JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. május 15.[1]

C-605/12. sz. ügy

Welmory sp. z o.o.
kontra
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(A Naczelny Sąd Administracyjny [Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Hozzáadottérték-adó — A 2008/8/EK irányelvvel módosított 2006/112/EK irányelv 44. cikke — A szolgáltatást igénybe vevő személy »állandó telephelyének« fogalma”

1. A hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó joggal kapcsolatos előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya ismét a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye. Ez nem meglepő, mert a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye körüli vita egyúttal minden esetben arról is szól, hogy mely tagállamot illeti meg az adóztatási joghatóság.

2. A jelen ügyben az adóztatási joghatóság egy igen bonyolult üzleti modell esetében vitatott az internetes kereskedelem területén. Ezen üzleti modellt Lengyelországban közösen működteti egy lengyel és egy ciprusi társaság. Az alapeljárásban e tekintetben kérdéses, hogy a *ciprusi* társaság a héajog értelmében vett állandó telephellyel rendelkezik-e Lengyelországban. Ettől függ ugyanis, hogy a *lengyel* társaság bizonyos szolgáltatásai Lengyelországban vagy Cipruson tartoznak-e a héa hatálya alá.

3. Jóllehet a Bíróság néhány ügyben már állást foglalt azzal kapcsolatban, hogy mikor rendelkezik egy adóalany állandó telephellyel a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban.[2] Az internetes kereskedelem azonban mindeddig nem képezte az ítélkezési gyakorlat tárgyát. A jelen ügyben ezenkívül első alkalommal tisztázandó a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezések 2008/8/EK irányelv[3] általi átdolgozását követően annak kérdése, hogy a szolgáltatást milyen körülmények között nyújtják valamely adóalany állandó telephelye *részére*, nem pedig e telephely *útján*.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyével kapcsolatban lásd: Berkholz-ítélet (168/84, EU:C:1985:299); Faaborg-Gelting Linien ítélet (C-231/94, EU:C:1996:184); ARO Lease ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374); Lease Plan ítélet (C-390/96, EU:C:1998:206) és a Cookies World ítélet (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 11. o.).

I – **Jogi háttér**

4. A héa unióbeli beszedését a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[4] (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza. A 43. és azt követő cikkek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseket tartalmaznak. E rendelkezések alapján határozható meg, hogy a szolgáltatásnyújtás mely tagállamban tartozik a héa hatálya alá.

5. E rendelkezéseket 2009. évi hatállyal széleskörűen átdolgozta a 2008/8/EK irányelv. Ezen irányelv (3) preambulumbekezdésének első mondata az alábbi kijelentést tartalmazza:

„Valamennyi szolgáltatásnyújtás esetében az adózás helye elvben [helyesen: főszabály szerint] az a hely, ahol a tényleges igénybevétel történik.”

6. A héairányelv 44. cikke ezért jelenleg az alábbi főszabályt tartalmazza az olyan szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása tekintetében, amelynek *igénybevevője* egy adóalany:

„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. […]”

7. A héairányelv 193. cikke értelmében a héát főszabály szerint a „szolgáltatást végző adóalany” köteles megfizetni. E főszabálytól azonban eltér a héairányelv 2008/8/EK irányelvvel módosított 196. cikke annyiban, amennyiben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a korábban idézett 44. cikkhez igazodik:

„A héa megfizetésére […] azon adóalany […] kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

8. A lengyel jogrend a héairányelv 44. cikkét a 2004. március 11-i Ustawa o podatku od towarów i usług (az árukat és szolgáltatásokat terhelő hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 28b. cikkével ültette át.

II – **Az alapeljárás**

9. Az alapeljárás tárgyát a Welmory sp. z o.o. lengyel társaság (a továbbiakban: Welmory) 2010. január–áprilisi héafizetési kötelezettsége képezi.

10. A Welmory együttműködési szerződést kötött a Welmory Limiteddel, egy ciprusi társasággal. E szerződés értelmében a ciprusi társaságnak egy lengyel nyelvű internetes oldalt kell működtetnie, amelyen árveréseket szerveznek. A Welmory ezen internetes oldalon a maga nevében termékeket kínál árverésre és értékesít.

11. Az említett termékek azonban csak akkor voltak megvásárolhatók az árverésen, ha az ügyfelek előzőleg ajánlattételi jogot vásároltak a ciprusi társaságtól. Ezen üzleti modell végeredményben azzal járt, hogy egy termék értékesítése két szempontból is bevételt eredményezett: a Welmory egyrészt beszedte a vételárat, amely mindazonáltal rendszerint a termék piaci értéke alatt volt, a ciprusi társaság másrészt bevételhez jutott az ajánlattételi jogok értékesítéséből.

