

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2022. április 7.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 44. cikk – Szolgáltatásnyújtások teljesítési helye – 282/2011/EU végrehajtási rendelet – A 11. cikk (1) bekezdése – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helye – Az »állandó telephely« fogalma – Valamely tagállamnak a valamely más tagállamban található társasághoz kapcsolódó társasága – A személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelelő szervezet – Az állandó telephely saját szükségleteinek kielégítésére irányuló szolgáltatások fogadására és használatára való képesség – Kapcsolt vállalkozás által a címzett társaság részére nyújtott marketing-, szabályozási, reklám- és képviseleti szolgáltatások”

A C-333/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) a Bírósághoz 2020. július 22-én érkezett, 2019. december 30-i határozatával terjesztett el

a **Berlin Chemie A. Menarini SRL**

és

az **Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București**

között,

a **Donau Chemie AG**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, I. Jarukaitis (előadó), M. Ilešić, D. Gratsias és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Berlin Chemie A. Menarini SRL képviselőjében kezdetben: M. Galgoiu-Săraru, M. R. Farcu, B. Mărculeș és E. Bondalici, később: M. Galgoiu-Săraru, M. R. Farcu és E. Bondalici avocați,

- a román kormány képviselőjében E. Gane, R. I. Ha?ieganu és L. Li?u, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és E. A. Stamate, meghatalmazotti min?ségben,

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 2008. február 12?i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?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) 44. cikkének és a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15?i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.) 11. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Berlin Chemie A. Menarini SRL (a továbbiakban: román társaság) és az Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii Bucure?ti – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (közepes adóteljesítmény? adózók bukaresti adóhivatala – bukaresti regionális adóügyi f?igazgatóság, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között egy hozzáadottérték?adó (héa) adónemben pótlólagos adófizetési kötelezettséget megállapító adóhatározatnak és egy járulékos adókötelezettségekre vonatkozó határozatnak a megsemmisítése iránti kérelem, valamint egy héakülönbözet és járulékos adókötelezettségek visszatérítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelvnek az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozó V. címe magában foglalja „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” címet viselő 3. fejezetet. Az „Általános szabály” címet viselő 2. szakaszban ezen irányelv 44. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany – aki ilyen min?ségében 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.”

4 A 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése, amely e rendelet „Adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet viselő V. fejezetének „Fogalmak” címet viselő 1. szakaszában szerepel, a következ?ket írja el?:

„A 2006/112/EK irányelv 44. cikkének alkalmazásában – az e rendelet 10. cikkében említett, 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 román jog

5 A 2015. december 31-ig hatályos Legea n° 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) 125bis. cikke (2) bekezdésének b) pontja, valamint a 2016. január 1-jétől hatályos Legea 22/2015 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény) 266. cikke (2) bekezdésének b) pontja, amelyek szövege azonos, a következőképpen rendelkezik:

„A jelen cím alkalmazásában:

[...]

b) az adóalany, akinek gazdasági tevékenységének székhelye Románia területén kívül található, akkor minősül Romániában letelepedettnak, ha Romániában állandó telephellyel rendelkezik, vagy ha Romániában megfelel a tárgyi és személyi feltételek állnak a rendelkezésére ahhoz, hogy rendszeresen adóköteles termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat teljesítsen”.

6 Az 571/2003. sz. törvény 133. cikkének (2) bekezdése és a 227/2015. sz. törvény 278. cikkének (2) bekezdése, amelyek szövege azonos, a következőképpen szól:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatás e címzettje gazdasági tevékenységének székhelye van. Amennyiben a szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtják, amely e személy gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen található, a szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatás címzettjének ezen állandó telephelye található. Ilyen hely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany, aki e szolgáltatások címzettje, az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 A Berlin Chemie AG (a továbbiakban: német társaság) németországi székhelyű, a Menarini csoporthoz tartozó társaság, amely a romániai gyógyszer-nagykereskedők folyamatos ellátásának biztosítása céljából 1996 óta rendszeresen forgalmaz gyógyszerkészítményeket Romániában, és amely ennek érdekében raktározási szerződést kötött egy e tagállamban székhellyel rendelkező társasággal. Adóügyi képviselővel is rendelkezik Romániában, és ott héaalanyként vették nyilvántartásba.

