



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. május 8.¹

C-7/13. sz. ügy

**Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
kontra
Skatteverket**

(A Förvaltningsrätten i Stockholm [Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Héacsoport — Valamely harmadik államban székhellyel rendelkező anyavállalat által valamely tagállambeli héacsoporthoz tartozó fióktelepe részére nyújtott szolgáltatások utáni belső számlázás — A nyújtott szolgáltatások adóköteles vagy nem adóköteles jellege”

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az egyesült államokbeli székhelyű Skandia America Corporation társaság svéd fióktelepe és a Skatteverket (svéd adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az utóbbinak a Skandia America Corporation által a Svédországban egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak minősülő, több társaságból álló csoport (a továbbiakban: héacsoport) tagjaként nyilvántartott svéd fióktelepe részére nyújtott szolgáltatásokra hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) kivető határozata.

2. Az FCE Bank ítéletében a Bíróság megállapította, hogy azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyétől eltérő tagállamban működik, nem lehet adóalanynak tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt.²

3. A jelen ügy, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)³ 9. cikke (1) bekezdésének, 11. és 196. cikkének értelmezésére vonatkozik, alapvetően azt a kérdést veti fel, hogy a Bíróság által az FCE Bank ítéletében (EU:C:2006:196) megfogalmazott elv alkalmazandó-e abban az esetben, amikor a fióktelep valamely héacsoport tagja az illetősége szerinti tagállamban, és ha igen, a szóban forgó szolgáltatások nyújtója vagy igénybevevője-e a héa megfizetésére kötelezett személy.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196., 41. pont.

3 — HL L 347., 1. o.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A héairányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

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

[...]”

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

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

6. A héairányelv 11. cikke értelmében:

„A hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottsággal (a továbbiakban: héabizottság) folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

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

7. Az irányelv 43. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van, ahonnan a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

8. A héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) és k) pontja előírja:

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

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

[...]

k) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, különösen a II. mellékletben meghatározottak;

[...]”

9. Az irányelv 193. cikke értelmében:

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

10. A héairányelv 196. cikke értelmében:

„A héát az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybevevő adóalanyoknak kell megfizetnie, illetve a 44., 47., 50., 53., 54. és 55. cikkben meghatározott szolgáltatások olyan igénybevevőjének, akit abban a tagállamban, amelyben az adót meg kell fizetni, héaalanyként nyilvántartásba vettek, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

11. „Az 56. cikk (1) bekezdésének k) pontjában említett, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások indikatív jegyzéke” címet viselő II. melléklet a következőképpen fogalmaz:

- „1. Webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása;
2. szoftverértékesítés és -frissítés;
3. képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása;
4. zenék, filmek és játékok biztosítása, beleértve a szerencsejátékokat, valamint a politikai, kulturális, művészeti, sport-, tudományos és szórakoztató műsorszolgáltatások és események szolgáltatása;
5. távoktatási szolgáltatások nyújtása.”

B – *A svéd jog*

12. A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi 200. sz. törvény (mervärdesskattelagen [1994:200]) 6a. fejezetének 1–4. cikkéből következik, hogy két vagy több gazdasági szereplő egyetlen gazdasági szereplőnek (héacsoport), és az általuk végzett tevékenység egységes tevékenységnek tekinthető. Valamely gazdasági szereplőnek csak állandó svédországi telephelye lehet héacsoport tagja. A héacsoport csak olyan gazdasági szereplőket ölelhet fel, amelyek szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban állnak. A héacsoport a tagok által benyújtott kérelmet követően a Skatteverket nyilvántartásba vételi határozata alapján jön létre. E rendelkezéseket az irányelv 11. cikke által biztosított hatáskörben fogadták el.

13. E törvény 5. fejezete 7. cikkének első bekezdése szerint a második bekezdésben felsorolt szolgáltatásokat Svédországban nyújtottnak tekintik, amennyiben azokat az Európai Unió kívüli országból nyújtják, és az igénybe vevő olyan gazdasági szereplő, amely gazdasági tevékenységeinek székhelye Svédországban található. E szolgáltatások tartalmazzák különösen a tanácsadói és hasonló szolgáltatásokat, és az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat, a programok távkarbantartása és a szoftverértékesítés és -frissítés tekintetében. E rendelkezés célja a héairányelv 56. cikkének végrehajtása.

14. Az említett törvény 1. fejezete 2. cikke első bekezdésének 1. pontja szerint az ugyanezen fejezet 1. cikke értelmében vett ügyleteket teljesítő személyek kötelesek héát fizetni ezen ügylet után. Ugyanezen 2. cikk első bekezdésének 2. pontjából következik, hogy az 5. fejezet 7. cikkének hatálya alá tartozó, külföldi kereskedő által nyújtott szolgáltatás héaköteles ügylet. Ezek a rendelkezések az irányelv 193. és 196. cikkének végrehajtására irányulnak.