4 — HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007. december 20., 60. o., HL L 249., 2012. szeptember 14., 15. o.

12. Az internetes oldal működtetéséhez a ciprusi társaság nem általa alkalmazott munkavállalókat vett igénybe, és a Welmory műszaki infrastruktúráját használta. 2010 áprilisában a ciprusi társaság ezen túlmenően felvásárolta a Welmory teljes társasági tőkéjét.

13. Az együttműködési szerződés alapján a Welmory díjazást kapott a ciprusi társaságtól a termékértékesítési szolgáltatásért és az ezzel összefüggő szolgáltatásokért, mint például a reklámozásért. A Welmory e díjazás után nem fizetett héát, mivel álláspontja szerint a szolgáltatások igénybevevőjének, vagyis a ciprusi társaságnak az adót a ciprusi székhelyén kell megfizetnie.

14. A lengyel adóhatóság mindazonáltal úgy véli, hogy a Welmory szolgáltatásait Lengyelországban kell adóztatni. A ciprusi társaság ugyanis állandó telephellyel rendelkezett Lengyelországban, és ennek részére nyújtották a szolgáltatásokat.

III – **A Bíróság előtti eljárás**

15. A jelenleg a jogvitában eljáró Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

A Lengyelországban székhellyel rendelkező A társaság által az Európai Unió másik tagállamában székhellyel rendelkező B társaság részére nyújtott szolgáltatások adóztatása szempontjából az a hely-e a héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephely, ahol az A társaság székhellyel rendelkezik, ha a B társaság gazdasági tevékenysége során az A társaság infrastruktúráját használja?

16. A Bíróság előtti eljárásban a Welmory, a Ciprusi Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A tárgyaláson az említetteken kívül az alapeljárás alperese, a gdański adóhivatal elnöke, vett részt.

IV – **A jogkérdésről**

17. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy olyan helyzetben, mint amelyről az alapeljárásban szó van, feltételezendő-e, hogy a szolgáltatásokat a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében az adóalany állandó telephelye részére nyújtják.

18. Az alapeljárás szerinti helyzetet mindenekelőtt az jellemzi, hogy a ciprusi társaság az internetes oldal működtetéséhez az általa a Welmoryval kötött együttműködési szerződés alapján olyan személyi és tárgyi erőforrásokat használ, amelyek nem az övéi, hanem – legalábbis részben – a Welmoryé. A ciprusi társaság olyan lengyelországi állandó telephelyét képezik-e e személyi és tárgyi erőforrások, amelynek részére a Welmory az együttműködési szerződés alapján szolgáltatásait nyújtja?

19. A következőkben fokozatosan közelítem meg az e kérdésre adandó választ. A szabályozási rendszer elemzésével először lefektetem az állandó telephely fogalma értelmezésének alapjait (A. pont). Ezt követően megvizsgálom az állandó telephely korábbi rendelkezésekben szereplő fogalmával kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlatot (B. pont), valamint annak a teljesítési helyre vonatkozó átdolgozott szabályokra való alkalmazhatóságát (C. pont). Miután az ebből levont következtetéseket alkalmaztam az alapeljárás szerinti helyzetre (D. pont), végezetül egy további utalást kell tenni a jelen ügy héaszempontú kezelésének egy másik, alkalmasint döntő jelentőségű szempontjára (E. pont).

A – *A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye meghatározásának szabályozási rendszeréről*

20. Az azon kérdésre adandó válasz, hogy a szolgáltatások adóköteles igénybevevője – a jelen ügyben a ciprusi társaság – rendelkezik-e belföldön állandó telephellyel, mindenekelőtt azt válaszolja meg, hogy mely tagállamot illeti meg az e szolgáltatásokat terhelő héa. Az a hely ugyanis, ahol a szolgáltatások adóztatandók, a héairányelv 44. cikke értelmében az a hely, ahol a szolgáltatások adóköteles igénybevevőjének székhelye vagy állandó telephelye van. Amennyiben tehát az alapeljárásban a ciprusi társaság állandó telephellyel rendelkezik Lengyelországban, úgy a Lengyel Köztársaságot illeti meg a héa, máskülönben pedig a Ciprusi Köztársaságot, ahol a ciprusi társaság székhelye van.