8 A román társaságot, amelynek székhelye Bukarestben van, 2011-ben alapították. Fő tevékenysége a közönségkapcsolatok és a kommunikáció területén való üzleti tanácsadás, ezenkívül a társaság olyan kiegészítő tevékenységeket is végezhet, mint a gyógyszeripari termékek nagykereskedelme, az üzletviteli tanácsadás, a reklámügynökségi tevékenység, vagy a piackutatás és közvéleménykutatás. Egyetlen tagja a németországi székhelyű Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, amely 100%-ban részesedik a romániai vállalat nyereségéből és veszteségéből. A Berlin Chemie/Menarini Pharma 95%-ban a német társaság tulajdonában van. Ez utóbbi társaság a román társaság egyetlen ügyfele.

9 2011. június 1-jén a német társaság és a román társaság a német jog hatálya alá tartozó marketing, szabályozási, reklám- és képviselői szolgáltatások nyújtására irányuló szerződést kötött, amelyben a román társaság kötelezettséget vállalt arra, hogy a német társaság által meghatározott és kidolgozott stratégiáknak és elírányzatoknak megfelelően többek között

marketingtevékenységek útján aktívan népszerűsíti a német társaság termékeit Romániában.

10 Köteles különösen a német társaság megbízásából és érdekében a reklámtevékenységgel, tájékoztatással és népszerűsítéssel kapcsolatos kérdések megoldására minősített jogi tanácsadási szolgáltatás létrehozására és fenntartására. A román társaság arra is kötelezettséget vállalt, hogy a szabályozás terén minden szükséges intézkedést megtesz annak biztosítása érdekében, hogy a német társaság jogosult legyen a termékei Romániában való forgalmazására, hogy segítséget nyújt a klinikai vizsgálatokban, valamint más kutatási és fejlesztési tevékenységekben, továbbá hogy biztosítja a német társaság által jóváhagyott orvosi szakirodalom és promóciós anyagok megfelelő rendelkezésre bocsátását. A román társaság ezenkívül átveszi a romániai nagykereskedők gyógyszerkészítményekre vonatkozó megrendeléseit, és továbbítja azokat a német társaságnak. Emellett kezeli a számlákat, és továbbítja azokat a német társaság ügyfeleinek.

11 A német társaság kötelezettséget vállalt arra, hogy a román társaság által nyújtott szolgáltatásokért az e társaságnál ténylegesen felmerült összes kiadás alapján számított és naptári évenként 7,5%-kal növelt havi díjat fizet. A román társaság az érintett szolgáltatásokat héamentesen számlázta ki a német társaságnak, mivel úgy vélte, hogy e szolgáltatásnyújtások teljesítési helye Németországban van. 2013. március 14-én e szolgáltatások kifizetésére a román társaság által a német társaság részére kiállított szolgáltatási számlák és az ez utóbbi által a román társaságnak nyújtott, kamattal terhelt kölcsön közötti beszámítási megállapodások megkötése útján került sor, mivel a számlák és a kölcsön értéke azonos volt.

12 Egy 2014. február 1. és 2016. december 31. közötti időszakra vonatkozó adóellenőrzést követően az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a román társaság által a német társaságnak nyújtott szolgáltatásokat e német társaság Romániában vette igénybe, ahol ez utóbbi állandó telephellyel rendelkezett. Megállapította, hogy ez utóbbi telephelynek megfelelő tárgyi és személyi feltételek álltak a rendelkezésére ahhoz, hogy rendszeresen adóköteles termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat teljesítsen. Ezt az értékelést első sorban a román társasághoz kapcsolódó tárgyi és személyi feltételek alapján végezték el, amelyekhez ugyanakkor a német társaság folyamatosan hozzáférhetett. Közelebbre, a német társaság hozzáfért a román társaság tárgyi eszközeihez, így például számítógépekhez, operációs rendszerekhez és gépjárművekhez.