15. Ugyanezen törvény 1. fejezetének 15. cikke szerint „külföldi kereskedő” az olyan gazdasági szereplő, amelynek nincs székhelye vagy állandó telephelye Svédországban, illetve állandó tartózkodási helye vagy szokásos tartózkodási helye nem Svédországban található.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16. A Skandia America Corporation Delaware (Egyesült Államok) joga szerinti társaság, amely gazdasági tevékenységeinek székhelye az Egyesült Államokban található. Az Old Mutual biztosítócsoport tagja, amelynek anyavállalata, az Old Mutual plc az Egyesült Királyságban rendelkezik székhellyel. A 2007-es és 2008-as üzleti évben az informatikai szolgáltatások tekintetében a Skandia America Corporation volt a csoport globális beszerző társasága. A külső forrásból beszerzett informatikai szolgáltatásokat forgalmazta a csoport különböző társaságai, illetve fióktelepei, így köztük a svéd fióktelep számára.

17. A svéd fióktelep a Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) biztosítótársaság héacsoportjában 2007. július 11. óta van tagként nyilvántartva. Feladata volt a Skandia America Corporation által nyújtott informatikai szolgáltatások feldolgozása az informatikai termékek (IT-produkcion) nevezett végtermék előállítására érdekében. Az említett terméket ezt követően akár a héacsoportba tartozó, akár azon kívüli társaságoknak szolgáltatották. Mind a Skandia America Corporation és svéd fióktelepe közötti, mind e fióktelep és a csoportba tartozó más társaságok közötti szolgáltatások nyújtására öt százalékos haszonkulcsot („mark-up”) alkalmaztak, amit hozzászámítottak az árhoz. A költségeket a Skandia America Corporation és a svéd fióktelepe között belső számlák kiállítása útján osztották el.

18. A Skatteverket úgy határozott, hogy héát vet ki a Skandia America Corporation által a svéd fióktelepe részére nyújtott szolgáltatásokra, mivel úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyleteknek minősül, illetve hogy a Skandia America Corporation az adó megfizetésére kötelezett személy. Ennek érdekében a Skatteverket a svéd fióktelepet vette nyilvántartásba héalanyként, és vele szemben állapította meg az adót azon az alapon, hogy az a Skandia America Corporation svédországi állandó telephelye volt.

19. A Skandia America Corporation svéd fióktelepe e határozat hatályon kívül helyezése iránt keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, mivel úgy vélte, hogy nem volt jogalapja a székhely és a fióktelep közötti ügyletek megadóztatásának, valamint a fióktelep héanyilvántartásba vételének a már fennálló, héacsoporton belüli nyilvántartásba vétel mellett.

20. Miután megállapította, hogy az alapeljárásban felmerült héával kapcsolatos kérdésekkel a Bíróság még nem foglalkozott, a kérdést előterjesztő bíróság felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Adóköteles ügyletnek minősül-e a külső forrásból beszerzett szolgáltatásoknak valamely társaság harmadik országbeli székhelye által az utóbbinak valamely tagállamban található fióktelepe részére – a beszerzési költségek fiókteleppel történő megosztása mellett – történő nyújtása, amennyiben a fióktelep a tagállamban valamely héacsoporthoz tartozik?
- 2) Amennyiben az első kérdésre igenlő a válasz, a harmadik országbeli székhelyet a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 196. cikke szerinti, nem a tagállamban letelepedett adóalanyoknak kell-e tekinteni, aminek eredményeként az ügyletek után az igénybevevő köteles adót fizetni?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

21. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2013. január 7-én nyújtották be a Bírósághoz. A Skandia America Corporation, a Skatteverket, a német kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

22. A 2014. január 21-i tárgyaláson a Bíróság a következő kérdést intézte a felekhez:

„A Bíróság az eljárási szabályzata 61. cikkének (1) bekezdése alapján a feleket felkéri, hogy fejtsék ki álláspontjukat arról a kérdéstről, hogy az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) szereplő ítélkezési gyakorlatra tekintettel valamely harmadik országbeli társaság valamely tagállamban található fióktelepe a héairányelv 11. cikke értelmében »ugyanebben a tagállamban letelepedett alanynak« minősülhet-e.”

23. 2014. március 12-én tárgyalást tartottak, amelynek során a Skandia America Corporation, a svéd és a német kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság előadta szóbeli észrevételeit.

V – Elemzés

A – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéstről

24. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével arra keres választ, hogy héaköteles ügyletnek minősül-e a csoporton kívüli forrásból beszerzett szolgáltatásoknak valamely társaság harmadik országbeli székhelye által az utóbbinak valamely tagállamban található fióktelepe részére – a beszerzési költségek fiókteleppel történő megosztása mellett – történő nyújtása, amennyiben a fióktelep a tagállamban valamely héacsoporthoz tartozik?

25. Más szóval, e kérdés az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) ismertetett elv alkalmazhatóságának kérdéskörét veti fel, amennyiben valamely harmadik országbeli társaság fióktelepe héacsoport tagja az illetősége szerinti tagállamban. Ebben az ügyben a Bíróság megállapította, hogy „azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyétől eltérő tagállamban működik, nem lehet adóalanyként tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt”.⁴

1. A felek érvei

26. A Skandia America Corporation és a német kormány úgy véli, hogy egy fióktelep a székhelytől függetlenül tagja lehet valamely héacsoportnak. A német kormány különösen azt állítja, hogy a héairányelv 11. cikke, azáltal hogy „[a csoport tagállamában] letelepedett alanyokra” hivatkozik, a külföldi adóalanyok olyan állandó telephelyeire vonatkozik, amelyek e tagállamban találhatóak.