21. Az említett kérdés ezen túlmenően a Welmoryhoz hasonló szolgáltatók kötelezettségei szempontjából is döntő jelentőséggel bír. A szolgáltatónak ugyanis attól függően kell héát fizetnie vagy nem fizetnie, hogy a szolgáltatóval szerződő adóalany egy állandó telephely okán belföldön rendelkezik-e illetőséggel vagy sem. Ha tehát a jelen ügyben a ciprusi társaság nem rendelkezik állandó telephellyel Lengyelországban, akkor a szolgáltatások után a héairányelv 196. és 44. cikkével összhangban magának a ciprusi társaságnak kell Cipruson adót fizetnie. Ha azonban a ciprusi társaság állandó telephellyel rendelkezik Lengyelországban, akkor a héairányelv 193. cikke alapján a Welmorynak kell a héát megfizetnie, mégpedig Lengyelországban.

22. Két elgondolás áll e szabályozási rendszer hátterében: az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása és az adóalanyokat sújtó aránytalan adminisztratív terhek elkerülése. Mindkét szempont rendkívüli mértékű jogbiztonságot igényel a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephely meghatározására vonatkozó előrelátható objektív kritériumok útján.

1. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása

23. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása révén szabályozást nyer az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása. A 2008/8/EK irányelv (3) preambulumbekezdése értelmében a héa főszabály szerint azt a tagállamot illeti meg, amelyben a szolgáltatást igénybe veszik. Erre rendszerint alighanem ott kerül sor, ahol a szolgáltatás igénybevevője van. A héairányelv 44. cikke tehát az adóztatási joghatóságot a szolgáltatás igénybevevőjének tagállamához rendeli.

24. Jóllehet a héairányelv 44. cikkének jelen ügyben vizsgálandó szabályozása csak a szolgáltatás adóköteles *igénybevevőjét* érinti, aki főszabály szerint adólevonásra jogosult. Egy ilyen szolgáltatás tagállambeli adóztatása ezért rendszerint csak ideiglenes, mert a szolgáltatás adóköteles igénybevevője a héairányelv 167. és azt követő cikkei alapján adólevonási jogán keresztül rendszerint képes visszakövetelni e tagállamtól az őt terhelő héát. Még ha tehát a jelen ügyben Lengyelországban kellene is adóztatni a Welmory szolgáltatásait, a ciprusi társaság e szolgáltatások igénybevevőjeként alkalmasint akkor is visszatéríttethetné a Lengyel Köztársasággal a megfelelő héát.

25. Ez azonban nem minden esetben van így. Ha ugyanis a szolgáltatás igénybevevője olyan tevékenységet végez, amely nem jogosít adólevonásra, vagy a konkrét szolgáltatásnyújtás levonási tilalom alá tartozik, akkor a szolgáltatásnyújtást terhelő héa annál a tagállamnál marad, amelyben a héairányelv 44. cikke értelmében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye található.

26. Amint azt különösen a Welmory és a Ciprusi Köztársaság a tárgyaláson helyesen hangsúlyozta, az adóztatási joghatóság ilyen hozzárendelése azonban a kettős adóztatás elkerülését is szolgálja. Ennek veszélye akkor áll fenn, ha két tagállam is úgy véli, hogy a szolgáltatás igénybevételére nála kerül sor. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye uniószerte egységes meghatározásának azonban éppen az az értelme, hogy egyértelműen meghatározza az adóztatási joghatóságot, és ezáltal elkerülhetővé tegye

mind a kettős adóztatást, mind az adóztatás elmaradását.[5] Már Jacobs főtanácsnok is hangsúlyozta erre tekintettel, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések értelmezésének minden esetben biztosítania kell a jogbiztonságot a tagállamok közötti illetékességi összeütközések elkerülése érdekében.[6] Ezért a héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephely meghatározása szempontjából is elsősorban gyakorlati kritériumokra van szükség.[7]

2. Az adóalanyokat sújtó aránytalan adminisztratív terhek elkerülése

27. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye meghatározásának szabályozási rendszerében ezenkívül az adófizetésre kötelezett személy rugalmas meghatározása az adóalanyokat sújtó aránytalan adminisztratív terhek elkerülését is szolgálja. Így a héairányelv 193. és 196. cikke alapján a 44. cikk szerinti esetekben mind a szolgáltatót, mind a szolgáltatás adóköteles igénybevevőjét héafizetési kötelezettség terhelheti.