13 Az adóhatóság 2017. november 29-én adómegállapító határozatot hozott, amelyben a szóban forgó szolgáltatásokhoz kapcsolódó héakülönbözet címén 41 687 575 román lej (RON) (hózávetőleg 8 984 391 euró), kamat címén 5 855 738 RON (hózávetőleg 1 262 012 euró), késedelmi pótlék címén pedig 3 289 071 RON (hózávetőleg 708 851 euró) megfizetésére kötelezte a román társaságot.

14 A kérdést előterjesztő bíróságként eljáró Curtea de Apel Bucureștihez (bukaresti ítéltábla, Románia) benyújtott keresetében a román társaság ezen adómegállapító határozat megsemmisítését kéri, vitatva azt a körülményt, hogy a német társaság állandó telephellyel rendelkezik Romániában.

15 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az előterjesztett kérelem elbírálásához meg kell határoznia a román társaság által a német társaság részére nyújtott marketing-, szabályozási, reklám- és képviseleti szolgáltatások adóztatási helyét, megvizsgálva, hogy ez utóbbi állandó telephellyel rendelkezik-e Romániában. Az alapjogvita eldöntése tehát a héairányelv 44. cikke második mondatának és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének az értelmezésétől függ.

16 Előadja, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben alkalmazandó nemzeti rendelkezések a romániai állandó telephely fennállásának megállapítását attól teszik függővé, hogy az

adóalanynak e tagállamban megfelel? tárgyi és személyi feltételek állnak a rendelkezésére ahhoz, hogy rendszeresen adóköteles termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat teljesítsen. E nemzeti rendelkezések szövege eltér a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke (1) bekezdésének szövegétől.

17 A kérdést elterjeszt? bíróságnak kétségei vannak a héairányelv 44. cikke második mondatának, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke (1) bekezdésének értelmezését illetően. Úgy véli, hogy a Bíróságnak az e rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítéletei nem teszik lehetővé e kétségek eloszlatását, mivel az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyek az eltte folyamatban lévő ügytől eltér? jogi és ténybeli helyzetekre vonatkoztak. Ezenkívül úgy t?nik, hogy a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlata nem foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy az állandó telephely fennállásának megállapítása szempontjából releváns?e a marketingszolgáltatások nyújtása, amennyiben e szolgáltatások olyan összetett tevékenységek gyakorlását foglalják magukban, amelyek meglehetősen szoros kapcsolatban állnak az e szolgáltatásokat igénybe vev? adóalany gazdasági tevékenységével, és közvetlen hatást gyakorolhatnak e tevékenység eredményére.

18 E bíróság elször is arra keresi a választ, hogy annak megállapításához, hogy valamely társaság, amely a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltér? tagállam területén értékesít termékeket, az elbbi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, szükséges?e, hogy az e társaság által e tagállam területén igénybe vett személyi és tárgyi eszközök a tulajdonában álljanak, vagy elegend?, ha e társaság valamely olyan kapcsolt társaságon keresztül rendelkezik azonnali és állandó hozzáféréssel az ilyen eszközökhöz, amelyet az abban fennálló részesedések többségének birtokában ellenőrzése alatt tart, és amelynek ? az egyetlen ügyfele.

19 A kérdést elterjeszt? bíróság különösen relevánsnak tartja azt a körülményt, hogy a román társaságot éppen abból a célból hozták létre, hogy kizárólagos jelleggel a német társaság rendelkezésére bocsássa azokat a szolgáltatásokat, amelyekre a gazdasági tevékenységének Romániában történ? gyakorlásához szüksége van. Ráadásul a német társaság nem alkalmi és szórványos módon, hanem tartósan és állandó jelleggel értékesít gyógyszerkészítményeket e tagállamban. A német társaság állandó ügyfelekkel, egy 1996 óta bérelt raktárban pedig állandó gyógyszerkészítménykészlettel rendelkezik e tagállamban, és ott folyamatos és jelentős forgalmat bonyolít. Ezenkívül az e két társaság közötti szerződés alapján jogosult ellenőrizni a román társaság nyilvántartásait és helyiségeit.

