

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2012. október 25.(*)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 170. és 171. cikk – Nyolcadik héaírányelv – 1. cikk – 2008/9/ EK irányelv – A 3. cikk a) pontja – A hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének a szabályai – Tagállamban letelepedett olyan adóalany, aki másik tagállamban csak m?szaki tesztek végzésére és kutatásra irányuló tevékenységet folytat”

A C-318/11. és C-319/11. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Förvaltningsrätten i Falun (Svédország) a Bírósághoz 2011. június 21-én érkezett, 2011. június 27-i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Daimler AG** (C-318/11),

a **Widex A/S** (C-319/11)

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen (el?adó), a nyolcadik tanács elnökeként eljárva, A. Prechal és E. Jaraši?nas bírák,

f?tanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezet?: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Daimler AG képviseletében M. Punkki advokat,
- a Widex A/S képviseletében M. Selin jur. kand.,
- a Skatteverket képviseletében K. Alvesson, meghatalmazotti min?ségben,
- a svéd kormány képviseletében C. Meyer-Seitz, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és J. Enegren, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel (HL L 363., 129. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.; a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 1. cikkének, valamint a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben el?írt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 23. o.) 3. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmeket a Németországban letelepedett Daimler AG (a továbbiakban: Daimler), valamint a Dániában letelepedett Widex A/S (a továbbiakban: Widex) és a Skatteverket svéd adóhatóság között, az utóbbi azon határozatainak jogszer?sége tárgyában folyamatban lév? két jogvita keretében terjesztették el?, amelyben e hatóság elutasította a Svédországban termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás alkalmával megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) visszatérítése iránti kérelmeiket.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2007. december 20-i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel (HL L 346., 13. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 170. cikke el?írja:

„A [nyolcadik irányelv] 1. cikke [...], valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében minden adóalanynak, aki nem abban a tagállamban letelepedett személy, mint amelyben héa hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat [a bizonyos meghatározott ügyletekre] használják.”

4 A héairányelv 171. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a héa hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot folytat, de letelepedett egy másik tagállamban, a héavisszatérítés a [nyolcadik irányelvben] megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően történik.

[...]”

5 A nyolcadik irányelv 1. cikke el?írja:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: [...] olyan személy, aki [...] azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy

állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki [...] nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni [a szállítási szolgáltatások és más szolgáltatások kivételével].”

6 A 2008/9 irányelv 1. cikke kimondja:

„Ez az irányelv a [héairányelv] 170. cikkében meghatározott [héa] részletes szabályait állapítja meg azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 3. cikkben foglalt feltételeket.”

7 Ezen irányelv 3. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ez az irányelv a következő feltételeknek megfelel? bármely, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra alkalmazandó:

a) [...] nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban volt gazdasági tevékenységének székhelye vagy olyan állandó telephelye, ahonnan gazdasági ügyletek lebonyolítására került sor, vagy – székhely és állandó telephely hiányában – lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem ezen tagállam területén volt;

b) [...] nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely a visszatérítés helye szerinti tagállam területén teljesítettnek tekinthet?, [bizonyos fuvarozási szolgáltatások és más szolgáltatások] kivételével.”

8 Az említett irányelv 28. cikke pontosítja:

„(1) Ez az irányelv a 2009. december 31. el?tt benyújtott visszatérítési kérelmekre alkalmazandó.

(2) A [nyolcadik irányelv] 2010. január 1-jei hatállyal hatályát veszti. Annak rendelkezéseit azonban továbbra is alkalmazni kell a 2010. január 1-je el?tt benyújtott visszatérítési kérelmekre.

A hatályon kívül helyezett irányelvre való hivatkozások az ezen irányelvre való hivatkozásnak min?sülnek, kivétel a 2010. január 1-je el?tt benyújtott visszatérítési kérelmek esetében.”

A svéd jog

9 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. március 30-i törvény (1994:200) [mervärdesskattlagen (1994:200)] (SFS 1994., 200. sz.) 10. fejezete 1. §-ának első bekezdése szerint az el?zetesen felszámított adó visszatérítésére jogosult kérelmére a külföldi vállalkozás, amennyiben:

1) az el?zetesen felszámított adó külföldön végzett tevékenységek forgalmával kapcsolatos beszerzést vagy importot érint;

2) a forgalom az Európai Unión belüli ügylet esetén adóköteles, avagy a svéd jogban hivatkozottaknak megfelelően visszatérítési jogosultságot keletkeztet a forgalom helye szerinti országban; és

3) amennyiben Svédországban valósulna meg, a forgalom adóköteles lenne, avagy a svéd jogban hivatkozottaknak megfelelően visszatérítési jogosultságot keletkeztetne.