28. Ennek az az oka, hogy a szolgáltatónak csak ott kell adózással kapcsolatos kötelezettségeket teljesítenie, ahol illetőséggel is rendelkezik. Ezért azokban az esetekben, amelyekben a szolgáltatás igénybevevője csak valamely más tagállamban rendelkezik illetőséggel, és ezért ott kell a héát megfizetni, az adófizetési kötelezettség megfordul, és így a szolgáltatás igénybevevője válik adófizetésre kötelezett személlyé. Ez megakadályozza, hogy a szolgáltatónak több másik tagállamban kelljen héaalanyként nyilvántartásba vetetnie magát, és hogy e tagállamokban adóbevallásokat kelljen benyújtania.[8]

29. Minderre tekintettel teljes mértékben egyet kell érteni a Welmory azon álláspontjával, hogy a szolgáltatónak jogbiztonságot kell élveznie a szolgáltatását igénybe vevő személy állandó telephelyének fennállása tekintetében. Ugyanis egy ilyen belföldi állandó telephely fennállásától függ, hogy a szolgáltató köteles-e adót fizetni vagy sem.

30. A működő belső piac követelményeinek való megfelelés érdekében a szolgáltatótól nem várható el, hogy széleskörű nyomozást folytasson szolgáltatásának igénybevevőjénél, vagy hogy bizonytalanságban legyen adófizetési kötelezettségének kérdését illetően. Ha tehát az adófizetésre kötelezett személy rugalmas meghatározása nem válhat céljával ellentétben maga is a szolgáltatót sújtó adminisztratív teherré, akkor ezen okból olyan objektív és egyértelmű kritériumokat is meg kell követelni, amelyek alapján a szolgáltató meg tudja határozni, hogy szolgáltatásának igénybevevője rendelkezik-e belföldi illetőséggel egy állandó telephely okán.

5 — Lásd ezzel kapcsolatban: az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványom (C-155/12, EU:C:2013:57, 30. pont, valamint a hatodik irányelv 9. cikkével kapcsolatban ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); lásd konkrétan a héairányelv 44. cikke keletkezésének történetével kapcsolatban a 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2005. július 20-i módosított bizottsági javaslat, COM(2005) 334 végleges, 5. és 6. oldalát.

6 — Lásd: Design Concept ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány (C-438/01, EU:C:2002:767, 29. és 30. pont) a hatodik irányelv 9. cikkével kapcsolatban.

7 — Lásd ebben az értelemben: Hamann-ítélet (51/88, EU:C:1989:132, 18. pont) és Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-429/97, EU:C:2001:54, 49. pont).

8 — Lásd ebben az értelemben a 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2003. december 23-i bizottsági javaslat, COM(2003) 822 végleges, 4.3. pontját.

B – *Az állandó telephely fogalmával kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlat*

31. A Bíróság ítélkezési gyakorlata az „állandó telephely” fogalmát eddig mindenekelőtt a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv[9] (a továbbiakban: hatodik irányelv) 9. cikkének (1) bekezdésére tekintettel értelmezte. E rendelkezés értelmében valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye korábban főszabály szerint az a hely volt, „ahol a szolgáltatást *nyújtó* gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást *nyújtó* állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja”.

32. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ebben az esetben a gazdasági tevékenység székhelye az elsődleges kapcsoló elv. Egy további telephely csak akkor veendő figyelembe, „ha a székhelyhez való kapcsolás az adózás szempontjából nem vezet ésszerű megoldáshoz, vagy konfliktust okoz egy másik tagállammal”[10].

33. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „állandó telephely” ezért csak akkor áll fenn, ha az adóalany telephelye kellő fokú állandóságot, és olyan szerkezetet mutat fel, amely az emberi és műszaki erőforrásokra tekintettel alkalmas arra, hogy lehetővé teszi a szóban forgó szolgáltatások önálló nyújtását.[11]

34. E tekintetben a Bíróság lényegesnek tekintette a járműlízingüzlet esetében, hogy az adóalany egy bizonyos helyen saját személyzettel rendelkezik-e, és hogy e helyen létrehozhatók-e szerződések vagy hozhatók-e üzleti döntések.[12]

35. Ezen túlmenően az eljárás különböző résztvevői a DFDS-ügyben hozott ítéletre is hivatkoztak. A Bíróság által ezen ítéletben kifejtettek úgy értelmezhetők, hogy az a társaság, amely jogilag ugyan önálló, de amely felett teljes irányítást gyakorol az anyavállalata, az anyavállalat állandó telephelyének tekinthető.[13] A jelen ügy szempontjából ez annyiban bír jelentőséggel, amennyiben a ciprusi társaság az alapeljárásban vitatott időszak egy része tekintetében a Welmory egyedüli tulajdonosa volt.

