

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2019. március 13.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 53. cikk – Az oktatási eseményekre történő belépésre vonatkozó szolgáltatásnyújtások – Az adóköteles ügyletek teljesítési helye”

A C-647/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2017. november 20-án érkezett, 2017. november 9-i határozatával terjesztett el

a **Skatteverket**

és

az **Srf konsulterna AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), C. Lycourgos, Juhász E., M. Ilešić és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. október 18-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviseletében A. S. Pallasdies, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer-Seitz és H. Shev, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében D. Colas, E. de Moustier és A. Alidière, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében S. Brandon és G. Brown, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: E. Mitrophanous barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében K. Simonsson, J. Jokubauskaitis, G. Tolstoy és E. Ljung Rasmussen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2019. január 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 53. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és az Srf konsulterna AB (a továbbiakban: Srf) között a Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság, Svédország) által kiadott azon adóügyi állásfoglalás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely azon adóalanyok számára, akiknek a gazdasági tevékenységének a székhelye Svédországban található, vagy ott állandó telephellyel rendelkeznek, egy másik tagállamban szervezett ötnapos számviteli tanfolyam nyújtása utáni hozzáadottértékadó (héta) Svédországban történő beszedésére vonatkozott.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A héairányelvnek az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó V. címe magában foglalja „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” elnevezésű 3. fejezetet. E fejezet „Általános szabályok” elnevezésű 2. szakasza ezen irányelv 44. és 45. cikkét foglalja magában.

4 Az említett irányelv 44. cikke értelmében:

„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.”

5 A 2006/112 irányelv 3. fejezetének „Különös rendelkezések” elnevezésű 3. szakasza ezen irányelv 46–59a. cikkét foglalja magában.

6 Az említett irányelv 53. cikke a következőket írja elő:

„A kulturális, a művészeti, a sport, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási vagy hasonló tevékenységekkel – mint például vásárok vagy kiállítások – kapcsolatos szolgáltatások [helyesen: hasonló eseményekre – mint például vásárok vagy kiállítások – történő belépésre vonatkozó szolgáltatások], valamint az ehhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtásának – beleértve az ezen tevékenységek szervezőinek szolgáltatásnyújtását is – teljesítési helye az a hely, ahol ezeket a tevékenységeket ténylegesen végzik.”

A 2008/8/EK irányelv

7 A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő

módosításáról szóló, 2008. február 12-ii 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) (3) és (6) preambulumbekkezdése a következket írja el:

„(3) Valamennyi szolgáltatásnyújtás esetében az adózás helye elvben [helyesen: f?szabály szerint] az a hely, ahol a tényleges igénybevétel történik. Amennyiben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabályt ennek megfelel?en megváltoztatnák, mind igazgatási, mind politikai szempontból továbbra is szükséges lenne megállapítani az ezen általános szabály alóli kivételeket.

[...]

(6) Bizonyos körülmények között a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabály nem alkalmazható sem az adóalanyok, sem a nem adóalanyok esetében, és meghatározott kivételeket kell alkalmazni. Ezeknek a kivételeknek nagyrészt már létez? követelményeken kell alapulniuk, és tükrözniük kell a fogyasztás [helyesen: igénybevétel] helye szerinti adózás elvét, miközben nem helyezhetnek aránytalan adminisztratív terheket egyes keresked?kre.”

A 282/2011/EU végrehajtási rendelet

8 A 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-ii 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o. a továbbiakban: végrehajtási rendelet) (4) és (27) preambulumbekkezdése értelmében:

„(4) E rendelet célja a [héairányelvre] 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. Az [EUSZ 5. cikk] (4) bekezdésében foglalt arányosság elvével összhangban, ez a rendelet nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. Mivel e rendelet kötelez? és valamennyi tagállamban közvetlenül alkalmazandó, az egységes alkalmazást a rendelet biztosítja a legjobban.

[...]

(27) A kulturális, m?vészeti, sport?, tudományos, oktatási, szórakoztatási, valamint az egyéb hasonló szolgáltatások egységes megítélésének biztosítása érdekében meg kell határozni az ilyen eseményekre történ? belépéshez köt?d?, valamint az e belépéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásokat.”