27. A Skandia America Corporation és a német kormány továbbá úgy ítéli meg, hogy a székhely és a fióktelep közötti üzleti egységnek az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) megfogalmazott elve akkor is alkalmazandó, ha a fióktelep valamely héacsoport tagja. Véleményük szerint a héairányelv 11. cikke nem biztosítja a tagállamok számára azt a jogot, hogy mesterségesen két adóalanyra válasszák szét valamely társaság székhelyét és fióktelepét.

⁴ — FCE Bank ítélet (EU:C:2006:196, 41 pont).

28. E tekintetben a Skandia America Corporation úgy véli, hogy a svéd fióktelepe nem rendelkezik kellő önállósággal ahhoz, hogy a saját érdekében, a saját felelősségére járjon el, és tevékenysége gazdasági kockázatait oly módon viselje egyedül, hogy közte és a székhelye között áfaforgalom lenne. Az FCE Bank ítélet (EU:C:2006:196) 36–40. pontjában kifejtett indokok és különösen azon tény miatt, hogy a fióktelep nem maga viseli a vállalkozás tevékenységéhez kötődő gazdasági kockázatot, és nem rendelkezik dotációs tőkével, a Skandia America Corporation azt állítja, hogy a fióktelepét nem lehet adóalanynak tekinteni a külső forrásból beszerzett informatikai szolgáltatások feldolgozásának ráterhelt költségei miatt.

29. A német kormány a maga részéről úgy véli, hogy az üzleti egység elvének joghatásai csak az ugyanazon jogalany telephelyeire és a héacsoportok adóztatásának keretében csupán a csoport azon tagjaira vonatkoznak, amelyek székhelye a csoport tagállamában van. A német kormány szerint ebből az következik, hogy az egy héacsoporthoz tartozó jogalanyok közötti különböző belső szolgáltatásnyújtások nem héakötelesek, mivel azon ügyletekre korlátozódnak, amelyekben kizárólag a héacsoport tagállamában található telephelyek vesznek részt (ideértve a székhelyeket is). Ennek az a szükségszerű következménye, hogy ezek a szolgáltatásnyújtások héakötelesek, amennyiben a szolgáltatásnyújtás esetén az egyik fél egy olyan telephely (ideértve a székhelyet is), amely nem a héacsoport tagállamában található.

30. Az Egyesült Királyság Kormánya is azt állítja, hogy a Bíróság által az FCE Bank ítéletében (EU:C:2006:196) megfogalmazott elv alkalmazandó a jelen esetben, illetve hogy a székhely és a fióktelep között létrejött szolgáltatásnyújtás nem adóköteles.

31. A német kormánnyal és a Skandia America Corporation-nel szemben az Egyesült Királyság Kormánya mindazonáltal úgy véli, hogy a fióktelep önmagában nem lehet tagja valamely héacsoportnak. A héairányelv 11. cikkének szövegére támaszkodik, amely „[a héacsoport létrejötté szerinti] tagállamban *letelepedett*, *jogilag független* alanyok[ra]”⁵ hivatkozik.

32. Az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy „a letelepedett alanyok” fogalomnak a jogi személy egészét kell jelentenie, amelynek részét képezi a szóban forgó fióktelep, és megállapítja, hogy jelen esetben e „személy” a fióktelepe révén Svédországban letelepedett Skandia America Corporation és nem a fióktelep önmagában.

33. A Skatteverket, a svéd kormány és a Bizottság vitatja a héairányelv 9. és 11. cikkének ezen értelmezését. A Skatteverket, a svéd kormány és a Bizottság annak ellenére, hogy nem vitatja az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) megfogalmazott elvet, úgy véli, hogy az nem alkalmazható akkor, ha kizárólag a fióktelep csatlakozott valamely héacsoporthoz. Ellenben úgy vélik, hogy a fióktelep héacsoporthoz való csatlakozása azzal a következménnyel jár, hogy a héairányelv 11. cikkében szereplő egy és ugyanazon adóalany elvének értelmében a fióktelep már nem ugyanazon adóalany tagja, mint a székhely.

34. A Skatteverket, a svéd kormány és a Bizottság álláspontja alátámasztására különösen az Ampliscientifica és Amplifin ítéletre hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy „a [héairányelv 11.] cikk[é]ben előírt szabály alkalmazása magában foglalja azt, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy az egymással pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön héaalanynak, hanem *egy és ugyanazon adóalanynak* lehessen tekinteni”.⁶

5 — Kiemelés tőlem.

6 — Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 pont). Kiemelés tőlem.

35. A Skatteverket, a svéd kormány és a Bizottság az egy és ugyanazon adóalany elvére alapozza azt, hogy a fióktelep héacsoporthoz való csatlakozása azzal jár, hogy a héa szempontjából két adóalany, nevezetesen a Skandia America Corporation székhelye és a héacsoport (ideértve a fióktelepét is) közötti szolgáltatásnyújtás áll fenn.

36. A Bizottság annak kapcsán, hogy be lehet-e vonni héacsoportba valamely társaság fióktelepét a székhely bevonása nélkül, megállapítja, hogy a héairányelv 11. cikkében szereplő „a tagállamban letelepedett alanyok” kifejezést oly módon kell értelmezni, ahogy azt a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségről szóló, a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett közleményében jelezte (a továbbiakban: közlemény).⁷

37. E közlemény szerint e kifejezés azt jelenti, hogy a külföldön letelepedett fióktelepek, amelyek a héacsoport tagállamában letelepedett jogalanyokhoz tartoznak, nem csatlakozhatnak héacsoporthoz. A *contrario* a héacsoport tagállamában letelepedett fióktelepek, amelyek külföldön letelepedett jogalanyokhoz tartoznak, csatlakozhatnak héacsoporthoz.

