

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. szeptember 17.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – Héacsoport – Valamely harmadik államban székhellyel rendelkező anyavállalat által valamely tagállambeli héacsoportához tartozó fióktelepe részére nyújtott szolgáltatások utáni belső számlázás – A nyújtott szolgáltatások adóköteles jellege”

A C-7/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a förvaltningsrätten i Stockholm (Svédország) a Bírósághoz 2013. január 7-én érkezett, 2012. december 28-i határozatával terjesztett el az elzette

a **Skandia America Corp. (USA), filial Sverige**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (előadó), J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. március 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skandia America Corp. (USA), filial Sverige képviselőjében M. Wetterfors,
- a Skatteverket képviselőjében K. Alvesson,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében S. Brighthouse, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Cordewener és J. Enegren, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2014. május 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikkének, 9. cikke (1) bekezdésének, valamint 11., 56., 193. és 196. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (a továbbiakban: Skandia Sverige), valamint a Skatteverket (svéd adóhatóság) között az utóbbi által hozott azon határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, amely hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) vetett ki az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező Skandia America Corp. (a továbbiakban: SAC) által a Skandia Sverige nevű leányvállalata részére nyújtott szolgáltatásokra.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„1. A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.”

4 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése kimondja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

5 A héairányelv 11. cikke elírja:

„A hozzáadottértékadóval foglalkozó bizottsággal [...] folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

Az első albekezdésben meghatározott lehetőséggel él tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

6 A héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) és k) pontja a következőképpen rendelkezik:

„1) A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére a szolgáltatást nyújtják, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

c) tanácsadói, mérnöki, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás;

[...]

k) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, különösen a II. mellékletben említettek.”

7 A héairányelv 193. cikke kimondja:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

8 A héairányelv 196. cikke el?írja:

„A héát az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybe vev? adóalanynak kell megfizetnie, illetve a 44., 47., 50., 53., 54. és 55 cikkben meghatározott szolgáltatások olyan igénybevev?jének, aki [helyesen: akit] abban a tagállamban, amelyben az adót meg kell fizetni, héaalanyként nyilvántartásba vettek, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

9 A héairányelvnek „Az 56. cikk (1) bekezdésének k) pontjában említett, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások indikatív jegyzéke” címet visel? II. melléklete így szól:

„(1) Webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása;

(2) szoftverértékesítés és ?frissítés;

(3) képek, szövegek és információk, valamint adatbázis?hozzáférés szolgáltatása;

(4) zenék, filmek és játékok biztosítása, beleértve a szerencsejátékokat, valamint a politikai, kulturális, m?vészeti, sport?, tudományos és szórakoztató m?sorszolgáltatások és események szolgáltatása;

(5) távoktatási szolgáltatások nyújtása.”

10 Az Európai Bizottság 2009. július 2?án elfogadta a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett magyarázó közleményét a héairányelv 11. cikkében engedélyezett héa?csoportképzési lehet?ségre (COM(2009) 325 végleges) vonatkozó álláspontjáról.

A svéd jog

11 A héairányelvet a hozzáadottérték?adóról szóló törvény (1994:200) (mervärdesskattelagen [1994:200]; a továbbiakban: a héáról szóló törvény) ültette át.

12 E törvény 1. fejezetének 1. cikke, amely a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének átültetésére irányul, el?írja, hogy héát kell fizetni az állam részére a gazdasági tevékenység keretében belföldön teljesített adóköteles szolgáltatásnyújtás után.

13 Az e fejezet 2. cikke első bekezdésének 1) pontja, amely a héairányelv 193. és 196. cikkének átültetésére irányul, úgy rendelkezik, hogy az említett fejezet 1. cikke értelmében vett ügyleteket teljesít? személyek, az ezen első bekezdés 2)–4) pontjában el?írt ügyletek kivételével,

kötelesek héát fizetni ezen ügylet után. Az említett első bekezdés 2. pontjából következik, hogy a héáról szóló törvény 5. fejezete 7. cikkének hatálya alá tartozó, külföldi kereskedő által nyújtott szolgáltatás héaköteles ügylet.