9 A végrehajtási rendelet 32. cikke értelmében:

„(1) A [héairányelv] 53. cikkében említett kulturális, m?vészeti, sport?, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történ? belépésre vonatkozó szolgáltatások magukban foglalnak olyan szolgáltatásokat, amelyek alapvet? jellemz?je, hogy – jegy vagy díjfizetés ellenében, beleértve az el?fizetés, bérlet vagy rendszeres díj formájában történ? díjfizetést is – biztosítják az adott eseményre történ? belépés jogát.

(2) Az (1) bekezdés különösen az alábbi esetekben alkalmazandó:

[...]

c) oktatási és tudományos eseményekre – például konferenciákra és szemináriumokra – történ? belépés joga.

[...]"

10 E rendelet 33. cikke a következőket írja el?:

„A [héairányelv] 53. cikkében említett járulékos szolgáltatások magukban foglalják azokat a szolgáltatásokat, amelyek a kulturális, m?vészeti, sport?, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történ? belépéshez közvetlenül kapcsolódnak, és amelyeket az eseményen részt vev? személyeknek elkülönülten, ellenértékért nyújtanak.

E járulékos szolgáltatások magukban foglalják különösen a ruhatár és a mosdó használatát, azonban nem foglalják magukban azon szolgáltatásokat, amelyek kizárólag a jegyértékesítés közvetítéséb?l állnak.”

A svéd jog

11 A mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték?adóról szóló [1994:200] törvény) 5. §-ának 5. pontja szerint az adóalany részére nyújtott szolgáltatás akkor tekintend? Svédországban teljesítettnek, ha az említett adóalany gazdasági tevékenységének székhelye Svédországban található, vagy ott állandó telephellyel rendelkezik, amelynek az említett szolgáltatást nyújtották.

12 E törvény 5. §-ának 11a. pontja szerint az adóalanyoknak nyújtott, kulturális, m?vészeti, sport?, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre, mint például vásárokra és kiállításokra történ? belépésre irányuló szolgáltatások akkor tekintend?k belföldön teljesítettnek, ha ezen események ténylegesen Svédországban kerülnek megrendezésre. Ugyanez vonatkozik a belépéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásokra.

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

13 Az Sfr egy Svédországban létrehozott társaság, amely teljes egészében egy számviteli, vezetési és bérszámfejtési tanácsadással foglalkozó szakmai egyesület tulajdonában áll. Ennek keretében az Sfr ezen egyesület tagjai és harmadik személyek számára szemináriumok formájában számviteli képzéseket nyújt. E képzéseket többnyire Svédországban rendezik, azonban egyes képzéseket más tagállamokban tartanak, amely esetekben e társaság képzésvezet?i a kérdéses tagállamba utaznak. E képzéseket kizárólag olyan adóalanyoknak tartják, akiknek a gazdasági tevékenységének székhelye Svédországban található, vagy akik ott állandó telephellyel rendelkeznek.

14 Az említett képzéseket egy öt napra elosztott és id?közben egy egynapos szünettel megszakított, 30 órás szeminárium formájában egy konferencia?központban tartják. Ugyanezen képzések tantervét el?re meghatározzák, azonban azt a helyszínen a résztvev?khöz igazítják, akiknek a számvitel területén bizonyos ismeretekkel és szakmai tapasztalattal kell rendelkezniük.

15 Az Sfr által nyújtott képzéseken való részvétel feltétele egy el?zetes regisztráció és díjfizetés, amely regisztrációt a képzés megkezdését megelőz?en érvényesíteni kell.

16 Az adójogi bizottság az Sfr kérelmére egy adójogi állásfoglalást adott ki, amelyben megállapítja, hogy e képzéseket, bár azokat a Svéd Királyságtól eltér? más tagállamokban tartják, úgy kell tekinteni, hogy azokat Svédországban nyújtották, és hogy ezért a héát e tagállamban kell beszedni. E bizottság többek között megállapította, hogy a héairányelv 53. cikkében említett „eseményekre történ? belépés” kifejezést a kivétel szabálya hatályának a sz?kítése, és ennek megfelelően a f?szabály hatályának a tágítása céljából vezették be. Az „eseményekre történ? belépés” fogalmát úgy kell érteni, mint amely a valamely helyre történ? belépéshez való jogot

jelenti. Márpedig az alapügyben szóban forgó szolgáltatások alapvetően nem valamely helyre történő belépéshez való jogok, hanem inkább egy meghatározott képzésen való részvételhez való jogok jellegével bírnak. Mivel az alapügyben szóban forgó képzéseknek nem az a fő célja, hogy a héairányelv 53. cikke értelmében vett belépési jogot biztosítsák, e képzések után ezen irányelv 44. cikke alapján Svédországban kell hozzá fizetni.