36. A DFDS-ügyben hozott ítéletben (EU:C:1997:77) azonban a Bíróság csak a héairányelv jelenlegi 307. cikkének második bekezdése szerinti különös szabályozást értelmezte, amely azt a tagállamot határozza meg, amelyben az egységes szolgáltatás az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerint adóztatandó.[14] Jóllehet a Bíróság az indokolásban a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályozásra is hivatkozott,[15] a DFDS-ügyben hozott ítélet (EU:C:1977:77 azonban nem alkalmas általánosításra, amint azt a Bíróság nemrég a Daimler-ügyben hozott ítéletben megállapította.[16] Egyébként a jogbiztonságot szolgálja az adófizetésre kötelezett személy tekintetében, ha egy jogilag önálló jogi személy nem lehet egy másik jogi személy állandó telephelye is egyúttal.

9 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 40. kötet, 109. o.

10 — Berkholz-ítélet (168/84, EU:C:1985:299, 17. pont); Faaborg-Gelting Linien ítélet (C-231/94, EU:C:1996:184, 16. pont); ARO Lease ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374, 15. pont) és Lease Plan ítélet (C-390/96, EU:C:1998:206, 24. pont).

11 — ARO Lease ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374, 16. pont) és Lease Plan ítélet (C-390/96, EU:C:1998:206, 24. pont); lásd továbbá: E.ON Global Commodities (korábban E.On Energy Trading) ítélet, (C-323/12, EU:C:2014:53, 46. pont) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.) 1. cikkével kapcsolatban, valamint Planzer Luxembourg ítélet (C-73/06, EU:C:2007:397, 54. pont) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) 1. cikkének 1. pontjával kapcsolatban.

12 — Lásd: ARO Lease ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374, 15. pont) és Lease Plan ítélet (C-390/96, EU:C:1998:206, 26. pont).

13 — DFDS-ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. pont).

14 — DFDS-ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, rendelkező rész).

15 — DFDS-ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 17. pont).

16 — Lásd: Daimler-ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 47–49. pont).

C – Az eddigi ítélkezési gyakorlat alkalmazhatósága a teljesítési helyre vonatkozó átdolgozott szabályokra

37. A kérdést előterjesztő bíróság helyesen mutatott rá arra, hogy az ítélkezési gyakorlatnak a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban ismertetett alapelvei csak azon kérdésre vonatkoznak, hogy a szolgáltatást *nyújtó* mikor rendelkezik állandó telephellyel. A jelen ügyben azonban a héairányelv 44. cikkének második mondatával összhangban a szolgáltatás *igénybevevője* állandó telephelyének meghatározásáról van szó. Ezért felmerül a kérdés, hogy e rendelkezés értelmezése keretében is felhasználható-e a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlat.

38. Az uniós jogalkotó egyértelmű választ adott erre. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet [17] (a továbbiakban: héa végrehajtási rendelet) a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephely fogalmát a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséhez kapcsolódó ítélkezési gyakorlata alapján határozza meg. A héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése értelmében 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”.

39. Jóllehet e rendelkezés a héa végrehajtási rendelet 65. cikkének (2) bekezdése szerint az alapeljárás időszakára még nem alkalmazható, e fogalommeghatározást a jelen ügy szempontjából is relevánsnak tekintem.

40. E tekintetben aligha bír jelentőséggel, hogy a héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése a héairányelv 398. cikke szerinti héabizottság egyik megfelelő iránymutatására vezethető vissza, amelyet már az alapeljárásban releváns időszakban elfogadtak. [18] Bizonytalan ugyanis, hogy ezen iránymutatást közzé is tették-e már az említett időszakot megelőzően. [19]

41. A héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalommeghatározás azonban megfelel a héairányelv 44. cikkének értelmezése során figyelembe veendő elveknek. [20] Az ugyanis egyrészt a szolgáltatás igénybevételét veszi alapul azáltal, hogy a telephelynek a fogalommeghatározás értelmében képesnek kell lennie a szolgáltatást szükségleteinek kielégítésére fogadni és használni. Másrészt mind az a körülmény, hogy a héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalommeghatározás nyilvánvaló személyi és tárgyi szerkezetet kíván meg, mind pedig a Bíróság állandó telephely fogalmával kapcsolatos ismert ítélkezési gyakorlatának e fogalommeghatározás általi alapulvétele biztosítja azt a rendkívüli mértékű jogbiztonságot, amely szükséges az adóalanyok védelméhez, valamint a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának elkerüléséhez.