38. A Skatteverket, a svéd kormány és a Bizottság tehát úgy véli, hogy a szóban forgó svéd fióktelep héacsoportba történő bevonása nem kérdőjelezi meg az FCE Bank ítéletben megfogalmazott elvet (EU:C:2006:196).

2. Értékelés

39. Elemzésem kiindulópontja a héairányelv 11. cikke, amely szerint „minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek”.

40. Ahogy azt a Bíróság által a tárgyaláson a felek részére feltett kérdés sugallja, először meg kell állapítani, hogy egy fióktelep a letelepedése szerinti tagállamban csatlakozhat-e önmagában héacsoporthoz, azaz anélkül, hogy az a társaság is csatlakozna, amelynek részét képezi, és amely nem ugyanebben a tagállamban telepedett le. Másként fogalmazva, azt kell meghatározni, hogy a Skandia America Corporation svéd fióktelepe minősülhet-e a héairányelv 11. cikke szerinti, Svédországban letelepedett „alanynak”.

41. A Bíróság a Bizottság kontra Írország ügyben már elemezte ezt a fogalmat,⁸ bár ezen elemzés középpontjában az a kérdés állt, hogy a héairányelv 11. cikkében használt „alany” fogalom vonatkozik-e az ezen irányelv 9. cikkének értelmében vett „adóalanyra”.

42. Ellentétben azzal, amit a svéd és a német kormány a tárgyalás során állított, a Bíróság nem engedte meg a fióktelepeknek, hogy a székhelytől függetlenül héacsoportban vegyenek részt, amikor megállapította, hogy a nem adóalanyok tartozhatnak valamely héacsoportba.⁹

7 — COM(2009) 325 végleges, 3.3.2. pont.

8 — Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217). Lásd úgyszintén: Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263), Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-65/11, EU:C:2013:265), Bizottság kontra Finnország ítélet (C-74/11, EU:C:2013:266), Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-86/11, EU:C:2013:267), valamint Bizottság kontra Cseh Köztársaság ítélet (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217, 50. pont).

43. Ugyanis abból a tényből, hogy a Bíróság a Bizottság kontra Írország ítéletben (EU:C:2013:217) kimondta, hogy az „alany” nem jelent „adóalanyt”, csupán az következik, hogy több, önmagában nem adóalany személy, héacsoport létrehozásával együttesen a héairányelv 9. cikke értelmében vett olyan „egyetlen adóalany” minősülhet, amely „bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. A Bíróság a Bizottság kontra Írország ítéletben tehát nem határozta meg a héairányelv 11. cikkében használt „alany” fogalmát.

44. Kiemelem a héairányelv 9. és 11. cikkében alkalmazott eltérő szóhasználatot. A 9. cikk „*bármely olyan személyre* vonatkozik, aki [...] gazdasági tevékenységet [...] végez”¹⁰, miközben a 11. cikk „[a héacsoport létrejötte szerinti] tagállamban letelepedett azon *alanyokra* vonatkozik, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek”¹¹.

45. Véleményem szerint ezen eltérés azt bizonyítja, hogy a 11. cikk személyi hatálya szűkebb a 9. cikk személyi hatályánál. Az „alany” kifejezés tehát csak az eredeti jelentése szerint értelmezhető, vagyis azt a személyt jelöli, aki „jogalanyisággal rendelkezik”¹², tehát természetes vagy jogi személyeket, ami már szűkebb, mint az egyszerű „bárki”. Ezen eltérést mutatja be a Heerma-ítélet, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az adóalany fogalma nemcsak a természetes és jogi személyeket, hanem a jogi személyiség nélküli jogalanyokat, például a holland jog szerinti polgári jogi társaságot is magában foglalja.¹³ Nem gondolom, hogy lehetséges lenne ezen értelmezés, ha a 9. cikk valamely „jogalanyra” is hivatkozna.

46. Következésképpen, ahogyan arra az Egyesült Királyság Kormánya is hivatkozik, ahhoz hogy egy jogalany héacsoportban vehessen részt, független „személynek” kell lennie, ami nem áll fenn egy fióktelep esetében.

47. Egyébként is az egyetlen jogi személyen belül a székhely és fióktelepe nem lehet két külön héaalany.

48. Ugyanis, ahogy azt Léger főtanácsnok a FCE Bank ügyre (C-210/04, EU:C:2005:582) vonatkozó indítványának 56. pontjában kifejtette, „a HÉA-bizottsággal folytatott [héairányelv] [11.] cikke szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összekötnek. Amint azt az Egyesült Királyság Kormánya jelzi, ez a rendelkezés *a contrario* értelmezhető akként, hogy egyazon jogi személy csak egyetlen adóalany lehet”.

49. Az a megállapítás, mely szerint egy fióktelep önállóan, az anyavállalata csatlakozása nélkül nem csatlakozhat valamely héacsoporthoz, teljes összhangban áll az FCE Bank ítélettel (EU:C:2006:196), amit egyik fél sem vitat. Ebben az ítéletben a Bíróság kimondta, hogy „a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a héa alá, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor”.¹⁴ Megállapította, hogy a fióktelep nem végez független gazdasági tevékenységet, mivel nem maga viseli azon vállalkozás tevékenységéhez kötődő gazdasági kockázatot, amelynek részét képezi.¹⁵ Így tehát arra a megállapításra jutott, hogy azt a fióktelepet, amely jogilag nem különül el az anyavállalatától, nem lehet e társaságtól független adóalanyként tekinteni.¹⁶

10 — Kiemelés tőlem.