10 Ugyanezen törvény 1. fejezetének 15. §-a szerint külföldi vállalkozásnak min?sül, amelynek

sem a gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, sem lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem Svédországban található.

Az alapeljárások és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-318/11. sz. ügy

11 A Daimler, amely gazdasági tevékenységének székhelye Németországban van, autók téli tesztjét végezte az észak-svédországi tesztlétesítményekben. Nem rendelkezik állandó személyzettel Svédországban. A tesztet végző alkalmazottak a tesztidőszakra repültek oda. Ugyanez a helyzet az alkalmazott mőszaki berendezések tekintetében is.

12 A Daimler kizárólagos tulajdonát képező leányvállalattal rendelkezik Svédországban, amely biztosítja számára a helyiségeket, a tesztpályákat és a tesztelési tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatásokat. A svéd leányvállalat személyzete négy időszakos alkalmazottból és egy igazgatóból áll.

13 A Daimler nem végzett más héaköteles tevékenységet a svédországi létesítményekben. Az e tagállamban teljesített ügyletek csak a Daimler által Németországban végzett autóértékesítési tevékenységhez nélkülözhetetlen tesztelések.

14 Az autók tesztelése során a Daimler svédországi adóköteles tevékenység végzésére nem szolgáló beszerzést végzett.

15 A külföldi vállalkozásokra vonatkozó visszatérítési szabályok alapján a Daimler kérelmet nyújtott be a Skatteverkethez a beszerzésekhez kapcsolódó elzetiesen felszámított hea tekintetében.

16 E kérelmek a 2008. január 1-je és 2008. december 31. közötti, valamint a 2009. október 1-je és 2009. december 31. közötti időszakokra vonatkoznak. Az igényelt összeg összesen 73 597 119 SEK. A 2008. január 1-je és 2008. december 31. közötti időszakra vonatkozó kérelmet 2010. január 1-jét megelőzően nyújtották be a Skatteverkethez, míg a 2009. október 1-je és 2009. december 31. közötti időszakra vonatkozó kérelmeket 2009. december 31-ét követően.

17 A Skatteverket úgy határozott, hogy nem hagyja helyben a visszatérítés iránti kérelmet, mivel a Daimlernek van állandó telephelye Svédországban. Nem hivatkozott az e vállalkozás által Svédországban teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra.

18 A Daimler fellebbezett a Skatteverket határozata ellen a Förvaltningsrätten i Falu előt. Úgy érvel, hogy nem rendelkezik állandó telephellyel Svédországban.

19 A Skatteverket elutasította a keresetet.

20 Ebben az összefüggésben a Förvaltningsrätten i Falu az eljárást felfüggesztette, és az alábbi kérdéseket terjesztette elzeties döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Az uniós jog vonatkozó rendelkezései alapján végzett értékelés során hogyan kell értelmezni az »állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek« kifejezést?

2) Úgy kell-e tekinteni azt az adóalanyt, akinek a gazdasági tevékenységének székhelye másik tagállamban van, fő tevékenysége autók gyártása és forgalmazása, és aki svédországi létesítményekben autómodellek téli tesztelését végezte, hogy olyan svédországi állandó telephellyel rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végzett, abban az esetben, ha svédországi tesztlétesítményekbe ottani felhasználás céljára termékeket szerzett be és

szolgáltatásokat vett igénybe, anélkül hogy saját személyzete állandó jelleggel Svédországban tartózkodott volna, és a tesztelési tevékenység nélkülözhetetlen a vállalkozás másik tagállamban végzett gazdasági tevékenységének ellátásához?

3) Befolyásolja-e a második kérdésre adandó választ az, ha az adóalany kizárólagos tulajdonában van egy svéd leányvállalat, amelynek szinte egyedüli célja az érintett tesztelési tevékenységhez kapcsolódó különböz? szolgáltatások adóalany részére való nyújtása?”

A C-319/11. sz. ügy

21 A Widex, amely gazdasági tevékenységének székhelye Dániában van, kutatórészleggel rendelkezik Stockholmban.

22 Az e kutatórészlegében végzett tevékenységéhez szükséges termékek és szolgáltatások beszerzését végzi.

23 A külföldi vállalkozásokra vonatkozó visszatérítési szabályok alapján kérelmet nyújtott be a Skatteverkethez az említett beszerzésekhez kapcsolódó el?zetesen felszámított héa tekintetében. A 2008. január 1-je és 2008. december 31. közötti id?szakra vonatkozó kérelme 2009. június 9-én érkezett a Skatteverkethez. Az igényelt összeg 109 023 SKK. Ezen összeg többek között a bérlettel, az oktatással és a m?szaki berendezésekkel kapcsolatos kiadásokra felszámított héára vonatkozik.

