

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2021. március 11.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 9. cikk – Adóalany – Fogalom – 11. cikk – Héacsoport – Valamely társaság két eltérő tagállamban lévő elsődleges telephelye és fióktelepe – Olyan héacsoportához tartozó elsődleges telephely, amelynek a fióktelep nem tagja – A fióktelep számára szolgáltatásokat nyújtó és az e szolgáltatások költségeit rá terhelő elsődleges telephely”

A C-812/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2019. november 4-én érkezett, 2019. október 24-i határozatával terjesztett el

a **Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Kumin tanácselnök, T. von Danwitz (előadó) és P. G. Xuereb bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial képviseletében T. Karlsson,
- a Skatteverket képviseletében K. Alvesson, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviseletében J. Nymann-Lindgren, P. Jespersen és M. S. Wolff, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében E. Toutain és E. de Moustier, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, K. Simonsson és G. Tolstoy, meghatalmazotti

minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l 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) 2. cikke (1) bekezdésének, 9. cikke (1) bekezdésének és 11. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, a Danske Bank A/S dán társaság svéd fióktelepe és a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) között a Skatterättsnämnden (adójogi bizottság, Svédország) által a mervärdesskattelagen (1994:200) [a hozzáadottérték?adóról szóló törvény (1994:200)] tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

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

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

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

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel??ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 11. cikke szerint:

„A hozzáadottérték?adóval foglalkozó bizottsággal (a továbbiakban: HÉA?bizottság) 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 összef?znek.

Az els? albekezdésben meghatározott lehet?séggel él? tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehet?vé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

A dán jog

6 Dániában a héairányelv 11. cikkét a lov om merværdiafgift (a hozzáadottérték?adóról szóló törvény) 47. cikkének (4) bekezdése ültette át. E rendelkezés többek között több, ugyanazon tulajdonossal rendelkező adóalany számára engedélyezi dán héacsoport nyilvántartásba vételét. E bekezdésből az is kitűnik, hogy a csoport csak a Dániában letelepedett vállalkozásokra vonatkozhat, így az elsődleges telephely vagy fióktelep csak akkor válhat valamely dán héacsoport tagjává, ha Dániában állandó telephelynek minősül.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

7 A Danske Bank olyan társaság, amelynek elsődleges telephelye Dániában található. Tevékenységét Svédországban fióktelepen, az utóbbi tagállamban letelepedett Danske Bank, Danmark, Sverige Filialen keresztül folytatja. A Danske Bank elsődleges telephelye a héairányelv 11. cikkét átültető dán szabályozás alapján létrehozott dán héacsoport (a továbbiakban: szóban forgó dán héacsoport) részét képezi. A svédországi fióktelepe nem része svéd héacsoportnak.

8 A Danske Bank a skandináv országokban folytatott tevékenysége keretében informatikai platformot használ. Ez a platform nagyrészt közös e társaság valamennyi telephelye számára. Az említett platform svéd fióktelep által a svédországi tevékenységéhez szükséges használatával kapcsolatos költségeket a Danske Bank elsődleges telephelye ráterheli a fióktelepre.

9 A Danske Bank svéd fióktelepe által az adójogi állásfoglalás iránt az adójogi bizottsághoz intézett kérelem tárgya többek között annak meghatározása volt, hogy az a tény, hogy a Danske Bank elsődleges telephelye egy dán héacsoport tagja, azzal jár-e, hogy e csoportot a hozzáadottérték?adóról szóló törvény (1994:200) alkalmazása szempontjából e fiókteleptől elkülönülő adóalanynak kell tekinteni. Ez utóbbi azt is tudni kívánta, hogy a héacsoport által nyújtott szolgáltatásokat, amelyek költségeit ráterhelik, a héaköteles szolgáltatásoknak kell-e tekinteni, és hogy mint a szolgáltatás igénybevevője köteles-e héát fizetni Svédországban.

10 2018. november 23-ai állásfoglalásával az adójogi bizottság megállapította, hogy a szóban forgó dán héacsoportot, amelynek részét képezi egyrészt a Danske Bank elsődleges telephelye, másrészt pedig e társaság svéd fióktelepe, két külön adóalanynak kell tekinteni. Azzal, hogy a szóban forgó dán héacsoporthoz a dán szabályozásnak megfelelően csatlakozott, a héa szempontjából a Danske Bank elsődleges telephelye elkülönül a svéd fióktelepétől. Az említett bizottság azt is megállapította, hogy a Danske Bank elsődleges telephelye által nyújtott, a svéd fióktelepre hárított költségeket a héa szempontjából szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni.

11 A Danske Bank svéd fióktelepe a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) előtt vitatta az adójogi bizottság állásfoglalását, arra hivatkozva, hogy a Danske Bank elsődleges telephelyét és e fióktelepet egyetlen adóalanynak kell tekinteni, és az említett elsődleges telephely által e fióktelep rendelkezésére bocsátott szolgáltatásokat nem lehet héaköteles szolgáltatásoknak tekinteni. Az említett fióktelep nem folytat önálló gazdasági tevékenységet, és nem képezi héacsoport részét Svédországban, így nem választható el az érintett elsődleges telephelytől.