11 — Kiemelés tőlem.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. kiad., PUF, Párizs, 2011, 752. o.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — FCE Bank ítélet (EU:C:2006:196, 34 pont).

15 — Uo. 35–41. pont.

16 — Uo. 41. pont.

50. Ezenfelül a Skatteverket, a svéd kormány és a Bizottság szerint az FCE Bank ítélet (EU:C:2006:196) nem alkalmazható olyan helyzetben, ahol a fióktelep valamely héacsoport tagja, mivel azáltal, hogy e csoporthoz tartozik, már nem az adóalany társaság részét képezi, hanem egy másik adóalany, vagyis a héacsoport tagja lesz.

51. A Bizottság kiterjesztően hivatkozik közleményére, amelyben kifejtette, hogy a 11. cikket a területiség és az adószuverenitás elvével összhangban kell értelmezni,¹⁷ mely szerint a tagállamok adóztatási joghatósága nem lépheti túl területük határait. Következésképpen a Bizottság azt állítja, hogy csak azok a vállalkozások csatlakozhatnak héacsoporthoz, amelyek gazdasági tevékenységének központja e lehetőséget bevezető tagállam területén van, illetve az ilyen vállalkozások vagy külföldi vállalkozások azon állandó telephelyei, amelyek szintén jelen vannak e tagállam területén.

52. Úgy gondolom, hogy a héairányelv szövege és a Bíróság ítélezési gyakorlata nem engedi meg ezt a megközelítést. Egyébként a Bizottság maga is úgy véli, hogy álláspontja „első pillantásra ellentmondani látszik az FCE Bank [...] ítélettel [EU:C:2006:196]”.¹⁸ A Bizottság elemzésével ellentétben az a tény, hogy ezen ítélet semmilyen módon nem utal a héacsoportok helyzetére, nem igazolja azt, hogy egy fióktelep önállóan csatlakozhat héacsoporthoz.

53. Ezenfelül a Bizottság azon érve, amely szerint a fióktelep azáltal, hogy valamely héacsoport tagja lesz, egy másik adóalany részévé válik, nem ad választ arra az előzetes kérdésre, hogy önmagában egy fióktelep csatlakozhat-e héacsoporthoz.

54. Semmilyen hatása nincs annak a ténynek, hogy a székhely és a fióktelep közötti szolgáltatásnyújtás ellenérték fejében történik. Amint azt a Bíróság az FCE Bank ítéletében kimondta, „a költségek megosztására vonatkozó megállapodás szintén olyan körülmény, aminek nincs a jelen ügy szempontjából jelentősége, mivel a megállapodás nem független felek között jött létre”.¹⁹ Ezenfelül, amint azt a Skandia America Corporation is elfogadta, a társaság olyan belső döntései alapján elfogadott árszabásról és költségmegosztásról van szó, amelyek különösen az állandó telephely nyereségének megállapítására szolgálnak.²⁰

55. Egyébiránt a svéd és a német kormány a tárgyaláson a Crédit Lyonnais ítélet 33. pontjára utalt, amelyben a Bíróság megállapította, hogy „azt a társaságot, amely valamely tagállamba tette a székhelyét és egy másik tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, e tény alapján úgy kell tekinteni, mint amely az ott végzett tevékenységek vonatkozásában az utóbbi államban letelepedett”.²¹

56. E szakasz, annak ellenére, hogy a levonás vagy visszatérítés útján történő hea-visszatérítésre, és nem pedig a héacsoport képzésére vonatkozik, egyáltalán nem engedi meg, hogy valamely fióktelep a székhelytől függetlenül héacsoporthoz csatlakozzon. A svéd és a német kormány által képviselt állásponttal szemben én inkább az egész társaság héacsoporthoz való tartozását támogatnám amiatt, hogy a héacsoport tagállamában lévő állandó telephelye miatt a szóban forgó társaság a héairányelv 11. cikke szerinti, „tagállamban letelepedett alany”.

57. És végül, de nem utolsósorban megemlítem a Skandia America Corporation azon érvelését, mely szerint a svéd fióktelep önmagában is lehet héacsoport tagja, ami azzal a következménnyel járna, hogy az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) foglalt elvet alkalmazva nem lennének adókötelesek sem az amerikai székhely és svéd fióktelepe közötti szolgáltatásnyújtások, sem e fióktelep és a héacsoport többi tagja közötti szolgáltatásnyújtások.

17 — COM(2009) 325 végleges, 3.3.2.1. pont.

18 — Uo., 3.3.2.2. pont.

19 — EU:C:2006:196, 40. pont. A Bíróság a 41. pontban egyértelművé tette, hogy a fióktelepet nem lehet „adóalanyként tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt”. Kiemelés tőlem.

20 — Lásd még e tekintetben: Léger főtanácsnok FCE Bank ügyre (EU:C:2005:582) vonatkozó indítványának 65. és 66. pontja.