24 A Skatteverket úgy határozott, hogy nem hagyja helyben a visszatérítés iránti kérelmet, mivel a Widexnek van állandó telephelye Dániában. Nem hivatkozott az e vállalkozás által Svédországban teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra.

25 A Widex fellebbezett a Skatteverket határozata ellen a Förvaltningsrätten i Falu el?tt.

26 Keresete alátámasztására lényegében úgy érvel, hogy hallókészülékeket gyárt, és Svédországban található egy központja, amely az audiológia területén végez kutatásokat. E központ a Widex egyik részlegének min?sül. A kizárólagos kutatás mellett semmilyen értékesítés vagy forgalmazás, sem pedig más szolgáltatás nem valósul meg a stockholmi helyiségekben. A részleg bevételét az az összeg képezi, amelyet a Widex dániai központi irodája biztosít. A Widex biztosítja a kutatórészlegben dolgozó négy munkavállaló béréhez szükséges forrásokat, a társadalombiztosítási járulékokhoz szükséges összegeket pedig közvetlenül a dániai iroda utalja át. Emellett a Widex megjegyzi, hogy bérlí a stockholmi helyiségeket, és Malm?ben rendelkezik egy svéd leányvállalattal is, amely a Widex termékeit értékesíti és forgalmazza Svédországban. A kutatórészleg azonban nem tartozik e leányvállalat alá.

27 A Skatteverket elutasította a keresetet.

28 A Skatteverket megítélése szerint három feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy egy létesítmény állandó telephelynek min?süljön. Álláspontja szerint rendelkeznie kell személyi, valamint m?szaki er?forrással, és a létesítményhez olyan tartós m?ködésnek is kapcsolódnia kell, hogy lehet?sége legyen termékeket értékesíteni vagy vásárolni, valamint szolgáltatásokat nyújtani és igénybe venni. Mindazonáltal nem szükséges, hogy ténylegesen termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végezzen.

29 A Skatteverket úgy érvel, hogy a Widex kérelmet nyújtott be annak érdekében, hogy 2006 szeptemberével kezd?d?en vegyék munkáltatóként nyilvántartásba, hogy a tevékenységet a stockholmi helyiségekben végzik, és a tevékenység érdekében eszközölt beszerzéseket vélhet?en onnan végzik, mivel a számlák nagy részét a stockholmi helyiségek címére állítják ki. Ebb?l azt a

következtetést vonja le, hogy a Widex állandó telephellyel rendelkezik Stockholmban, mivel a tevékenységet éveken keresztül ugyanazon helyszínről végezték, és az említett helyiségekben hozzáférhet a személyi és gazdasági erőforrás is.

30 Ebben az összefüggésben a Förvaltningsrätten i Falun úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az uniós jog vonatkozó rendelkezései alapján végzett értékelés során hogyan kell értelmezni az »állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek« kifejezést?

2) Úgy kell-e tekinteni azt az adóalanyt, akinek a gazdasági tevékenységének székhelye másik tagállamban van, és főként hallókészülékek gyártásával és forgalmazásával foglalkozik, hogy azáltal, hogy svédországi kutatórészlegében audiológiai kutatást végez, olyan svédországi állandó telephellyel rendelkezik, ahonnan üzleti tevékenységet végzett, abban az esetben, ha a szóban forgó svédországi kutatólétesítményében való felhasználás céljára termékeket szerzett be és szolgáltatásokat vett igénybe?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-318/11. és C-319/11. sz. ügyben szereplő első és második kérdésről

31 A C-318/11. és C-319/11. sz. ügyben az első két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a valamely tagállamban honos adóalany, aki adóköteles tevékenységek kivételével csak gazdasági teszteléseket vagy kutatótevékenységet végez másik tagállamban, úgy tekinthető-e, mint aki a másik tagállamban rendelkezik a nyolcadik irányelv 1. cikke és a 2008/9 irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében vett „állandó telephellyel, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek”.

32 Az ilyen kitétel két együttes feltételt foglal magában, egyrészt az „állandó telephely” fennállását, másrészt pedig onnan „üzleti tevékenység” végzését.