20 Másodszor, a kérdést elterjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 44. cikkének második mondatát, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdését, hogy annak megállapításához, hogy valamely társaság, amely a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltér? tagállam területén értékesít termékeket, az e termékek értékesítésének helye szerinti tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, szükséges?e, hogy az ilyen állandó telephely közvetlenül részt vegyen a termékértékesítésre vonatkozó döntéshozatalban, vagy elegend?, ha e társaság ezen tagállamban olyan személyi és tárgyi eszközökkel rendelkezik, amelyeket marketing?, szabályozási?, reklám és képviseleti tevékenységekre vonatkozó szerződések útján biztosítanak a részére, és amelyek közvetlenül befolyásolhatják e társaság gazdasági tevékenység eredményét.

21 A román társaság a kérdést elterjeszt? bíróság eltt e tekintetben arra hivatkozik, hogy a gyógyszerek értékesítésére vonatkozó döntéseket kizárólag a német társaság képviselői hozzák meg, és e társaság számára kizárólag olyan adminisztratív és támogatási szolgáltatásokat nyújt, amelyek a fent hivatkozott rendelkezések alkalmazása szempontjából nem relevánsak. E tekintetben az 1985. július 4-i Berkholz ítéletre (168/84, EU:C:1985:299), az 1997. július 17-i ARO

Lease ítéletre (C-190/95, EU:C:1997:374), a 2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítéletre (C-73/06, EU:C:2007:397) és a 2014. október 16-i Welmory ítéletre (C-605/12, EU:C:2014:2298) hivatkozik.

22 A kérdést előterjesztő bíróság azonban úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet eltér a fent hivatkozott ítéletek alapjául szolgáló ügyekben fennálló helyzettől, mivel a német társaság számos olyan, a személyi és tárgyi feltételek teljesítéséhez szükséges eszközhez hozzáfér Romániában, amelyre szüksége van ahhoz, hogy gazdasági tevékenységét e tagállamban gyakorolja, és amelyek befolyásolják gazdasági eredményeit.

23 Ezenkívül megjegyzi, hogy úgy tűnik, hogy a román társaság által nyújtott marketingszolgáltatások szervesen kapcsolódnak e gazdasági tevékenységhez, mivel nehéz megállapítani, hogy mekkora szerepet játszik a marketing a gyógyszerkészítmények értékesítési folyamatában. E szolgáltatások egyébként szerintem nem téveszthetők össze a reklámszolgáltatásokkal, amelyek pusztán adminisztratív és támogatási tevékenységeknek tekinthetők. Azok szoros összefüggést mutatnak az e termékekre vonatkozó megrendelésekkel, és a román társaság alkalmazottai részt vesznek a román ügyfelek megrendeléseinek összegyűjtésében és azoknak a német társaság részére történő továbbításában.

24 A kérdést előterjesztő bíróság tehát arra keresi a választ, hogy az állandó telephelyen végzett gazdasági tevékenységeknek szükségszerűen meg kell-e egyezniük a gazdasági tevékenység székhelyének gazdasági tevékenységével, vagy elegendő, ha az állandó telephely által végzett gazdasági tevékenységek szoros kapcsolatban állnak a gazdasági tevékenység céljának megvalósításával, vagy azt befolyásolják.

25 Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a héairányelv 44. cikke második mondatának és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének értelmezése körében az a körülmény, hogy valamely adóalany azonnali és állandó hozzáféréssel rendelkezik az általa ellenőrzött másik adóalany tárgyi és személyi eszközeihez, kizárja-e, hogy ez utóbbi adóalanyt úgy lehessen tekinteni, hogy az szolgáltatásokat nyújt az előbbi adóalany ily módon létrehozott állandó telephely számára. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy ugyanazon jogi személy lehet-e egyidejűleg egy másik jogi személy állandó telephelye és az ily módon létrehozott állandó telephely számára szolgáltatást nyújtó személy is.

26 E körülmények között a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következőkérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállam területén termékeket értékesítő társaság a [héairányelv] 44. cikkének második mondata és a 282/2011 tanácsi [végrehajtási] rendelet 11. cikke értelmében véve állandó telephellyel rendelkezik a termékértékesítés helye szerinti államban, saját magának kell-e teljesítenie az ez utóbbi államban az általa igénybe vett személyi és tárgyi feltételeket, vagy elegendő, ha e társaság a szóban forgó személyi és tárgyi feltételeket egy olyan másik kapcsolt vállalkozás révén teljesíti azonnal és állandó jelleggel, amely azért áll az ellenőrzése alatt, mivel az abban fennálló részesedések többségével rendelkezik?

2) Ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállam területén termékeket értékesítő társaság a [héairányelv] 44. cikkének második mondata és a 282/2011 tanácsi [végrehajtási] rendelet 11. cikke értelmében vett állandó telephellyel rendelkezik a termékértékesítés helye szerinti államban, szükséges-e, hogy a feltételezett állandó telephely közvetlenül vegyen részt a termékértékesítéssel kapcsolatos döntésekben, vagy elegendő, ha a szóban forgó társaság a termékértékesítés helye szerinti

államban számára harmadik társaságokkal megkötött, marketing?, szabályozási, reklám?, raktározási és képviseleti tevékenységekre vonatkozó szerződésben biztosított személyi és tárgyi feltételek teljesítéséhez szükséges eszközökkel rendelkezik, amely tevékenységek közvetlenül befolyásolhatják az értékesítések volumenét?

3) A [héairányelv] 44. cikke második mondatának és a 282/2011 tanácsi [végrehajtási] rendelet 11. cikkének értelmezése szerint valamely adóalany azon lehetősége, hogy számára a személyi és tárgyi feltételeket valamely általa ellenőrzött kapcsolt vállalkozás biztosítja azonnali és állandó jelleggel, kizárja-e, hogy a kapcsolt vállalkozást úgy lehessen tekinteni, hogy az szolgáltatást nyújt az ily módon létrehozott állandó telephely számára?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

27 Három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdését, hogy az egyik tagállamban székhellyel rendelkező társaság állandó telephellyel rendelkezik valamely másik tagállamban azon az alapon, hogy e társaság ez utóbbi tagállamban olyan leányvállalattal rendelkezik, amely a részére kizárólagos jelleggel nyújtott marketing?, szabályozási, reklám? és képviseleti szolgáltatásokra irányuló szerződések alapján olyan személyi és tárgyi eszközöket bocsát a rendelkezésére, amelyek közvetlen hatással lehetnek az értékesítési volumenére.

28 A héairányelv 44. cikkének első mondata akként rendelkezik, hogy az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal e cikk második mondata elírja, hogy amennyiben e 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.

29 Amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság arra a kérdésre keresi a választ, hogy hol található a szóban forgó szolgáltatásnyújtások teljesítési helye, emlékeztetni kell arra, 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, mivel az adóalany állandó telephelyének figyelembevétele az ezen általános szabálytól való eltérésnek minősül, feltéve hogy bizonyos feltételek teljesülnek (2020. május 7-én Dong Yang Electronics ítélet, C-547/18, EU:C:2020:350, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Azon kérdést illetően, hogy fennáll-e az említett 44. cikk második mondata értelmében vett állandó telephely, meg kell jegyezni, hogy e kérdést már nem a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem azon igénybe vevő adóalany függvényében kell vizsgálni, akinek a szolgáltatást nyújtják (2014. október 16-én Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57. pont).

31 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint (lásd különösen: 2014. október 16-én Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, továbbá 65. pont) a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének megfelelően – az e rendelet 10. cikkében említett, gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – „állandó telephely” bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.

32 Először is az első pontban említett első kritériumot kell megvizsgálni, amely szerint valamely állandó telephelynek a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel

és megfelel? szervezettel kell rendelkeznie.

33 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy szükséges-e, hogy e személyi és tárgyi eszközök a szolgáltatást igénybe vev? társaság tulajdonát képezzék, vagy elegend?, ha e társaság valamely olyan kapcsolt társaságon keresztül rendelkezik azonnali és állandó hozzáféréssel az ilyen eszközökhöz, amelyet az abban fennálló részesedések többségének birtokában ellen?rzése alatt tart.