12 Az adóhatóság az említett állásfoglalás helybenhagyását kérte. A dán szabályozás szerint csak a Dániában található létesítmények válhatnak dán héacsoport tagjaivá. Következésképpen a Danske Bank svéd fióktelepe nem tagja e csoportnak, így nem tekinthető úgy, hogy e társaság elsődleges telephelyével egyetlen adóalanyt alkot.

13 A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a releváns rendelkezések kétféleképpen

értelmezhetők. E rendelkezések első értelmezése abban áll, hogy a 2006. március 23-ai FCE Bank ítéletből (C-210/04, EU:C:2006:196) eredő ítélkezési gyakorlat alapján úgy kell tekinteni, hogy a svéd fióktelep, amely nem független a Danske Bank elsőleges telephelyétől, és nem tagja svédországi héacsoportnak, ugyanazon adóalany részét képezi, mint az említett telephely, még akkor is, ha ez utóbbi egy dán héacsoport tagja. A második lehetséges értelmezés szerint úgy kell tekinteni, hogy a szóban forgó dán héacsoportához való csatlakozás okán a Danske Bank elsőleges telephelye a héa szempontjából elkülönül attól az adóalanytól, amelyet az említett telephely és a svéd fióktelep fűszabály szerint a közöttük teljesített ügyletek tekintetében együttesen alkot.

14 Így a 2014. szeptember 17-ai Skandia America (USA), filial Sverige ítéletben (C-77/13, EU:C:2014:2225) a Bíróság már kimondta, hogy az olyan fióktelep, amely nem független valamely külföldi társaság elsőleges telephelyétől, de valamely tagállamban héacsoportához tartozik, e csoport tagjaival egyetlen adóalanyt alkot, így az elsőleges telephely által részére ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásokat nem a fióktelep javára, hanem a héacsoport javára nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni. Következésképpen két különböző adóalany közötti ügyletekről van szó. Márpedig ez az ítélet olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a fióktelep egy héacsoport tagja, míg a jelen ügyben az elsőleges telephely az, amely az ilyen csoport tagja.

15 A kérdést előterjesztő bíróság a héabizottság 2015. október 26-ai 105. üléséből eredő iránymutatásokra is hivatkozik, amelyekből kitűnik, hogy e bizottság nagyrészt úgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő üggyhez hasonló esetben a héacsoportot, amelyhez az egyik tagállamban található elsőleges telephely és a másik tagállamban található fióktelep tartozik, két külön adóalanyként kell tekinteni.

16 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:

„Önálló adóalanyként minősül-e egy [a Svéd Királyságtól eltérő] másik tagállamban letelepedett bank svéd fióktelepe, amelynek az elsőleges telephely szolgáltatásokat nyújt, és annak költségeit ráterheli, amennyiben az elsőleges telephely a másik tagállamban héacsoport részét képezi, a svéd fióktelep azonban egyetlen svéd héacsoportnak sem tagja?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

17 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a héa szempontjából a valamely tagállamban található és az e 11. cikk alapján létrehozott héacsoportához tartozó társaság elsőleges telephelyét és e társaság más tagállamban letelepedett fióktelepét külön adóalanyként kell tekinteni abban az esetben, ha e telephely olyan szolgáltatásokat nyújt az említett fióktelepnek, amelyek költségeit e fióktelepre hárítja.

18 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által „ellenérték fejében” teljesített szolgáltatásnyújtás.

19 Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

20 A társaság valamely tagállamban található elsőleges telephelye és annak más tagállamban található fióktelepe közötti szolgáltatásnyújtást illetően a Bíróság kimondta, hogy az

ilyen szolgáltatás csak akkor adóköteles, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor. A fióktelep és a székhelye közötti jogviszony hiányában, amelyek együttesen egyetlen adóalanyt alkotnak, az e jogalanyok közötti kölcsönös teljesítések – a harmadik személyekkel megvalósított adóköteles ügyletekkel szemben – nem minősülnek adóköteles belső pénzmozgásoknak (2019. január 24-ii Morgan Stanley & Co International ítélet, C-165/17, EU:C:2019:58, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Annak megállapítása érdekében, hogy fennáll-e ilyen jogviszony, meg kell vizsgálni, hogy a fióktelep önálló gazdasági tevékenységet folytat-e. E tekintetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy azt önállóan lehet-e tekinteni, különösen a tevékenységéből eredő gazdasági kockázat viselése szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2006. március 23-ii FCE Bank ítélet, C-210/04, EU:C:2006:196, 35. pont; 2019. január 24-ii Morgan Stanley & Co International ítélet, C-165/17, EU:C:2019:58, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Ugyanakkor, ami a társaság elsődleges telephelye és fióktelepe közötti jogviszony minősítését illeti, figyelembe kell venni azt is, hogy e társaságok esetlegesen a héairányelv 11. cikkének első bekezdése alapján létrehozott héacsoporthoz tartoznak.