42. A héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalommeghatározás ezen túlmenően igazodik a szolgáltatásnyújtás adóztatásának immár módosult helyéhez is annyiban, amennyiben már nem az bír jelentőséggel, hogy a kérdéses telephely képes-e saját szolgáltatásokat *nyújtani*, hanem az, hogy a szolgáltatásokat szükségleteinek kielégítésére *használja-e*.

17 — HL L 77., 1. o.

18 — A héabizottság 2009. július 13–14-i 88. ülésén elfogadott iránymutatások, taxud.d.1(2009)358416 – 634., 2. o., hozzáférhető a Bizottság következő internetes oldalán: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee)

19 — A héabizottság közzétett iránymutatásainak a héairányelv értelmezésében betöltött jelentőségével kapcsolatban lásd az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványom (C-155/12, EU:C:2013:57, 47–50. pont).

20 — Lásd a fenti 20. és azt követő pontokat.

43. A jelen ügyben végső soron nem kell eldönteni, hogy a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephely tekintetében ezen túlmenően az is előírandó, hogy ott ne csak szolgáltatásokat lehessen igénybe venni, hanem adóköteles szolgáltatásokat is lehessen nyújtani, amint ezt a tárgyaláson mind a gdański adóhivatal elnöke, mind pedig a Bizottság is sugallta. Ugyanis amennyiben a ciprusi társaság állandó telephellyel rendelkezik Lengyelországban, úgy az az internetes árverési oldal működtetésében megnyilvánuló szolgáltatásokat is nyújt, amire az együttműködési szerződés alapján köteles a Welmoryval szemben. Egyébként ténybeli szempontból kétséges, hogy főszabály szerint nem minden, a személyi és tárgyi feltételek tekintetében a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások használatához megfelelő szervezet rendelkezik-e legalább annak *lehetőségével*, hogy maga is szolgáltatásokat nyújtson. Jogi szempontból ezen túlmenően felmerül annak kérdése is, hogy az eljárás két résztvevője által képviselt álláspont összeegyeztethető-e a héairányelv 43. cikkének 2. pontjával, amelynek értelmében a 44. cikk második mondata bizonyos esetekben akkor is alkalmazható, ha a szolgáltatás igénybevevője nem adóalany.

44. Végezetül a jogbiztonsággal kapcsolatos okokból a gazdasági tevékenység [21] székhelyének az állandó ítélkezési gyakorlatban a Bíróság által képviselt elsőbbségét is vonatkoztatni kell a héa irányelv 44. cikkének alkalmazására. A jogbiztonságot szolgálja ugyanis, ha a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye kétség esetén a szolgáltatás igénybevevőjének székhelyéhez kötődik, amely rendszerint egy könnyebben megállapítható objektív kritérium, mint az állandó telephely fenntartása. Ezen elsőbbség az első mondat szerinti, a gazdasági tevékenység székhelyén alapuló főszabály és a második mondat szerinti, az állandó telephelyre vonatkozó kivétel közötti, a héairányelv 44. cikkének szövegében kifejeződő viszonynak is megfelel.

D – *Alkalmazás az alapeljárás szerinti helyzetre*

45. Olyan helyzetben tehát, mint amelyről az alapeljárásban szó van, csak akkor kell kiindulni a ciprusi társaság lengyelországi állandó telephelyéből, ha az említett társaság ott olyan telephellyel rendelkezik, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához. Kétség esetén nem az állandó telephely fennállásából kell kiindulni, és így a héairányelv 44. cikkének első mondata értelmében a ciprusi társaság székhelye tekintendő a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének.

46. Először is nem kérdéses, hogy ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak végső soron a teljes mértékben csak általa ismert tények alapján kell megállapítania. Ez különösen így van azon körülményre tekintettel, hogy a Bíróság előtti eljárás résztvevői nem jutottak egyetértésre az alapeljárás valamennyi ténybeli körülményét illetően.

47. E megállapítás tekintetében azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak az alapeljárás különleges körülményeire tekintettel figyelembe kell vennie a következőket.