34 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogi rendelkezések értelmezésénél nemcsak a rendelkezés megfogalmazását, hanem a szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2021. április 29?i X (Európai elfogatóparancs – ne bis in idem) ítélet, C?665/20 PPU, EU:C:2021:339, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A héairányelv 44. cikkének és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke (1) bekezdésének a szövegét illet?en meg kell jegyezni, hogy e rendelkezések nem szolgálnak pontosítással azon konkrét kérdést illet?en, hogy a személyi és tárgyi eszközöknek a valamely másik tagállamban letelepedett, szolgáltatást igénybe vev? társaság tulajdonában kell-e állnia. A 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése az állandó telephely fennállásához csak „a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kell?en állandó jelleg[et] és megfelel? szervezet[et]” követeli meg.

36 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az „állandó telephely” fogalma a meghatározott szolgáltatások nyújtásához szükséges személyi és tárgyi er?források állandó összevonásával minimális állandóságot követel meg (2007. június 28?i Planzer Luxembourg ítélet, C?73/06, EU:C:2007:397, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Így egyrészt személyi és tárgyi eszközök formájában megtestesül?, nyilvánvaló szervezet nélkül nem állhat fenn állandó telephely. Másrészt e szervezet fennállása nem lehet eseti jelleg?.

38 Azon körülményt illet?en, hogy a szolgáltatást nyújtó társaság egy olyan másik társaság leányvállalata, amely e szolgáltatások másik tagállamban letelepedett címzettje, emlékeztetni kell arra, hogy a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevételével a közös héarendszer alkalmazásának alapvet? követelménye. Ennélfogva valamely telephely „állandó telephelynek” való min?sítése nem függhet kizárólag az érintett jogalany jogállásától (2020. május 7?i Dong Yang Electronics ítélet, C?547/18, EU:C:2020:350, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 E tekintetben lehetséges ugyan, hogy a leányvállalat az anyavállalata állandó telephelyének min?sül, az ilyen min?sítés a 282/2011 végrehajtási rendeletben, és különösen annak 11. cikkében megállapított anyagi jogi feltételekt?l függ, amelyeket a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevételével kell értékelni (2020. május 7?i Dong Yang Electronics ítélet, C?547/18, EU:C:2020:350, 32. pont).

40 Ennélfogva az egyik tagállamban letelepedett társaság állandó telephelyének valamely tagállam területén való fennállása nem következhet kizárólag abból a körülményb?l, hogy e társaság ott leányvállalattal rendelkezik (lásd ebben az értelemben: 2000. május 7?i Dong Yang Electronics ítélet, C?547/18, EU:C:2020:350, 33. pont).

41 Ebb?l következ?en az olyan személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelel? szervezetet, amely kell?en állandó jelleggel rendelkezik, a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevételével kell értékelni. Jóllehet annak megállapíthatóságához, hogy az

adóalany a személyi és tárgyi eszközök tekintetében valamely másik tagállamban kell-e állandó és megfelel? szervezettel rendelkezik, nem kell saját személyi és tárgyi eszközökkel rendelkezni, ugyanakkor ahhoz az szükséges, hogy ezen adóalany e személyi és tárgyi eszközök felett ugyanolyan módon rendelkezhesse, mintha azok a sajátjai lennének, például olyan szolgáltatási vagy bérleti szerz?dések alapján, amelyekkel ezen eszközöket az adóalany rendelkezésére bocsátják, és amelyek rövid határid?vel való megszüntetésére nem kerülhet sor.

42 Azok az összefüggések, amelyekbe a héairányelv 44. cikke és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése illeszkedik, valamint az e rendelkezések által követett célok meger?sítik e következtetést. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a héairányelv 44. cikke annak érdekében határozza meg a szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét, hogy elkerüljék egyrészt az olyan joghatósági összeütközéseket, amelyek kett?s adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradását (2021. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet, C?547/18, EU:C:2020:350, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A Bíróság e tekintetben már emlékeztetett arra, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések 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; 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C?647/17, EU:C:2019:195, 29. pont).

44 E tekintetben az olyan körülmények felmerülésének megelőzése érdekében, amelyek veszélyeztethetik a közös héarendszer megfelel? m?ködését, az uniós jogalkotó a héairányelv 44. cikkében el?írta, hogy amennyiben a szolgáltatást olyan telephely részére nyújtották, amely az adóalany „állandó telephelyének” min?síthet?, úgy kell tekinteni, hogy a nyújtott szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol ezen állandó telephely található (2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet, C?547/18, EU:C:2020:350, 27. pont).

