

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2014. október 16.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – 44. cikk – A szolgáltatásnyújtás címzettje »állandó telephelyének« a fogalma – Az adóalanyoknak történő szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének minősülő hely – Közösségen belüli ügylet”

A C-605/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2012. december 24-én érkezett, 2012. október 25-i határozatával terjesztett el az elzette

a **Welmory sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas és C. G. Fernlund (előadó bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. március 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Welmory sp. z o.o. képviseletében M. Gorazda adwokat,
- a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku képviseletében T. Tratkiewicz és J. Kaute, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviseletében K. Kleanthous és E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítője: O. Thomas barrister,

– az Európai Bizottság képviselőjében K. Herrmann, L. Lozano Palacios és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2014. május 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 44. cikkének az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Welmory sp. z o.o., amelynek székhelye Lengyelországban található (a továbbiakban: lengyel társaság) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku (gda?ski adóhatóság igazgatója, a továbbiakban: Dyrektor) között az e társaság által olyan társaságnak nyújtott szolgáltatások utáni hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) megfizetésének a helye tárgyában folyamatban lév? eljárás keretében terjesztették el?, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye egy másik tagállamban található.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv a 411 és 413. cikke alapján 2007. január 1-jét?l hatályon kívül helyezte az Európai Unió héa területére vonatkozó jogi szabályozását, többek között a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), és e szabályozás helyébe lépett. A hatodik irányelv „Szolgáltatásnyújtás” cím? 9. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

4 A 2006/112 irányelv 43. cikke, amely ezen irányelvnek a „Szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” cím? 3. fejezetében szerepelt, 2009. december 31-ig a következ?ket írta el?:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van, ahonnan a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

5 A 2008/8 irányelv 2010. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 2006/112 irányelv e fejezetében található 43–59. cikket.

6 A héairányelv 44. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági

tevékenységének székhelyét?l eltér? helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vev? adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

7 A 2011. július 1?jét?l alkalmazandó, a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15?i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL L 77., 1. o., a továbbiakban: végrehajtási rendelet) (4) preambulumbekkezdése kimondja:

„E rendelet célja a 2006/112/EK irányelvre vonatkozó végrehajtási rendelkezések megállapításával a jelenlegi héarendszer egységes alkalmazásának biztosítása, különös tekintettel az adóalanyokra, a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra, illetve az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére. [...]”

8 A végrehajtási rendelet (14) preambulumbekkezdése kimondja:

„Az adóztatandó ügyletek teljesítési helyének megállapítására vonatkozó szabályok egységes alkalmazásának biztosítása érdekében egyértelm?síteni kell az olyan fogalmakat, mint gazdasági tevékenység székhelye, állandó telephely, lakóhely és szokásos tartózkodási hely. Az [Európai Unió Bíróságának] ítélezési gyakorlatát figyelembe véve, a lehet? legegyszerűbb és legobjektívebb kritériumok alkalmazásával el? kell segíteni e fogalmak gyakorlati alkalmazását.”

9 A végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése így szól:

„A [héairányelv] 44. cikkének alkalmazásában – a [...] gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – »állandó telephely« bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kell?en állandó jelleggel és megfelel? szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.”

A lengyel jog

10 Az alapügyben a hozzáadottérték?adóról szóló, 2004. március 11?i törvény (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám) 2010. január 1?je és 2011. június 30. között hatályban lév? változata (a továbbiakban: héatörvény) alkalmazandó.

11 A héatörvény 19. cikkének (1) és (4) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Az adófizetési kötelezettség – a (2)–(21) bekezdésre, valamint a 14. cikk (6) bekezdésére, a 20. cikkre és a 21. cikk (1) bekezdésére figyelemmel – a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik.

[...]

(4) Ha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás számlával igazolandó, az adófizetési kötelezettség a számla kibocsátásának időpontjában, legkés?bb azonban a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének napjától számított hetedik napon keletkezik.”

12 E törvény 128b. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) A (2)–(4) bekezdésre, valamint a 28e. cikkre, a 28f. cikk (1) bekezdésére, a 28g. cikk (1) bekezdésére, a 28i. cikkre, a 28j. cikkre és a 28n. cikkre figyelemmel az adóalanyok nyújtott szolgáltatások esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vev? adóalany székhelye vagy állandó lakóhelye található.