17 Mivel ezen adóhatóság ezen állásfoglalás megerősítését és azt kívánta, hogy azt más indokolással is alátámasszák, keresetet indított a Högsta förvaltningsdomstolen-nál (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország). Az Srf szintén kérte az említett állásfoglalás megerősítését, mivel úgy véli, a héairányelv 53. cikkében előírt kivétel alkalmazása aránytalan adminisztratív teherrel jár.

18 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 53. cikkében foglalt »eseményre történő belépés« fogalmát, mint amely magában foglalja az olyan, ötnapos számviteli tanfolyamból álló szolgáltatást, amelyet kizárólag adóalanyoknak szerveznek, és amely előzetes regisztrációhoz és fizetéshez kötött?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 53. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben említett, »eseményekre történő belépésre vonatkozó szolgáltatások» kifejezés magában foglal olyan szolgáltatást, mint amelyről az alapügyben szó van, amely kizárólag adóalanyoknak szervezett, előzetes regisztrációhoz és fizetéshez kötött ötnapos számviteli képzésből áll.

20 E tekintetben előjáróban meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 44. és 45. cikke rögzíti a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályt, míg ezen irányelv 46–59a. cikke számos különös kapcsolódó elvet állapít meg.

21 Amint a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, a héairányelv 44. és 45. cikke nem élvez elsőbbséget annak 46–59a. cikkével szemben. Minden egyes helyzetben felmerül a kérdés, hogy az adott helyzet megfelel-e az ezen irányelv 46–59a. cikkében említett esetek valamelyikének. Amennyiben nem, akkor az említett helyzet ezen irányelv 44. és 45. cikkének a hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben: 2005. május 12. RAL [Channel Islands] és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. december 8-ai A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 18. pont).

22 Ebből következik, hogy a héairányelv 53. cikkét nem lehet a főszabály alóli kivételnek tekinteni, amelyet szigorúan kell értelmezni (lásd analógia útján: 2016. december 8-ai A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 19. pont).

23 Ezen irányelv 53. cikke előírja, hogy az adóalanyoknak szervezett – többek között oktatási – eseményekre történő belépésre vonatkozó szolgáltatások nyújtásának teljesítési helye az a hely, ahol ezen eseményeket ténylegesen tartották.

24 A végrehajtási rendelet 32. cikke (2) bekezdésének – e cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett – c) pontjából következik, hogy a héairányelv 53. cikkében említett szolgáltatások, amelyek olyan oktatási és tudományos eseményekre való belépésre vonatkoznak, mint a konferenciák és szemináriumok, magukban foglalják azokat a szolgáltatásnyújtásokat, amelyek alapvetően jellemzője, hogy – jegy vagy díjfizetés ellenében – biztosítják az adott

eseményre történ? belépés jogát.

25 Az alapügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság által szolgáltatott információkból kit?nik, hogy az Srf által adóalanyoknak nyújtott, alapügyben szóban forgó képzések olyan egynapos megszakítást magukban foglaló, ötnapos szemináriumok voltak, amelyeket a Svéd Királyságtól – amelyben e társaság gazdasági tevékenységének székhelye volt – eltér? tagállamban tartottak. E képzések, amelyek az említett adóalanyok fizikai jelenlétével jártak, tehát a végrehajtási rendelet 32. cikkében említett oktatási események kategóriájába tartoznak.