14 A héáról szóló törvény 1. fejezetének 15. cikke szerint külföldi adóalanynak minősül az olyan gazdasági szereplő, amelynek nincs székhelye vagy állandó telephelye Svédországban, illetve állandó tartózkodási helye vagy szokásos tartózkodási helye nem Svédországban található.

15 Az e törvény 5. fejezete 7. cikkének első bekezdése, amely a héairányelv 56. cikkének átültetésére irányul, előírja, hogy a második bekezdésben felsorolt szolgáltatásokat Svédországban nyújtottnak tekintik, amennyiben azokat az Európai Unión kívüli országból nyújtják, és az igénybevevő olyan gazdasági szereplő, amelynek gazdasági tevékenysége székhelye Svédországban található. Az ezen 7. cikk második bekezdése tartalmazza a tanácsadói és a további hasonló szolgáltatásokat, valamint az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat, a programok távkarbantartása és a szoftverértékesítés és –frissítés tekintetében.

16 Ami azon személyek csoportjának fogalmát illeti, amelyek egyetlen adóalanynak tekinthetők (a továbbiakban: héacsoport), a Svéd Királyság, mivel élt a héairányelv 11. cikkében előírt lehetőséggel, elfogadta a héáról szóló törvény 6a. fejezete 1–4. cikkének rendelkezéseit, amelyek szerint két vagy több gazdasági szereplő egyetlen gazdasági szereplőnek (azaz héacsoportnak) minősülhet, és az általuk végzett tevékenység egyetlen tevékenységnek tekinthető. E rendelkezésekből következik, hogy valamely gazdasági szereplőnek csak az állandó svédországi telephelye lehet héacsoport tagja, mivel az ilyen csoport csak olyan gazdasági szereplőket ölelhet fel, amelyek szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban állnak egymással. Ugyanezen rendelkezések értelmében a héacsoport az érintett csoport tagjainak kérelmére a Skatteverket nyilvántartásba vételi határozata alapján jön létre.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 A SAC 2007-ben és 2008-ban a Skandia-csoport informatikai szolgáltatásainak globális beszerzéséért felelős társaságként működött, tevékenységét Svédországban leányvállalatán, a Skandia Sverige-n keresztül gyakorolta. A SAC külső forrásból beszerzett informatikai szolgáltatásokat forgalmazott a Skandia-csoport különböző társaságai, illetve a Skandia Sverige részére, amelyet 2007. július 11-je óta egy héacsoport tagjaként tartanak nyilván. A Skandia Sverige feladata volt a külső forrásból beszerzett informatikai szolgáltatásoknak a végtermék, az úgynevezett informatikai termék (IT-produktion) előállítása érdekében történő feldolgozása. E végterméket ezt követően a Skandia-csoportba tartozó különböző, az e héacsoportba tartozó, illetve azon kívüli társaságoknak értékesítették. A szolgáltatásnyújtásra ötszázalékos haszonkulcsot alkalmaztak, mind a SAC és a Skandia Sverige között, mind pedig ez utóbbi és a Skandia-csoportba tartozó más társaságok között. A költségeket belső számlák kiállítása útján osztották el a SAC és a Skandia Sverige között.

18 A Skatteverket úgy határozott, hogy héát vet ki a SAC által a Skandia Sverige részére nyújtott informatikai szolgáltatásokra a 2007-es és 2008-as üzleti évre. Mivel ezen adóhatóság álláspontja szerint e szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyletnek minősült, a SAC-ot adóalanyként tekintette. Következésképpen a Skandia Sverige szintén adóalanyként minősült, és mint a SAC svédországi telephelye köteles volt az említett szolgáltatásokra eső adó összegének megfizetésére.