(2) Abban az esetben, ha a szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtják, amely a székhelyét?l vagy állandó lakóhelyét?l eltér? helyen van, e szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

13 A Nicosiában (Ciprus) letelepedett Welmory LTD (a továbbiakban: ciprusi társaság) árveréseket szervez egy online értékesítési weboldalon. E célból „bids”-csomagokat (licitcsomagokat), vagyis arra jogosító jogcímeket árul, hogy az árverésre bocsátott áru megvásárlására a korábbinál magasabb árat kínálva ajánlatot tegyenek.

14 A Bírósághoz benyújtott iratokból kit?nik, hogy a ciprusi társaság 2009. április 2?án együttm?ködési szerz?dést kötött a lengyel társasággal, amely értelmében az el?bbi vállalta, hogy a www.za10groszy.pl domainnév alatt internetes árverési oldal rendelkezésére bocsátásából álló szolgáltatást nyújt a lengyel társaságnak, amely magában foglalja egyrészt a weboldal m?ködéséhez nélkülözhetetlen szerverek bérletéhez, másrészt pedig az árverésre bocsátott termékek bemutatásához kapcsolódó szolgáltatások nyújtását is. A lengyel társaság a maga részér?l els?sorban azt vállalta, hogy ezen az oldalon keresztül értékesít árukat.

15 Az értékesítési folyamat a következőképpen néz ki. Mindenekel?tt az ügyfél az online értékesítési weboldalon bizonyos számú „bids”-et vásárol a ciprusi társaságtól. Ezt követ?en e „bids” feljogosítja az ügyfelet, hogy részt vegyen a lengyel társaság által az ugyanezen az oldalon árverésre felkínált áruk értékesítésében, és hogy ezen áruk valamelyikének a megvásárlására ajánlatot tegyen. A klasszikus árverési rendszerrel ellentétben a rálicitálás érdekében az ügyfélnek nem csak azt kell vállalnia, hogy a legutóbb felajánlott összegnél magasabbat fizet, hanem e célból „bids”-et kell „bevéltania”. Végül az árut annak az ügyfélnek ítélik oda, aki a „bids”-én keresztül a legmagasabb árat ígérte annak megszerzéséért.

16 A Bírósághoz benyújtott iratokból továbbá kit?nik, hogy a lengyel társaság jövedelme egyrészt az online árverések keretében kapott eladási árakból, másrészt pedig a ciprusi társaságtól kapott olyan díjazásból származik, amely megfelel az azon „bids” eladásából adódó haszon egy részének, amelyet Lengyelországban az ügyfelek az árverésen történ? ajánlattételre használnak fel.

17 2010. április 19?én a ciprusi társaság megvásárolta a lengyel társaság társasági t?kéjének 100%-át.

18 A 2010 januárja és áprilisa közötti, e megvásárlást megelőző időszak tekintetében a lengyel társaság a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatásra vonatkozóan (reklám, szolgáltatások, információnyújtás és adatkezelés) négy számlát állított ki.

19 Megállapítva, hogy e szolgáltatásnyújtások a ciprusi társaság székhelyén történtek, és hogy következésképpen azok után Cipruson kell héát fizetni, a lengyel társaság – jelezve, hogy ezen adót az említett szolgáltatások igénybevev?jének kell megfizetnie – nem számlázott ki héát.

20 A Dyrektor azonban megállapította, hogy a ciprusi társaság lengyel területen lévő állandó telephelyén történ? szolgáltatásnyújtásról volt szó, és hogy következésképpen az után Lengyelországban a héatörvény 28b. cikkének (2) bekezdése alapján 22%-os általános héát kell megfizetni.

21 A lengyel társaság a Dyrektor határozatával szemben megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (gdanski regionális közigazgatási

bíróság) el?tt azzal érvelve, hogy valamely önálló gazdasági tevékenységet folytató független gazdasági szerepl? héaalanyként nem min?sülhet egy másik adóalany állandó telephelyének.

22 A Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku többek között a ciprusi társaság által a lengyel területen nyújtott szolgáltatásoknak a sajátosságára tekintettel elutasította e keresetet. Megállapította, hogy e társaságnak ahhoz, hogy a lengyel területen állandó telephellyel rendelkez? társaságnak tekintsék, nincs szüksége arra, hogy e területen klasszikus értelemben véve állandó tárgyi és személyi er?forrásokkal rendelkezzen, hogy közvetlenül e területen található épületeket használjon, vagy hogy ott személyzetet alkalmazzon.