26 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy az alapügyben szóban forgó képzések alapvet? jellemz?i abban állnak?e, hogy az említett szemináriumokra belépést biztosítanak, emlékeztetni kell arra, hogy egységes ügyletr?l van szó, amennyiben az adóalany által nyújtott két vagy több szolgáltatási elem, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (lásd ebben az értelemben: 2016. november 10?i Bařtová ítélet, C?432/15, EU:C:2016:855, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Márpedig, amint az Egyesült Királyság kormánya az írásbeli észrevételeiben lényegében rámutatott, az adóalanyoknak díj ellenében biztosított, szemináriumokra történ? belépés szükségszer?en magában foglalja az azokon való részvétel lehet?ségét. Így az ilyen részvétel szorosan kapcsolódik az említett szemináriumokra való belépéssel. Ilyen körülmények között az adójogi bizottság által a valamely helyre való belépéshez való jog és egy meghatározott képzésen való részvételhez való jog között tett különbségtételnek nem adható hely a héairányelv 53. cikkének alkalmazása szempontjából.

28 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét meghatározó rendelkezéseinek célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kett?s adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (2016. december 8?i A és B ítélet, C?453/15, EU:C:2016:933, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Így a héairányelv szolgáltatásnyújtások helyére vonatkozó rendelkezéseinek a logikája szerint az adóztatásnak lehet?ség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik (lásd ebben az értelemben: 2016. december 8?i A és B ítélet, C?453/15, EU:C:2016:933, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Ebb?l következik, hogy a héairányelv 53. cikke alapján kell meghatározni az olyan képzések nyújtásának a helyét, mint amelyekr?l az alapügyben szó van, és azok következésképpen azon a helyen héakötelesek, ahol ezeket ténylegesen nyújtották, vagyis azokban a tagállamokban, amelyekben az említett képzéseket tartották.

31 Az ilyen értelmezés – amint az Srf állítja – valóban járhat bizonyos gazdasági szerepl?kre háruló adminisztratív terhek növekedésével, holott a 2008/8 irányelv (6) preambulumbekkezdése, amely a jelenleg hatályos formában bevezette a héairányelv 44. és 53. cikkét, kimondja, hogy az igénybevétel helyén történ? adóztatásnak lehet?ség szerint el kell kerülnie azt, hogy e gazdasági szerepl?kre aránytalan adminisztratív terhek háruljanak.

32 Amint ugyanakkor a f?tanácsnok az indítványának 74. pontjában megjegyezte, az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az uniós jogi aktusok preambulumának nincs kötelező hatálya, és arra nem lehet hivatkozni sem az adott jogi aktus rendelkezéseit?l való eltérés, sem az e rendelkezések szövegét?l nyilvánvalóan eltér? értelmezés céljából (2018. szeptember 13?i ?eská pojiš?ovna ítélet, C?287/17, EU:C:2018:707, 33. pont).

33 Márpedig az olyan képzések, mint amelyekr?l az alapügyben szó van, a héairányelv 53. cikkében említett szolgáltatások körébe tartoznak, és a végrehajtási rendelet 32. cikkével összefüggésben értelmezett e cikkb?l kit?nik, hogy a szemináriumokhoz hasonló oktatási eseményekre történ? belépésre vonatkozó szolgáltatások nyújtása utáni héafizetés helye az a hely, ahol ezen eseményeket ténylegesen tartották.

34 A héairányelv 53. cikkének alkalmazásától tehát nem lehet csupán a 2008/8 irányelv (6) preambulumbekzdése alapján eltérni.

35 A héairányelv 53. cikkének alkalmazása szempontjából irreleváns az a tény, hogy az alapügy tárgyát képez? képzések el?zetes regisztrációhoz és díjfizetéshez kötöttek. E cikk szövegében ugyanis semmi nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy ilyen kritériumok figyelembe vehet?k e szolgáltatások nyújtása helyének a meghatározása céljából.

36 A fentiekre tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 53. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben említett, „eseményekre történ? belépésre vonatkozó szolgáltatások” kifejezés magában foglal olyan szolgáltatást, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amely kizárólag adóalanyoknak szervezett, el?zetes regisztrációhoz és fizetéshez kötött ötnapos számviteli képzésb?l áll.

A költségekr?l

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő 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 (ötödik tanács) a következ?képpen határozott:

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 53. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben említett, „eseményekre történ? belépésre vonatkozó szolgáltatások” kifejezés magában foglal olyan szolgáltatást, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amely kizárólag adóalanyoknak szervezett, el?zetes regisztrációhoz és fizetéshez kötött ötnapos számviteli képzésb?l áll.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.