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

58. Csupán két összeegyeztethetetlen szabály alkalmazásából eredhet ilyen következmény, amely különös jelentőséggel bír a biztosítási ágazatban, ahol a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti héamentesség, és ebből kifolyólag a levonási jog hiánya érvényesül. A fióktelep egy időben nem képezhet egyazon gazdasági szereplőt az anyavállalatával a héa szempontjából az FCE Bank ítélet (EU:C:2006:196) értelmében, és ugyanakkor nem különülhet el tőle azzal, hogy egyedül vesz részt valamely héacsoportban ugyanezen héaszempontok miatt.

59. Hozzáteszem, hogy a héairányelv 11. cikkének második albekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy „bármely olyan intézkedést [elfogadjanak], amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést”. A Bíróság is elismerte általánosságban, hogy az adócsalás, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat.²²

3. Véggkövetkeztetések

60. E megfontolások fényében az a véleményem, hogy a héairányelv 11. cikke tekintetében jogellenes a Skatteverket azon határozata, amely a Skandia America Corporation svéd fióktelepét e minőségében a Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) biztosító társaság héacsoportjának tagjaként ismeri el.

61. E jogellenességnek a kérdést előterjesztő bíróság által alkalmazandó következményei kapcsán négy lehetőséget kell itt megemlíteni az alábbi sorrendben.

4. A jogellenesség következményei

a) A fióktelep héacsoportba tartozására vonatkozó határozat hatályon kívül helyezése

62. Ebben az esetben a fióktelep nem tagja a héacsoportnak. Így a Skandia America Corporation székhelye és svéd fióktelepe között megvalósult szolgáltatásnyújtások nem héakötelesek az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) foglalt elv alapján.

63. Ellenben a Skandia America Corporation svéd fióktelepe és a szóban forgó héacsoport közötti szolgáltatásnyújtások héakötelesek, a héát a Skandia America Corporation köteles megfizetni a héairányelv 193. cikke alapján, amely szerint „[a] héát az adóztatandó szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”²³.

22 — Lásd különösen: Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont); Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. pont); R-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 36. pont); Tanoarch-ítélet (C-504/10, EU:C:2011:707, 50. pont); Mahagében-ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 41. pont); Bonik-ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 35. pont) és Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 46. pont).

23 — A héairányelv 56. cikkével együttesen értelmezett 196. cikke, amely előírja, hogy a szolgáltatást igénybevevő adóalanyoknak kell megfizetni a héát, nem alkalmazható jelen esetben, mivel a szóban forgó szolgáltatásokat nem „az Unión belül, de a szolgáltatásnyújtó tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett adóalanyok” nyújtják. A héacsoport mint a szolgáltatások igénybevevője Svédországban telepedett le, ahol a svéd fióktelepe révén a szóban forgó szolgáltatást nyújtó személy, vagyis a Skandia America Corporation is letelepedett. Ezen irányelv 43. cikkét kell tehát alkalmazni, amely szerint „[a] szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van, ahonnan a szolgáltatást nyújtja”. Kiemelés tőlem.

b) A határozat, amely szerint a fióktelep a héacsoportba tartozik, összeegyeztethető értelmezés tárgyát képezi

64. Ebben az esetben a kérdést előterjesztő bíróság a fióktelep héacsoporthoz való csatlakozásáról szóló határozatot úgy értelmezhetné, hogy azt összeegyeztethetővé tenné az uniós joggal azáltal, hogy megállapítaná, hogy a héacsoporthoz való csatlakozás iránti kérelmet csak a Skandia America Corporation mint egész nyújthatta volna be, aminek következtében a maga egészében a csoport tagja lenne.

65. Meg kell határozni, hogy valamely harmadik ország, jelen esetben az Egyesült Államok joga szerint létrehozott társaság, amelynek állandó telephelye van valamely tagállamban, jelen esetben a Svéd Királyságban, csatlakozhat-e az e tagállamban létrejött héacsoporthoz.

66. Véleményem szerint, ahogyan arra az Egyesült Királyság Kormánya is hivatkozik, a héairányelv 11. cikke, amely „[a héacsoport létrejötte szerinti] tagállamban letelepedett alanyok[ra]” hivatkozik, lehetővé teszi az olyan társaság számára, amelynek valamely tagállamban állandó telephelye van, hogy a maga egészében csatlakozzon az e tagállamban létrejött héacsoporthoz.

67. A „letelepedett alanyok” kifejezés ezen értelmezése nemcsak a telephely uniós jog szerinti fogalmával áll összhangban, hanem a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával is, amely szerint „[a] héa hatálya alá tartozik [...] *egy tagállamon belül* az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében *teljesített szolgáltatásnyújtás*”²⁴. „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye *vagy állandó telephelye van, ahonnan a szolgáltatást nyújtja*, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található”²⁵.

68. A jelen esetben a Skandia America Corporation állandó svéd telephellyel rendelkezik, ahonnan a szóban forgó szolgáltatást nyújtja. Így tehát a Skandia America Corporation-t, amelyet ugyan az Egyesült Államokban hoztak létre, a héairányelv 11. cikke szerinti, Svédországban letelepedett alanynak lehet tekinteni.

69. Ebben az esetben a Skandia America Corporation székhelye és svéd fióktelepe között megvalósult szolgáltatásnyújtások nem lettek volna héakötelesek az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) foglalt elv alapján.