19 Az Skandia Sverige keresetet nyújtott be e határozatokkal szemben a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

20 E körülmények között a förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság)

felfüggesztette az eljárást, és elzeteres döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Adóköteles ügyletnek min?sül?e a küls? forrásból beszerzett szolgáltatásoknak valamely társaság harmadik országbeli anyavállalata által az utóbbinak valamely tagállamban található fióktelepe részére – a beszerzési költségek fiókteleppel történ? megosztása mellett – történ? nyújtása, amennyiben a fióktelep a tagállamban valamely héacsoporthoz tartozik?

2) Amennyiben az els? kérdésre igenl? a válasz, a harmadik országbeli székhelyet a [héa]írányelv 196. cikke szerinti, nem a tagállamban letelepedett adóalanynak kell?e tekinteni, aminek eredményeként az ügyletek után az igénybevev? köteles adót fizetni?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

Az els? kérdésr?

21 Els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héaírányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkét és 11. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy valamely harmadik országbeli anyavállalat által a valamely tagállamban található fióktelepe részére történ? szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyletnek min?sül, amennyiben e fióktelep valamely héacsoporthoz tartozik.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héaírányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a héa hatálya alá tartozik az adóalanyként eljáró személy által belföldön ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

23 A héaírányelv 9. cikke meghatározza az „adóalany” fogalmát. Azon személyek tartoznak ide, amelyek a gazdasági tevékenységet „önállóan” végzik. A héaírányelv egységes alkalmazása tekintetében különösen az a fontos, hogy az „adóalany” az ezen írányelv III. címében meghatározott fogalma önálló és egységes értelmezést nyerjen.

24 A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint valamely szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a héa alá, ha annak nyújtója és igénybevev?je között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor (FCE Bank ítélet, C?210/04, EU:C:2006:196, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

25 Ahhoz, hogy a héaalanyiság fennállása céljából meg lehessen állapítani ilyen jogviszony létezését a külföldi illet?ség? társaság és a valamely más tagállamban székhellyel rendelkező fióktelepe között, azt kell megvizsgálni, hogy e fióktelep független gazdasági tevékenységet végez?e. E tekintetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy valamely ilyen fióktelepet önállóan lehet?e tekinteni, különösen a tevékenységéb?l ered? gazdasági kockázat viselése szempontjából (FCE Bank ítélet, EU:C:2006:196, 35. pont).

26 Márpedig a SAC fióktelepeként a Skandia Sverige nem m?ködik önállóan, és nem maga viseli a tevékenységéb?l ered? gazdasági kockázatot. Ezenkívül fióktelepként a nemzeti szabályozás alapján nem rendelkezik saját t?kével, eszközei pedig a SAC vagyonának körébe tartoznak. Következésképpen a Skandia Sverige függ a SAC?tól, és ennél fogva a héaírányelv 9. cikke értelmében nem min?sül adóalany.

27 Ami a költségek megosztásáról szóló megállapodás fennállását illeti, amely költségmegosztás az alapügyben belső számlák kiállítása útján valósult meg, ez a körülmény nem bír jelentőséggel, amennyiben az ilyen megállapodásról nem független felek állapodtak meg (FCE Bank ítélet, EU:C:2006:196, 40. pont).

28 Nem vitatott azonban, hogy a Skandia Sverige egy, a héairányelv 11. cikke alapján létrehozott héacsoport tagja, és következtetésképpen a többi taggal együtt egyetlen jogalanyt alkot. A héa szempontjából e héacsoportot az illetékes nemzeti hatóság nyilvántartási számmal látta el.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az egyetlen adóalannyal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy a héacsoport tagjai továbbra is külön héabevallásokat írjanak alá, és a csoporton belül és kívül továbbra is adóalanyoknak minősüljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevallások aláírására (Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont). Ebből következik, hogy ilyen helyzetben a valamely harmadik személy által valamely héacsoport tagja részére nyújtott szolgáltatásokat a héa szempontjából úgy kell tekinteni, mint amelyeket nem e tag, hanem maga a héacsoport részére teljesítették, amelyhez e tag tartozik.