48. A valamely államban fekvő állandó telephely feltételezéséhez egyrészt nem szükséges, hogy az adóalany ott saját maga által alkalmazott személyzettel és olyan tárgyi erőforrásokkal rendelkezzen, amelyek az ő tulajdonában állnak.

21 — Lásd a fenti 32. pont.

49. Poiares Maduro főtanácsnok már megállapította, hogy elfogadhatatlan eredményre vezetne, ha csak akkor feltételeznénk állandó telephelyet, ha a foglalkoztatott személyzetet az adóalany maga alkalmazza. [22] Visszaélésre csábítana, ha az adóalany az egyik tagállamból a másikba helyezhetné át a szolgáltatások adóztatását önmagában azáltal, hogy személyierőforrás-igényét különböző szolgáltatókon keresztül fedezi. E tekintetben nem általánosítható a Bíróság hivatkozása a saját személyzet hiányára az állandó telephely járműlízing-üzletbeli megállapítása esetén. [23]

50. Mivel hasonló vonatkozik a tárgyi erőforrásokra is, a jelen ügyben a ciprusi társaság lengyelországi állandó telephelyét nem zárja ki önmagában az, hogy a Welmory műszaki felszerelését használja, és nem saját maga által alkalmazott személyzetet foglalkoztat.

51. Ez mindazonáltal nem jelenti azt, hogy a Welmory egyidejűleg szolgáltatóként és – a ciprusi társaság állandó telephelye formájában – a szolgáltatás igénybevevőjeként is működne, amint attól különösen maga a Welmory tart. Ugyanis még ha az állandó telephely nem követeli is meg szükségszerűen a saját személyzetet és saját műszaki erőforrásokat, az adóalanyt – a telephely kellően állandó jellegének követelményére tekintettel – hasonló rendelkezési jognak kell megilletnie a személyzet és a tárgyi erőforrások felett. Ezért különösen olyan szolgáltatási vagy bérleti szerződésekre van szükség a személyzet és a tárgyi erőforrások tekintetében, amelyek az említetteket sajátjaként bocsátják az adóalany rendelkezésére, és amelyek ezért nem is szüntethetők meg rövid időn belül.

52. Más szóval hangsúlyozandó, hogy az adóalany ugyan *önmagában* nem képezheti valamely más adóalany állandó telephelyét. Ez azonban nem zárja ki, hogy az adóalany közvetlenül és folyamatosan hozzáférhet valamely más adóalany személyi és tárgyi erőforrásaihoz, amely adóalany az így létrehozott állandó telephely szempontjából más tekintetben egyidejűleg szolgáltató is lehet.

53. Ha azonban a szolgáltató személyi és tárgyi erőforrásai és a szolgáltatás igénybevevőjének telephelye között szinte azonosság áll fenn, akkor felmerülhet a kérdés, hogy e tekintetben egyáltalán egy *másik* adóalany részére nyújtott szolgáltatásról van-e szó.

54. Másodszor, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága helyesen mutatott rá arra, hogy az is döntő jelentőséggel bír, hogy a ciprusi társaság *hol* végez tevékenységet és használja fel a Welmory szolgáltatásait. Ahhoz ugyanis, hogy a telephely a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében „állandó” legyen, képesnek kell lennie szolgáltatásokat szükségleteinek kielégítésére használni.

55. A kérdést előterjesztő bíróságnak e tekintetben meg kell majd vizsgálnia, hogy a ciprusi társaság adott esetben milyen önálló tevékenységet folytat a Lengyelországban rendelkezésére álló személyi és műszaki erőforrásokkal, és hogy a Welmory szolgáltatásait az együttműködési szerződés alapján éppen e tevékenységhez használja-e fel.

56. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephely olyan telephelyet feltételez, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához. Ehhez nincs szükség saját személyi és tárgyi erőforrásokra, amennyiben a telephely idegen erőforrásai a saját erőforrásokhoz hasonló módon állnak rendelkezésre.

22 — A RAL (Channel Islands) és társai ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány (C-452/03, EU:C:2005:65, 52. pont).

23 — Lásd a fenti 34. pontot.

E – *Az ajánlattételi jogok értékesítéséről és a termékértékesítés adóalapjáról*

57. Az eljárás különböző résztvevői kifejtették, hogy az alapeljárásban szereplő tulajdonképpeni vita nem arra irányul, hogy a szolgáltatásokat a Welmory a ciprusi társaság belföldi állandó telephelye részére nyújtotta-e, hanem arra, hogy az ajánlattételi jogoknak a ciprusi társaság által a Welmory által kínált árukra ajánlatot tevő személyek részére történő értékesítése Cipruson vagy Lengyelországban adóztatandó-e. Gazdasági szempontból ugyanis az áruk lengyelországi értékesítéséből mind a Welmory, mind a ciprusi társaság bevételhez jutott.