45 Az állandó telephely fennállásának azon feltételt?l való függ?vé tétele, hogy e telephely személyzete magával az adóalannal álljon munkaviszonyban, és hogy a tárgyi eszközök az adóalany tulajdonában álljanak, egyrészt a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke (1) bekezdésének szövegében el?írt feltétel igen megszorító alkalmazását eredményezné. Másrészt az ilyen kritérium nem járulna hozzá a jogbiztonsághoz a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározása során, amennyiben ahhoz, hogy a szolgáltatásnyújtás megadóztatásának az egyik tagállamból a másik tagállamba való áthelyezéséhez elegend? lenne, hogy az adóalany személyi és tárgyi szükségleteit különböz? szolgáltatók igénybevétele útján biztosítja.

46 A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak értékelése, hogy a német társaság rendelkezik-e az alapügyben a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kell-e állandó szervezettel Romániában. Ezen értékelés el?segítése céljából a Bíróság megadhatja az uniós jog értelmezéséhez szükséges valamennyi információt, amely hasznos lehet a számára (lásd különösen: 2021. október 6-i A (Kedvtelési célú vízi járm?vel történ? határátlépés) ítélet, C?35/20, EU:C:2021:813, 85. pont).

47 A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a német társaság Romániában nem rendelkezett saját személyi és tárgyi eszközökkel, hanem e személyi és tárgyi eszközök a román társaság tulajdonát képezték. Mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint a német társaság állandó és folyamatos módon hozzáférhetett ezen eszközökhöz, mivel a 2011-ben megkötött marketing?, szabályozási, reklám? és képviseleti szolgáltatásokra irányuló szerz?dések rövid határid?vel való megszüntetésére nem kerülhet sor. E szerz?dés alapján a román társaság többek között tárgyi eszközöket (számítógépeket, operációs rendszereket, gépjárm?veket), de f?ként több mint 200 munkavállaló, köztük több mint 150 kereskedelmi képvisel? formájában személyi eszközöket bocsátott a német társaság

rendelkezésére. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból az is kitnik, hogy a német társaság a román társaság egyetlen ügyfele, amely kizárólag marketing, szabályozási, reklám és képviseleti szolgáltatásokat nyújt a részére.

48 Ugyanakkor csak akkor kell bizonyítani, hogy az alkalmazandó szerződéses rendelkezések miatt a német társaság a sajátjaként rendelkezett a román társadalom tárgyi és személyi eszközeivel, ha a német társaság a személyi és tárgyi eszközök tekintetében Romániában kellően állandó és megfelelő szervezettel rendelkezhetett – aminek a vizsgálata a kérdést elterjeszt bíróság feladata –, mivel valamely jogi személy, még ha az csak egyetlen ügyféllel rendelkezik is, feltételezhetően a tulajdonában álló tárgyi és személyi eszközöket használja a saját szükségletei kielégítésére.

49 Másodszor meg kell vizsgálni a jelen ítélet 31. pontjában szereplő, az állandó telephely fennállásának megállapítását lehetővé tévő második kritériumot, amely szerint az ilyen telephely alapjául olyan szervezet szolgál, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében alkalmas arra, hogy lehetővé tegye a részére nyújtott szolgáltatások fogadását, és azoknak a saját tevékenységéhez való felhasználását.

50 A kérdést elterjeszt bíróság e tekintetben közelebbre arra keresi a választ, hogy az alapügyben az állandó telephely fennállására lehet-e következtetni abból a körülményből, hogy a román társaság olyan, a marketingszolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatásokat nyújt, amelyek közvetlenül befolyásolhatják e társaság gazdasági tevékenységének eredményét, amennyiben e szolgáltatások szorosan kapcsolódnak a német társaság által értékesített gyógyszerkészítményekre vonatkozó megrendelésekhez, továbbá hogy az is szükséges-e, hogy az állandó telephely közvetlenül részt vegyen az említett német társaság gazdasági tevékenységére vonatkozó döntéshozatalban.