30 Ennélfogva a héa szempontjából a SAC-hoz hasonló társaság által a Skandia Sverigéhez hasonló, valamely héacsoporthoz tartozó fióktelepe részére nyújtott szolgáltatások nem a fióktelep, hanem a héacsoport részére nyújtott szolgáltatásoknak tekintendők.

31 Mivel a SAC-hoz hasonló társaság által a fióktelepe részére ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokat kizárólag a héa szempontjából úgy kell tekinteni, mint amelyeket a héacsoport részére nyújtottak, valamint hogy nem lehet egyetlen adóalanynak tekinteni őket, meg kell állapítani, hogy az ilyen szolgáltatások nyújtása adóköteles tevékenységnek minősül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján.

32 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkét és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely harmadik országbeli anyavállalat által a valamely tagállamban található fióktelepe részére történő szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyletnek minősül, amennyiben e fióktelep valamely héacsoporthoz tartozik.

A második kérdésről

33 A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 56., 193. és 196. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben valamely társaság harmadik országbeli székhelye ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat ugyanezen társaság valamely tagállamban található fióktelepe részére, és amelyben az említett fióktelep e tagállamban valamely héacsoport tagja, e héacsoport mint a szolgáltatások igénybevevője köteles a felszámítandó héa megfizetésére.

34 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 196. cikke előírja, hogy az ezen irányelv 193. cikkében szereplő azon főszabály alóli kivételként, amely szerint a héát az adóztatandó szolgáltatást végző adóalany köteles valamely tagállamban megfizetni, a héát az említett irányelv 56. cikkében meghatározott szolgáltatások esetén az említett szolgáltatást igénybe vevő adóalanyoknak kell megfizetnie, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.

35 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy – amint az a jelen ítélet 31. pontjából következik

– az alapügybelihez hasonló szolgáltatásnyújtás adóköteles tevékenységnek minősül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján, illetve hogy a héacsoportot, amelyhez azon fióktelep tartozik, amely a szolgáltatások címzettje, a héa szempontjából az említett szolgáltatások igénybevevőjének kell tekinteni.

36 Ezenkívül nyilvánvaló, hogy az alapügyben nyújtott szolgáltatások a héairányelv 56. cikkében szereplő szolgáltatások közé tartoznak.

37 E körülmények között, és mivel az sem vitatott, hogy a szolgáltatást nyújtó társaság valamely harmadik országban található, és a héacsoporttól elkülönülő héaalanynak minősül, a héairányelv 196. cikkének eltérést engedő szabálya alapján az ugyanezen irányelv 56. cikke értelmében vett szolgáltatást igénybe vevő héacsoport köteles a héa megfizetésére.

38 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 56., 193. és 196. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben valamely társaság harmadik országbeli székhelye ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat ugyanezen társaság valamely tagállamban található fióktelepe részére, és az említett fióktelep e tagállamban valamely héacsoport tagja, e héacsoport mint az említett szolgáltatások igénybevevője köteles a felszámítandó héa megfizetésére.

A költségekről

39 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkét és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely harmadik országbeli anyavállalat által a valamely tagállamban található fióktelepe részére történő szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyletnek minősül, amennyiben e fióktelep olyan személyek csoportjához tartozik, amelyek egyetlen hozzáadottértékadóalanynak tekinthetők.**

2) **A 2006/112 irányelv 56., 193. és 196. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben valamely társaság harmadik országbeli székhelye ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat ugyanezen társaság valamely tagállamban található fióktelepe részére, és az említett fióktelep e tagállamban olyan személyek csoportjához tartozik, amelyek egyetlen hozzáadottértékadóalanynak tekinthetők, e csoport mint az említett szolgáltatások igénybevevője köteles a felszámítandó hozzáadottértékadó megfizetésére.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.