58. Először is megválaszolatlanul kívánom hagyni annak kérdését, hogy az ajánlattételi jogok ciprusi társaság általi értékesítésének helyét a héairányelv 44. cikke alapján kell-e meghatározni, vagy hogy e tekintetben nem inkább a héairányelv 31. és azt követő cikkei szerinti, a termékértékesítés teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseket kell-e alkalmazni. Nem tűnik ugyanis kizártnak, hogy a termék megvételére vonatkozó ajánlattétel jogának megvásárlása a termékértékesítés fogalmának a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti meghatározásával összhangban „a birtokba vehető dolog [tulajdonosként való rendelkezésre feljogosító] átengedése” részének tekintendő. Ez feltételezhető mindenesetre azon ajánlattételi jogok tekintetében, amelyeket az a személy vásárolt meg, aki végül megnyerte az árverést. E kérdés azonban a ciprusi társaság adóztatását érinti, ami nem képezi az alapeljárás tárgyát.

59. A Welmory alapeljárásban vitatott adóztatásával összefüggésben azonban egy további kérdés is felmerül.

60. A Lengyel Köztársaság helyesen mutatott rá arra, hogy a Welmory által az árverések keretében értékesített termékek adóalapját alkalmasint helytelenül állapították meg az alapeljárásban. Ezen adóalap ugyanis a héairányelv 73. cikkével összhangban adott esetben két részből tevődhet össze: a vevők kifizetéseiből, valamint a ciprusi társaság által a Welmory részére az internetes termékértékesítés ellenében fizetett díjakból.

61. A következmény az lenne, hogy a jelen ügyben – legalábbis részben – egyáltalán nem kellene adóztatni a Welmory ciprusi társaság részére nyújtott szolgáltatásait, hanem csak a Welmory ügyfelei részére történő termékértékesítéseket, mindazonáltal magasabb adóalappal. Ezen értékesítések tekintetében a teljesítés helyét nem a héairányelv 44. cikke, hanem 31. és azt követő cikkei alapján kell meghatározni.

62. A héairányelv 73. cikke értelmében a héaalap ugyanis „tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől […] vagy harmadik személytől az eladó […] kap”. Mivel az adóalap eszerint olyan személyek kifizetéseit is tartalmazhatja, akik nem a szolgáltatás megrendelői,[24] az együttműködési szerződés keretében a ciprusi társaságtól a termékértékesítési szolgáltatások ellenében a Welmory által kapott díjak magát az egy harmadik személytől az értékesítésért kapott ellenértéket képezhetik.

63. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ez a helyzet akkor, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a Welmory által ügyfelei részére történő termékértékesítés és a ciprusi társaságtól kapott kifizetések között.[25] Ilyen közvetlen kapcsolat mindenesetre akkor feltételezhető, ha a díjazás mértéke a termékértékesítések számától vagy az e termékekkel elért bevétel nagyságától függ.

24 — Lásd: Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185, 34. pont).

25 — Lásd csak: Naturally Yours Cosmetics ítélet (230/87, EU:C:1988:508, 11. és 12. pont), First Choice Holidays ítélet (C-149/01, EU:C:2003:358, 30. pont) és Dixons Retail ítélet (C-494/12, EU:C:2013:758, 33. pont).

64. Ha közvetlen kapcsolat állapítható meg a termékértékesítés és a ciprusi társaság által a Welmory részére az együttműködési szerződés alapján megfizetett díjak között, akkor e díjak ezért nem a Welmory által a ciprusi társaság részére nyújtott szolgáltatások ellenértékének, hanem az árverések keretében kínált termékek vevői részére történő termékértékesítés ellenértékének tekinthetők. Adott esetben a kérdést előterjesztő bíróságnak kell tisztáznia az alapeljárás keretében, hogy ez-e a helyzet.

V – **Végkövetkeztetések**

65. Azt javasolom azonban, hogy a Bíróság a Naczelny Sąd Administracyjny előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephely olyan telephelyet feltételez, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához. Ehhez nincs szükség saját személyi és tárgyi erőforrásokra, amennyiben a telephely idegen erőforrásai a saját erőforrásokhoz hasonló módon állnak rendelkezésre.