23 A Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku úgy vélte, hogy e két társaság tevékenységei elválaszthatatlan gazdasági egységet alkotnak, mivel a tevékenységeik egészének célja csak a közöttük lév? együttm?ködésnek köszönhet?en érhet? el Lengyelországban.

24 Határozatának alátámasztására a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku megállapította, hogy a ciprusi társaság a lengyel területen a lengyel társaság tárgyi és személyi eszközeit használta, és így ez utóbbit a ciprusi társaság lengyelországi állandó telephelyeként kell kezelni. Következésképpen a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku azon a véleményen volt, hogy a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak történ? szolgáltatásnyújtás ez utóbbinak a lengyelországi állandó telephelyén történt, és következésképpen azt ez utóbbi tagállam területén kell megadóztatni.

25 A lengyel társaság felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Naczelny S?d Administracyjnyhoz (legfels?bb közigazgatási bíróság) a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku ítéletével szemben.

26 Az el?tte folyamatban lév? ügy sajátosságára tekintettel a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kérdése merült fel azzal kapcsolatban, hogy a héairányelv 44. cikkét lehet?e úgy értelmezni, hogy a szolgáltatásnyújtás megadóztatásának a helye Lengyelország, amennyiben a szolgáltatásokat egy lengyel társaság egy Cipruson székhellyel rendelkező másik társaságnak nyújtja, amennyiben a két társaság a t?ke tekintetében független egymástól, és amennyiben a ciprusi társaság a gazdasági tevékenységét a lengyel társaság infrastruktúráját felhasználva gyakorolja.

27 A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy a Bíróságnak az állandó telephely fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlata olyan jogi és ténybeli helyzetekre vonatkozik, amelyek eltérnek az el?tte folyamatban lév? ügyben szóban forgó helyzett?l.

28 Ezen ügy olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a tényállás idején a két társaság egymástól független volt. Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlata olyan helyzetre irányul, amelyben az állandó telephely helyét a szolgáltatásnyújtóra tekintettel határozták meg, és amely továbbá arra a helyzetre vonatkozik, amelyben az állandó telephelyet egy harmadik félnek, vagyis a végs? fogyasztónak nyújtott szolgáltatásokra tekintettel határozták meg.

29 Ilyen körülmények között a Naczelny S?d Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra:

„A Lengyelországban székhellyel rendelkező [lengyel] társaság által az Európai Unió másik tagállamában székhellyel rendelkező [ciprusi] társaság részére nyújtott szolgáltatások adóztatása szempontjából az a hely?e a héairányelv 44. cikke értelmében vett »állandó telephely«, ahol a [lengyel] társaság székhellyel rendelkezik, ha a [ciprusi] társaság gazdasági tevékenysége során a [lengyel] társaság infrastruktúráját használja?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

Elzetes észrevételek

30 Az eljárásban részt vevő felek közül többen azzal érvelnek, hogy az alapügyben nem az a kérdés merül fel, hogy a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások ezen utóbbi lengyelországi állandó telephelyének nyújtott szolgáltatások-e, hanem hogy melyik országban, Lengyelországban vagy Cipruson kell-e a ciprusi társaság által a lengyelországi ügyfeleknek eladott „bids” után a héát megfizetni.

31 A lengyel kormány egyébiránt azt állítja, hogy a ciprusi társaság online értékesítési weboldalán a lengyel társaság által árverésen eladott áruk adóalapja valószínűleg nem lett helyesen megállapítva. E kormány felteszi azt a kérdést, hogy a héairányelv 73. cikke alapján azon adóalapnak, amelyet a lengyel társaságnak kellett bevallania, nem egyrészt az árverésen eladott áruk árából, másrészt pedig a ciprusi társaságtól kapott azon díjazásból kell-e állnia, amely megfelel az ügyfelek által a Lengyelországban árveréseken felhasznált „bids” eladásából származó haszon egy részének.

32 Először is pontosítani kell, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés tárgya lényegében a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások megadóztatásának a helyére, és következésképpen a héairányelv 44. cikkének az értelmezésére, és nem a „bids” megadóztatásának a helyére, sem pedig a lengyel társaság által az árverésen eladott áruk adóalapjának a megállapítására vonatkozik.