33 A Skatteverket álláspontja szerint a héavisszatérítési jogosultság kizárt, ha a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállamban tartós jelleggel állandó telephellyel rendelkezik. Lényegében azt állítja, hogy a nyolcadik irányelv 1. cikke és a 2008/9 irányelv 3. cikkének a) pontja többek között nem írja elő, hogy a létesítmény a visszatérítés helye szerinti tagállamban adóköteles üzleti tevékenységet köteles végezni az említett tagállamban az általa végzett termékbeszerzés és szolgáltatásnyújtás címén előzetesen felszámított hűa visszatérítéséhez való jog kizárása érdekében.

34 A Skatteverket szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából (a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o.]; a C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2395. o.]; a C-190/95. sz. ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4383. o.]; a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1005. o.]; a C-390/96. sz. Lease Plan ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2553.o.] és a C-73/06. sz. Planzer Luxembourg ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5655. o.]) következik, hogy az állandó telephely oly mértékben önálló, hogy onnan forgalmazhatók termékek vagy szolgáltatások. Ezzel szemben nem kötelező, hogy az állandó telephely értékesítse ténylegesen a termékeket és nyújtsa a szolgáltatásokat.

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet fenti pontjában megjelölt, a Skatteverket által hivatkozott ítéletek összességében a Bíróság ténylegesen létrejött adóköteles ügyletek vonatkozásában, azok adóztatása helyének meghatározása érdekében értelmezte az „állandó

telephely” vagy a „gazdasági tevékenység székhelye” fogalmát. Ennek során nem határozott azon külön kérdésről, hogy a héa-visszatérítéshez való jog kizárása érdekében az adóköteles ügyleteket ténylegesen a visszatérítés helye szerinti tagállamban kell-e teljesíteni, vagy elegendő az ilyen ügyletek teljesítésére vonatkozó egyszerűen alkalmasság.

36 Az utóbbi kérdést illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezzel szemben a Bíróság a C-244/08. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. július 16-án hozott ítéletének 31. és 32. pontjában úgy ítélte meg, hogy a nyolcadik irányelv 1. cikkében és jelenleg a 2008/9 irányelv 3. cikkének a) pontjában szereplő, az „állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy külföldi adóalanynak tekintendő az a személy, aki nem rendelkezik általában véve adóköteles ügyleteket teljesítő állandó telephellyel. Az érintett tagállamban teljesített aktív ügyletek létezése tehát a meghatározó körülmény a nyolcadik irányelvre való hivatkozás kizárásához. A Bíróság ugyanígy akként ítélte meg, hogy az „ahonnan az ügyletet teljesítik” beszűrésben alkalmazott „ügylet” kifejezés csak az értékesítési ügyletekre vonatkozhat.

37 Ebből következik, hogy a visszatérítéshez való jog kizárásához azt kell megállapítani, hogy az állandó telephely ténylegesen teljesített adóköteles ügyleteket a visszatérítés iránti kérelem benyújtása szerinti tagállamban, nem pedig azt, hogy az említett létesítmény egyszerűen alkalmas ilyen ügyletek teljesítésére.

38 Márpedig az alapjogvitákban nem vitatott, hogy az érintett vállalkozások a mérési tesztekre és a kutatásra irányuló szolgáltatásnyújtásaik által nem teljesítenek adóköteles értékesítési ügyleteket a visszatérítés iránti kérelmek benyújtása szerinti tagállamban.

39 Ilyen körülmények között az elzetesen felszámított héa visszatérítéséhez való jogot el kell ismerni többek között annak vizsgálata nélkül, hogy a szóban forgó vállalkozások mindegyike ténylegesen rendelkezik-e az értelmezendő rendelkezés értelmében vett „állandó telephellyel”, mivel az „állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek” kitételt képez két feltétel halmozott feltétel.

40 Így, amint azt a Bizottság hangsúlyozza, az ilyen értelmezés megfelel az alkalmazandó irányelvek céljának, amely arra irányul, hogy az adóalany visszatéríthesse az elzetesen felszámított héát, ha a visszatérítés helye szerinti tagállamban aktív adóköteles ügyletek hiányában nem vonhatja le ezen elzetesen felszámított héát a fizetendő héából.

41 Ugyanis a valamely tagállamban honos adóalanynak a nyolcadik irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga megfelel a héairányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amely alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett elzetesen felszámított héát (a fent hivatkozott Planzer Luxembourg ügyben hozott ítélet 35. pontja).