70. Ellenben a (Skandia America Corporation-t magában foglaló) héacsoport mint megrendelő és értékesítője (aki letelepedhetett a Svéd Királyságtól eltérő tagállamban vagy harmadik országban) mint a Skandia America Corporation csoportjához nem tartozó szolgáltatásnyújtó közötti szolgáltatások héakötelesek lennének, mivel a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmében vett „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról” lenne szó.

71. Pontosabban „[...] egy tagállamon belül teljesített szolgáltatásnyújtásról” lenne szó, mivel ebben az esetben az 56. cikket kellene alkalmazni, hiszen jelen esetben elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokról (az (1) bekezdés k) pontja) van szó. A héairányelv 43. cikkében foglalt általános szabálytól eltérve, az 56. cikk (1) bekezdése szerint „[a szóban forgó] szolgáltatások esetében, amelyeket [...] az [Unión] belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanyok nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye található”. A jelen esetben a szóban forgó szolgáltatásokat a héacsoportnak nyújtják, amely Svédországban és a szolgáltatásnyújtó országától eltérő országban telepedett le, amely lehet harmadik állam vagy a Svéd Királyságtól eltérő tagállam.

24 — Kiemelés tőlem.

25 — Kiemelés tőlem.

72. Még meg kell határozni a héa megfizetésére kötelezett személyeket. Ezen irányelv 196. cikke előírja, hogy „[a] héát az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybe vevő adóalanynak kell megfizetnie”. E rendelkezésből az következik, hogy a héacsoportnak mint a szolgáltatást igénybe vevő adóalanynak kellene megfizetnie a héát.

c) Sem a Skandia America Corporation, sem a fióktelep nem tagja a héacsoportnak

73. Miként a svéd kormány a tárgyaláson megállapította, valamely személy héacsoporthoz való csatlakozása az e személy erre irányuló szabad döntésén és a Skatteverket jóváhagyásán alapul. A Skandia America Corporation, ha tudta volna, hogy a Skatteverket nem engedi meg, hogy fióktelepe egyedül csatlakozzon, talán nem nyújtott volna be fióktelepe vonatkozásában héacsoporthoz való csatlakozás iránti kérelmet. Én tehát azt tartanám helyesnek, hogy a Skandia America Corporation fióktelepének héacsoporthoz való csatlakozásáról szóló, szóban forgó határozatot csak akkor lehet úgy értelmezni, hogy a Skandia America Corporation a maga egészében a csoport tagjává válik, ha a társaság akarata erre irányul.

74. Amennyiben ez nem így lenne, az első esetben alkalmazandó héajogi következményeket a jelen esetben is alkalmazni kellene.²⁶

d) Az adóelkerülés elleni küzdelem (a héairányelv 11. cikkének második albekezdése) igazolja a Skatteverket azon határozatát, amely a Skandia America Corporation által a svéd fióktelepe részére nyújtott szolgáltatásokra héát vet ki

75. Ezt a feltevést akkor kell vizsgálni, ha – amint azt a Skandia America Corporation a tárgyaláson említette – a Skandia America Corporation fióktelepének héacsoportba tartozásáról szóló határozatot belső jogi okokból nem lehet elutasítani, illetve a második és harmadik esetben leírt módon nem lehet értelmezni. Ebben az esetben a Skatteverket vitatott határozata a héairányelv 11. cikkének második albekezdésén alapulhatna, amely lehetővé teszi azon tagállamnak, amely élt a héacsoportképzés engedélyezésének lehetőségével, hogy „bármely olyan intézkedést elfogadjon, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést”.

76. Ahogy azt a jelen indítvány 57. és 58. pontjában kifejtettem, a kizárólag a Skandia America Corporation svéd fióktelepének héacsoporthoz való csatlakozása az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) foglalt elvet alkalmazva azzal a következménnyel járna, hogy az amerikai székhely és svéd fióktelepe közötti szolgáltatásnyújtások nem lennének héakötelesek, ugyanígy nem lennének adókötelesek e fióktelep és a héacsoport többi tagja közötti szolgáltatásnyújtások sem, de a héairányelv 11. cikke alapján. Ezen eljárás a szóban forgó szolgáltatásnyújtások adóztatásának elmaradását eredményezné, amire az uniós jogalkotó szándéka nem terjedt ki.

77. Ilyen esetben tehát a Skandia America Corporation székhelye és svéd fióktelepe közötti ügyletekre héát kellene kivetni, és miként a Bizottság megállapította, a héairányelv 56. és 196. cikke alapján a héacsoportnak mint szolgáltatást igénybe vevő adóalanynak kellene megfizetnie a héát.²⁷

78. Megjegyzem, hogy a szóban forgó szolgáltatások mind a négy esetben héakötelesek.

26 — Lásd a jelen indítvány 62. és 63. pontját.

27 — Részletesebb elemzéshez lásd a jelen indítvány 81. és 87. pontjait.

79. Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely harmadik ország joga szerint létrehozott társaság fióktelepe a társaságtól függetlenül nem csatlakozhat a letelepedése szerinti tagállamban létrejött valamely héacsoporthoz. A fióktelep és a héacsoportba tartozó vagy azon kívüli ügyfelei közötti szolgáltatásnyújtásoktól eltérően a székhely és a fióktelep között létrejött szolgáltatásnyújtások nem minősülnek héaköteles ügyleteknek.