33 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk szerinti együttműködés keretében egyedül az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélni azt, hogy egyrészt az ítélethozatala szempontjából szükséges-e az elzetes döntéshozatal, másrészt a Bíróság számára feltett kérdések relevánsak-e. A Bíróság elé terjesztendő kérdéseket tehát kizárólag a nemzeti bíróság határozhatja meg, és a felek nem módosíthatják azok tartalmát (lásd többek között: Danske Svineproducenter ítélet, C-316/10, EU:C:2011:863, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Egyébiránt az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések tartalmának megváltoztatása vagy a felek által feltett további kérdések megválaszolása nem lenne összeegyeztethető a Bíróság azon feladatával, hogy biztosítsa, hogy a tagállamok kormányai, valamint az érdekelt felek az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújthassák észrevételeiket, figyelembe véve, hogy a fent hivatkozott rendelkezés értelmében csak az elzetes döntéshozatalra utaló határozatot kézbesítik az érdekelt feleknek (lásd ebben az értelemben: Danske Svineproducenter ítélet, EU:C:2011:863, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ezért a jelen ügyben kizárólag a kérdést elterjesztő bíróság által feltett azon kérdést kell megválaszolni, amely a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározására vonatkozik.

A Bíróság válasza

36 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy milyen feltételek mellett kell azon első adóalanyt, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye az egyik tagállamban található, és amely egy másik tagállamban letelepedett második adóalany által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások megadóztatása helyének a

meghatározása céljából olyannak tekinteni, mint amely e másik tagállamban a héairányelv 44. cikke értelmében vett „állandó telephellyel” rendelkezik.

37 A héairányelv az általa hatályon kívül helyezett hatodik irányelvhez hasonlóan tartalmaz egy V. címet, amely az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozik. Az e cím alatt szereplő 3. fejezet a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyével foglalkozik, annak 1. és 2. szakasza pedig megállapítja az e szolgáltatásnyújtások megadóztatása helye meghatározásának általános szabályait, illetve egyedi szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó különös rendelkezéseket állapít meg.

38 A hatodik irányelv 9. cikkéhez hasonlóan a héairányelv 44–59b. cikke olyan szabályokat tartalmaz, amelyek meghatározzák a kapcsoló elvet. Így, amennyiben ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése általános szabályokat állapított meg e tekintetben, a héairányelv 44. és 45. cikke is ilyen szabályokat ír elő. Hasonlóképpen, ez utóbbi irányelv 46–59b. cikke a hatodik irányelv 9. cikkének (2) és (3) bekezdéséhez hasonlóan számos különös kapcsoló elvet határoz meg.

39 Azonban az alapügy a héairányelv 44. cikkének az értelmezésére vonatkozik, amely rendelkezés szerint az adóalany részére történő szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét már nem a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem az azt igénybevevő adóalany szerint határozzák meg.

40 Felmerül az a kérdés, hogy a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata a héairányelv 44. cikke által e területen végzett módosításokra tekintettel továbbra is releváns-e.

41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (ADV Allround ítélet, C-218/10, EU:C:2012:35, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kapcsoló elvét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (lásd ebben az értelemben: ADV Allround ítélet, EU:C:2012:35, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 44. cikkének szövege hasonló a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegéhez. Ráadásul mind a héairányelv 44. cikke, mind a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése olyan rendelkezés, amely a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kapcsoló elvét határozza meg, illetve hasonló célt követ, és így a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata főszabály szerint *mutatis mutandis* alkalmazható a héairányelv 44. cikkének az értelmezésére is.

44 E megállapítást megerősíti a végrehajtási rendelet, amelynek célja a (4) preambulumbekkezdése alapján a héairányelvre vonatkozó végrehajtási rendelkezések megállapításával a héarendszer egységes alkalmazásának biztosítása, különös tekintettel az adóalanyokra, a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra, illetve az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére.

45 E rendelet (14) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy az uniós jogalkotó szándéka az volt, hogy a Bíróság e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát figyelembe véve egyértelműsítsen bizonyos olyan fogalmakat, amelyek az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozó kritériumok meghatározásához szükségesek.

46 Ennyiben az említett rendeletet akkor is figyelembe kell venni, ha az alapügy tényállásának

idején még nem volt hatályban.

47 Ebből következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésre adandó válasza tekintettel relevánsnak bizonyul a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata, valamint a végrehajtási rendelet.

48 Az alapügy összefüggésében a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások teljesítési helye, pontosabban pedig azon kritériumok meghatározásának a kérdése merül fel, amelyek annak a megállapításához szükségesek, hogy ez utóbbi társaság Lengyelországban állandó telephellyel rendelkezik-e.