42 Meg kell állapítani végül, hogy a nyolcadik irányelv 1. cikke és a 2008/9 irányelv 3. cikkének b) pontja kifejezetten alárendeli a héa-visszatérítéshez való jogot a visszatérítés helye szerinti tagállamban a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás hiányának, ha nem ebben az államban van az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye vagy olyan állandó telephelye, ahonnan gazdasági ügyletek lebonyolítására került sor, vagy – székhely és állandó telephely hiányában – lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye.

43 A visszatérítéshez való jog kizárásának tehát az adóköteles ügyleteknek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való tényleges teljesítése a közös feltétele, függetlenül attól, hogy a kérelmet benyújtó adóalany rendelkezik-e ebben az államban állandó telephellyel.

44 Következésképpen mindegyik ügyben azt kell válaszolni az első két kérdésre, hogy a

valamely tagállamban honos héaalany, aki adóköteles tevékenységek kivételével csak m?szaki teszteléseket vagy kutatótevékenységet végez másik tagállamban, nem tekinthet? úgy, mint aki e másik tagállamban rendelkezik a nyolcadik irányelv 1. cikke és a 2008/9 irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében vett „állandó telephellyel, ahonnan üzleti tevékenységet végez”.

A C-318/11. sz. ügyben el?terjesztett harmadik kérdés?

45 A C-318/11. sz. ügyben el?terjesztett harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az „állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek” fogalom értelmezését – olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel – megkérd?jelezi-e az a körülmény, hogy az adóalany a visszatérítés iránti kérelmének helye szerinti tagállamban a kizárólagos tulajdonában lévő olyan leányvállalattal rendelkezik, amely szinte kizárólag számára nyújt különböz?, a m?szaki teszteléssel összefügg? szolgáltatásokat.

46 A Skatteverket állítja, hogy az alapügyben az adóalany a kizárólagos tulajdonában lévő leányvállalat révén a visszatérítés iránti kérelmének helye szerinti tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.

47 A Skatteverket úgy érvel, hogy a Bíróság a fent hivatkozott DFDS-ügyben hozott ítéletben úgy ítélte meg, hogy a m?szaki és személyi er?forrással rendelkező, az anyavállalat egyszer? kisegítő szervezeteként m?ködő leányvállalat ezen anyavállalat állandó telephelyének min?sül a fekvése szerinti tagállamban.

48 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által hivatkozott kizárólagos tulajdonban lévő leányvállalat olyan jogi személy, amely önálló adóalany, és az alapügyben szereplő termékbeszerzéseket nem e leányvállalat teljesítette.

49 Emellett meg kell állapítani, hogy a fent hivatkozott DFDS-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben a leányvállalat jogviszonyának önállóságától az üzleti valóság javára csak azért tekintettek el, hogy meghatározzák, hogy az anyavállalat vagy a leányvállalat teljesítette-e ténylegesen az érintett szolgáltatásnyújtásra irányuló adóköteles aktív ügyleteket, és hogy következésképpen, mely tagállamban adókötelesek ezen ügyletek.

50 Márpedig a C-318/11. sz. ügyben nem teljesül maga az adóköteles aktív ügylet feltétele a későbbiekben megvalósított m?szaki tesztekre irányuló szolgáltatások által, amely feltétel halmozottan kapcsolódik az „állandó telephely” fogalmához, és tehát önmagában szükséges a visszatérítési jog kizárásához.

51 Következésképpen a C-318/11. sz. ügyben a harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy az „állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek” fogalom értelmezését – olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel – nem kérd?jelezi meg az a körülmény, hogy az adóalany a visszatérítés iránti kérelmének helye szerinti tagállamban a kizárólagos tulajdonában lévő olyan leányvállalattal rendelkezik, amely szinte kizárólag számára nyújt különböz?, a m?szaki teszteléssel összefügg? szolgáltatásokat.

A költségekr?

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A valamely tagállamban honos hozzáadottértékadó-alany, aki adóköteles tevékenységek kivételével csak m?szaki teszteléseket vagy kutatótevékenységet végez másik tagállamban, nem tekinthet? úgy, mint aki e másik tagállamban rendelkezik a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv 1. cikke és a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben el?írt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében vett „állandó telephellyel, ahonnan üzleti tevékenységet végez”.**

2) **Ezen értelmezést – olyan helyzetben, mint amilyen a C-318/11. sz. alapügyben szerepel – nem kérd?jelezi meg az a körülmény, hogy az adóalany a visszatérítés iránti kérelmének helye szerinti tagállamban a kizárólagos tulajdonában lév? olyan leányvállalattal rendelkezik, amely szinte kizárólag számára nyújt különböz?, a m?szaki teszteléssel összefügg? szolgáltatásokat.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.