23 E rendelkezés értelmében minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

24 Maga az említett 11. cikk szövege területi korlátozást tartalmaz, így a tagállam nem írhatja elő, hogy valamely héacsoport más tagállamban letelepedett személyeket is magában foglaljon. Amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, az e rendelkezést átültető dán szabályozás szerint csak a Dániában található állandó telephely lehet dán héacsoport tagja.

25 A héairányelv 11. cikke alapján létrehozott héacsoporthoz való tartozás hatásait illetően a Bíróság megállapította, hogy az ilyen társulás egyetlen adóalanyt alkot. Az egyetlen adóalannal 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 (2014. szeptember 17-ii Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Ebből következik, hogy amennyiben a társaság elsődleges telephelye és fióktelepe különböző tagállamokban található, és az egyik társaság valamely héacsoporthoz tartozik, a közöttük fennálló jogviszonyt egyrészt e csoport egyetlen adóalannak való tekintése, másrészt pedig e csoport területi korlátainak figyelembevételével kell értékelni.

27 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a valamely harmadik országbeli anyavállalat által a valamely tagállamban található fióktelepe részére történő szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyletnek minősül, amennyiben e fióktelep valamely héacsoporthoz tartozik (2014. szeptember 17-ii Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 32. pont). Márpedig az ezen ítéletben kimondott elv akkor is alkalmazandó, ha a szolgáltatásokat valamely tagállamban található és ott héacsoporthoz tartozó elsődleges telephely és egy másik tagállamban letelepedett fióktelep között nyújtják.

28 A jelen ügyben a Danske Bank elsődleges telephelye a szóban forgó dán héacsoport részét képezi. Az e héacsoporthoz való tartozása okán a héa szempontjából meg kell állapítani, hogy e csoport nyújtja az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat.

29 Egyébiránt a héairányelv 11. cikkének első bekezdéséből eredő területi korlátokra tekintettel a Danske Bank svéd fióktelepe nem tekinthető a szóban forgó dán héacsoport részének.

30 Következésképpen a héa szempontjából a dán héacsoport, amelyhez egyrészt a Danske Bank elsődleges telephelye, másrészt pedig e társaság svéd fióktelepe tartozik, nem tekinthető úgy, mint amely egyetlen adóalanyt alkot.

31 A Danske Bank által előadott érvek egyike sem alkalmas arra, hogy ezt a következtetést kétségbe vonja.

32 Mindenekelőtt a Danske Bank arra hivatkozik, hogy a 2014. szeptember 17-ii Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225) alapjául szolgáló helyzet és az alapügyben szóban forgó helyzet eltér, ami igazolja az eltérő bánásmódot. Márpedig sem az a körülmény, hogy az alapügyben az ezen ítélet alapjául szolgáló üggyel ellentétben nem a fióktelep, hanem a Danske Bank elsődleges telephelye az, amely a héacsoport részét képezi, sem az a körülmény, hogy az említett elsődleges telephely nem valamely harmadik államban, hanem valamely tagállamban található, nem kérdőjelezi meg az említett ítéletben elfogadott megoldást, a héairányelv 11. cikke alapján létrehozott társulásokra jellemző területi korlátokra tekintettel.

33 Továbbá, a Danske Bank állításával ellentétben, bár a héairányelv 11. cikkének szövege kizárja, hogy valamely tagállam kiterjessze a héacsoport hatályát a területén kívül letelepedett jogalanyokra, ez nem változtat azon, hogy a héacsoport e tagállamban való fennállását adott esetben figyelembe kell venni a más tagállamokban történő adóztatás céljából, különösen akkor, ha ez utóbbiak az elsődleges telephelyük szerinti fióktelepük adójogi kötelezettségeit értékelik.

34 Végül, ami az adósemlegesség elvét illeti, amelyre a Danske Bank is hivatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv a közös héarendszer egyik alapelvét jelenti, ami kizárja egyrészt, hogy a hasonló és így egymással versenyhelyzetben lévő árukat a héa szempontjából eltérően kezeljék (lásd ebben az értelemben: 2008. május 22-ii Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig a héacsoport létrejöttének hatásaira, valamint annak területi korlátaira tekintettel a Danske Bank svédországi fióktelepe és a szóban forgó dán héacsoport közötti ügylet, amelyhez e társaság elsődleges telephelye tartozik, nem tekinthető hasonlóknak a fióktelep és a héacsoporthoz nem tartozó központi telephely közötti ügylethez.

35 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a héa szempontjából a valamely társaság valamely tagállamban található és az e 11. cikk alapján létrehozott héacsoportához tartozó elsődleges telephelyét, valamint e társaság más tagállamban letelepedett fióktelepét külön adóalanynak kell tekinteni abban az esetben, ha ezen elsődleges telephely olyan szolgáltatásokat nyújt az említett fióktelepnek, amelyek költségeit e fióktelepre hárítja.

A költségekről

36 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottértékadó (héta) szempontjából a valamely tagállamban található és az e 11. cikk alapján létrehozott héacsoporthoz tartozó társaság elsőleges telephelyét és e társaság más tagállamban letelepedett fióktelepét külön adóalanynak kell tekinteni abban az esetben, ha ezen elsőleges telephely olyan szolgáltatásokat nyújt az említett fióktelepnek, amelyek költségeit e fióktelepre hárítja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.