49 A héairányelv 44. cikke alapján az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

50 Ebben az összefüggésben fontos emlékeztetni arra, hogy – amint a jelen ítélet 42. pontjából kitűnik – az olyan rendelkezés, mint a héairányelv 44. cikke, a kapcsoló elv kijelölésén keresztül a szolgáltatásnyújtások megadóztatásának a helyét meghatározó, következésképpen pedig a tagállamok joghatóságát körülhatároló szabálynak minősül.

51 E célból az említett rendelkezés a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye kapcsoló elvének az egységes meghatározásán keresztül a héa területére vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre racionális megosztásának a megállapítására irányul.

52 Ezért először az elsőleges kapcsoló elvet kell meghatározni a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a megállapítása céljából, másodsor pedig pontosítani kell azokat a kritériumokat, amelyeknek teljesülniük kell annak megítéléséhez, hogy a szolgáltatást igénybevevő olyan adóalany, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek a székhelye valamelyik tagállamban található, a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.

Az elsőleges kapcsoló elv

53 A Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkére vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározása céljából adójogi szempontból a leghasznosabb, következésképpen pedig az elsőleges kapcsoló elv az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének a székhelye található. Más telephely figyelembevétele csak akkor jöhet számításba, ha e székhely nem vezet racionális megoldáshoz vagy más tagállammal való konfliktust eredményez (lásd többek között: Berkholz-ítélet, 168/84, EU:C:1985:299, 17. pont; Faaborg-Gelting Linien ítélet, C-231/94, EU:C:1996:184, 16. pont; ARO Lease ítélet, C-190/95, EU:C:1997:374, 15. pont).

54 Ezen értelmezés érvényes a héairányelv 44. cikkével kapcsolatban is.

55 Ugyanis ugyanúgy, mint a hatodik irányelv érvényességi ideje alatt, a gazdasági tevékenység székhelye mint elsőleges kapcsoló elv olyan objektív, egyszeri és praktikus kritériumnak tűnik, amely nagy jogbiztonságot nyújt, mivel könnyebb ellenőrizni, mint például az állandó telephely fennállását. Ezenkívül annak vételeme, hogy a szolgáltatásokat azon a helyen nyújtják, ahol az azokat igénybe vevő adóalany gazdasági tevékenységének a székhelye

található, lehet?vé teszi mind a tagállamok illetékes hatóságai, mind a szolgáltatásnyújtók számára annak elkerülését, hogy a kapcsoló elv meghatározása céljából bonyolult nyomozásba kezdjenek.

56 Ezenkívül a gazdasági tevékenység székhelye a héairányelv 44. cikkének első mondatában, míg az állandó telephely csak az azt követő mondatban szerepel. A „mindazonáltal” határozószóval bevezetett ez utóbbi mondat csak úgy értelmezhet?, hogy az az első mondatban megállapított általános szabálytól való eltérést állapít meg.

Az állandó telephely fogalma

57 Emlékeztetni kell arra, hogy – amint a jelen ítélet 39. pontjából kit?nik – a héairányelv 44. cikkének keretében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét már nem a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem az azt igénybevevő adóalany szerint határozzák meg. Ezért az állandó telephely fogalmát a szolgáltatást igénybe vevő adóalanyra tekintettel kell meghatározni.

58 A Bíróság e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlatából (lásd többek között: Planzer Luxembourg ítélet, C-73/06, EU:C:2007:397, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely a végrehajtási rendelet 11. cikkének szövegét közvetlenül megihlette, az a következtetés vonható le, hogy valamely állandó telephelynek a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kell?en állandó jelleggel és megfelel? szervezettel kell rendelkeznie a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és igénybe vételéhez.

59 Így ahhoz, hogy olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, a ciprusi társaságot olyannak tekintsék, mint amely a héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephellyel rendelkezik, e társaságnak Lengyelországban legalább kell?en állandó jelleg? szervezettel kell rendelkeznie ahhoz, hogy a személyi és tárgyi feltételek tekintetében Lengyelországban a lengyel társaság által részére nyújtott szolgáltatásokat fogadhassa, és azokat a gazdasági tevékenységének, vagyis a szóban forgó elektronikus árverési rendszer üzemeltetésének, valamint a „bids” kibocsátásának és értékesítésének a céljából igénybe vehesse.