B – A előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

80. Másodlagosan, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy adóköteles ügyletnek minősül a külső forrásból beszerzett szolgáltatásoknak valamely társaság harmadik országbeli székhelye által az utóbbinak valamely tagállamban található és e tagállamban valamely héacsoporthoz tartozó fióktelepe részére – a beszerzési költségek fiókteleppel történő megosztása mellett – történő nyújtása, akkor válaszolni kell a kérdést előterjesztő bíróság második kérdésére.

81. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével arra keres választ, hogy e társaság székhelyét „a [héa]irányelv 196. cikke szerinti, nem a tagállamban letelepedett adóalanynak kell-e tekinteni, aminek eredményeként az ügyletek után az igénybevevő köteles adót fizetni”.

82. A Skandia America Corporation és a Bizottság szerint abban az esetben, ha a székhely és a fióktelep közötti szolgáltatásnyújtás adóköteles, a héát a héacsoportnak kell megfizetnie a héairányelv 196. cikke alapján, amely szerint a héát az ezen irányelv 56. cikkében meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybe vevő adóalanynak kell megfizetnie.

83. A Skandia America Corporation és a Bizottság szerint olyan helyzetben, ahol valamely külföldi székhelyű adóalanynak tartozó állandó telephely csatlakozik valamely héacsoporthoz abban a tagállamban, ahol e csoportot létrehozták, meg kell állapítani, hogy e telephely e csoporthoz való tartozásától eltekintve a héa szempontjából nem létezik. A Bizottság tehát a héairányelv 196. cikkének teleologikus értelmezését javasolja, amely azt eredményezné, hogy a Skandia America Corporation-t a szóban forgó tagállamban nem letelepedett adóalanynak kell tekinteni, és a héát a héacsoportnak mint a héairányelv 56. cikkében meghatározott szolgáltatások igénybevevőjének kell megfizetnie.

84. A Skatteverket a maga részéről úgy véli, hogy a héairányelv 196. cikkében említett feltételek a jelen esetben nem teljesülnek, mivel a szóban forgó szolgáltatást nyújtó személy, vagyis a Skandia America Corporation svéd fióktelepe révén ugyanabban a tagállamban, azaz Svédországban telepedett le, mint a szolgáltatások igénybevevője. A Skatteverket tehát úgy véli, hogy az a tény, hogy a Skandia America Corporation svéd fióktelepe a svéd héacsoport tagja, nem akadályozza azt, hogy e társaságot Svédországban letelepedett adóalanynak tekintsék. A Skatteverket szerint ebből az következik, hogy a héát a Skandia America Corporation köteles megfizetni a héairányelv 193. cikke alapján.

85. Nem győzött meg a Skatteverket álláspontja. Emlékeztetek arra, hogy a második kérdés csak abban az esetben merül fel, ha az első kérdésre adandó válasz alapján a Skandia America Corporation székhelye és svéd fióktelepe közötti ügyletek adókötelesek. Ebből az következik, hogy a svéd fióktelep már nem a szolgáltatást nyújtó személy telephelyének, hanem a szolgáltatások igénybevevője, azaz a héacsoport tagjának tekinthető. Osztom tehát a Skandia America Corporation és a Bizottság azon véleményét, hogy ilyen esetben a héát a héacsoportnak kell megfizetnie a héairányelv 196. cikke alapján.

86. Mivel a Skandia America Corporation svéd fióktelepe révén Svédországban letelepedettnek minősül, a Skatteverket szemszögéből abszurdnak tűnhet e következtetés, amelyre azonban csak akkor juthatunk, ha elfogadjuk a Skatteverket azon álláspontját, amely szerint az FCE Bank ítéletben (EU:C:2006:196) szereplő ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható akkor, ha a fióktelep valamely héacsoport tagja. Véleményem szerint ezen ellentmondások további érvet jelentenek a Skatteverket és a Bizottság első kérdéssel kapcsolatos álláspontjának elutasítása mellett.

87. A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 196. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely harmadik országbeli társaság székhelye abban a tagállamban, ahol a fióktelepe található, nem minősül letelepedett, szolgáltatást nyújtó adóalanynak, az ezen irányelv 56. cikke alapján a szolgáltatások igénybevevője, vagyis az e fióktelepet magában foglaló héacsoport, köteles adót fizetni a szóban forgó szolgáltatások után.

VI – Véggövetkeztetések

88. Következésképpen azt javaslom, hogy a Förvaltningsrätten i Stockholm által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

– Elsődlegesen

„1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely harmadik ország joga szerint létrehozott társaság fióktelepe a társaságtól függetlenül nem csatlakozhat a letelepedése szerinti tagállamban létrejött, egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak minősülő, több társaságból álló csoporthoz. A fióktelep és a héacsoportba tartozó vagy azon kívüli ügyfelei közötti szolgáltatásnyújtásoktól eltérően a székhely és a fióktelep között létrejött szolgáltatásnyújtások nem minősülnek hozzáadottértékadó-köteles ügyleteknek.”

– Másodlagosan

„2) A 2006/112 irányelv 196. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely harmadik országbeli társaság székhelye abban a tagállamban, ahol a fióktelepe található, nem minősül letelepedett, szolgáltatást nyújtó adóalanynak, az ezen irányelv 56. cikke alapján a szolgáltatások igénybevevője, vagyis az e fióktelepet magában foglaló, egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak minősülő, több társaságból álló csoport köteles adót fizetni a szóban forgó szolgáltatások után.”