51 A jelen ügyben a kérdést elterjeszt bíróság által ismertett ténybeli elemekből kitnik, hogy a román társaság által a német társaságnak nyújtott reklám és marketingszolgáltatások elsősorban arra irányultak, hogy Romániában szélesebb körű tájékoztatást nyújtsanak az egészségügyi ágazat szakemberei és a fogyasztók részére az e német társaság által értékesített gyógyszerkészítményekről. A román társaság alkalmazottainak tevékenysége arra korlátozódott, hogy kilenc romániai gyógyszer-nagykereskedőt átvette a megrendeléseket, és azokat továbbította a német társaságnak, valamint arra, hogy e tagállamban megküldte az ügyfelei részére e társaság számláit. E társaság nem vett részt közvetlenül a német társaság gyógyszerkészítményeinek értékesítésében és szállításában, és ez utóbbi társaság nevében nem vállalt kötelezettségeket harmadik személyekkel szemben.

52 Márpedig mindenekelőtt különbséget kell tenni a román társaság által a német társaságnak nyújtott szolgáltatások és az ez utóbbi által Romániában értékesített és szállított termékek között. Olyan különböz szolgáltatásnyújtásokról és termékértékesítésekről van szó, amelyekre eltérő héaszabályozás vonatkozik (lásd analógia útján: 2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64. pont).

53 Továbbá, amint az a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, az állandó telephely alapjául a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jellegű és megfelelő szervezet szolgál, amely lehetővé teszi számára a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadását és használatát, nem pedig azon határozatok, amelyeknek meghozatalára az ilyen szervezet jogosult.

54 Végül az iratokból kitnik, hogy az alapügyben a román társaság által a német társaság rendelkezésére bocsátott személyi és tárgyi eszközök, amelyek a román adóhatóság szerint lehetővé teszik a német társaság romániai állandó telephelye fennállásának megállapítását,

egyúttal azok az eszközök, amelyek révén a román társaság a német társaság javára nyújt szolgáltatásokat. Márpedig ugyanaz az eszköz nem használható egyszerre ugyanazon szolgáltatások nyújtására és igénybevételére.

55 Ennélfogva a fentiekb?l az következik, hogy a román társaság által nyújtott marketing?, szabályozási, reklám? és képviseleti szolgáltatások olyan szolgáltatásoknak t?nnek, amelyeket azon német társaság vesz igénybe, amely a gyógyszerkészítményeinek a romániai forgalmazókkal kötött adásvételi szerz?dések megkötése és teljesítése érdekében a Németországban található személyi és tárgyi eszközeit használja fel.

56 Ha az említett ténybeli elemek bebizonyosodnak, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, a német társaság Romániában nem rendelkezik állandó telephellyel, mivel e tagállamban nincs olyan szervezete, amely lehet?vé tenné számára, hogy ott a román társaság által nyújtott szolgáltatásokat fogadhassa, és azokat a gyógyszerkészítmények értékesítésére és szállítására irányuló gazdasági tevékenységéhez használja fel.

57 A fenti megfontolások összességére tekintettel a három kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az egyik tagállamban székhellyel rendelkező társaság nem rendelkezik állandó telephellyel valamely másik tagállamban azon az alapon, hogy e társaság ez utóbbi tagállamban olyan leányvállalattal rendelkezik, amely a részére kizárólagos jelleggel nyújtott marketing?, szabályozási, reklám? és képviseleti szolgáltatásokra irányuló szerz?dések alapján olyan személyi és tárgyi eszközöket bocsát a rendelkezésére, amelyek közvetlen hatással lehetnek az értékesítési volumenére.

A költségekr?l

58 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 44. cikkét és a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15? i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az egyik tagállamban székhellyel rendelkező társaság nem rendelkezik állandó telephellyel valamely másik tagállamban azon az alapon, hogy e társaság ez utóbbi tagállamban olyan leányvállalattal rendelkezik, amely a részére kizárólagos jelleggel nyújtott marketing?, szabályozási, reklám? és képviseleti szolgáltatásokra irányuló szerz?dések alapján olyan személyi és tárgyi eszközöket bocsát a rendelkezésére, amelyek közvetlen hatással lehetnek az értékesítési volumenére.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.