60 Nem meghatározó az a tény, hogy az olyan gazdasági tevékenység, mint amelyet az alapügyben szóban forgó ciprusi társaság végez, amely egy elektronikus árverési rendszer üzemeltetéséből áll, amely egyrészt egy internetes árverési oldalnak a lengyel társaság részére való rendelkezésre bocsátását, másrészt pedig a lengyelországi ügyfelek részére „bids” kibocsátását és értékesítését foglalja magában, gyakorolható anélkül, hogy a lengyel területen tényleges személyi és tárgyi szervezetre lenne szükség. Különleges jellege ellenére az ilyen gazdasági tevékenység többek között a személyi tárgyi feltételek tekintetében legalább megfelel? szervezetet, úgymint megfelel? számítógépes berendezést, szervereket és szoftvereket igényel.

61 Írásbeli észrevételeiben és a tárgyalás során a lengyel társaság azzal érvelt, hogy az általa a ciprusi társaság rendelkezésére bocsátott infrastruktúra nem teszi lehetővé ez utóbbi számára, hogy gazdasági tevékenysége céljából az említett lengyel társaság által a számára nyújtott szolgáltatásokat fogadja és igénybe vegye. Ez utóbbi szerint a ciprusi társaság által végzett gazdasági tevékenység olyan személyi és tárgyi feltételei, mint a számítógépes szerverek, szoftverek, informatikai szolgáltatásnyújtás, valamint a fogyasztókkal történő szerződés-kötésre és az azoktól kapott jövedelmek fogadására szolgáló rendszer lengyel területen kívül található. Ezeket a tényköörülményeket nem vizsgálták az alapeljárás keretében.

62 Márpedig a nemzeti bíróság kizárólagos hatáskörébe tartozik az ilyen elemek vizsgálata annak értékelése céljából, hogy a ciprusi társaság rendelkezik?e Lengyelországban az ahhoz szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, hogy a lengyel társaság által nyújtott szolgáltatásokat

fogadhatta, és az internetes árverési oldal üzemeltetése és fenntartása érdekében, valamint a „bids” kibocsátása és forgalmazása érdekében igénybe vehesse.

63 Ha a lengyel társaság által említett ténybeli elemek helyesnek bizonyulnak, akkor a kérdést elterjeszt? bíróságnak arra a következtetésre kell jutnia, hogy a ciprusi társaságnak nincs Lengyelországban állandó telephelye, mivel nem rendelkezik az ahhoz szükséges infrastruktúrával, hogy a lengyel társaság által számára nyújtott szolgáltatásokat fogadhatta, és azokat a gazdasági tevékenysége céljából igénybe vehesse.

64 Az a körülmény, hogy a két társaságnak az együttm?ködési szerz?déss?n keresztül kapcsolódó gazdasági tevékenységei gazdasági egységet alkotnak, és hogy eredményeikb?l alapvet?en a lengyelországi fogyasztók részesülnek, nem releváns annak meghatározása céljából, hogy a ciprusi társaság rendelkezik-e állandó telephellyel Lengyelországban. Amint a lengyel társaság, a ciprusi kormány, valamint az Európai Bizottság helyesen hangsúlyozta, valójában meg kell különböztetni a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatásokat az ez utóbbi által a lengyelországi fogyasztóknak nyújtott szolgáltatásoktól. Eltér? szolgáltatásnyújtásokról van szó, amelyek különböz? héarendszerek alá tartoznak.

65 A fenti megállapítások összességére tekintettel az el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy azon els? adóalanyt, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye az egyik tagállamban található, és amely egy másik tagállamban letelepedett második adóalany által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározása céljából olyannak kell tekinteni, mint amely e másik tagállamban a héairányelv 44. cikke értelmében vett „állandó telephellyel” rendelkezik, ha e telephely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kell?en állandó jelleggel és megfelel? szervezettel rendelkezik ahhoz, hogy szolgáltatásokat fogadhasson, és azokat a gazdasági tevékenysége céljából igénybe vehesse, amit a kérdést elterjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia.

A költségekr?

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

Azon els? adóalanyt, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye az egyik tagállamban található, és amely egy másik tagállamban letelepedett második adóalany által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározása céljából olyannak kell tekinteni, mint amely e másik tagállamban a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 44. cikke értelmében vett „állandó telephellyel” rendelkezik, ha e telephely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kell?en állandó jelleggel és megfelel? szervezettel rendelkezik ahhoz, hogy szolgáltatásokat fogadhasson, és azokat a gazdasági tevékenysége céljából igénybe vehesse, amit a kérdést elterjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.