



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2022. április 7.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (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 előzetes 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 elő

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. Ilešič, D. Gratsias és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

* Az eljárás nyelve: román.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Berlin Chemie A. Menarini SRL képviselőjében kezdetben: M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț és E. Bondalici, később: M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău és E. Bondalici avocați,
- a román kormány képviselőjében E. Gane, R. I. Hațieganu és L. Lițu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és E.A. Stamate, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 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 Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (közepes adóteljesítményű adózók bukaresti adóhivatala – bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között egy hozzáadottérték-adó (héta) 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 lévő eljárásban terjesztették elő.

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 következőképpen rendelkezik:
„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a

szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

- 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 következőket írja elő:

„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 kellően állandó jelleggel és megfelelő 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 az adóalany, akinek gazdasági tevékenységének székhelye Románia területén kívül található, akkor minősül Romániában letelepedettnek, ha Romániában állandó telephellyel rendelkezik, vagy ha Romániában megfelelő 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 héalanyként 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 előirányzatoknak 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-től 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 elsősorban a román társasághoz kapcsolódó tárgyi és személyi feltételek alapján végezték el, amelyekhez ugyanakkor a német társaság folyamatosan hozzáférhetett. Közelebbről, 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) (hozzávetőleg 8 984 391 euró), kamat címén 5 855 738 RON (hozzávetőleg 1 262 012 euró), késedelmi pótlék címén pedig 3 289 071 RON (hozzávetőleg 708 851 euró) megfizetésére kötelezte a román társaságot.

- 14 A kérdést előterjesztő bíróságként eljáró Curtea de Apel Bucureștihez (bukaresti ítélőtábla, 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 elé terjesztett kérelem elbírálásához meg kell határozni 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 megfelelő 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 előterjesztő 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 eloszlátását, mivel az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyek az előtte folyamatban lévő ügytől eltérő jogi és ténybeli helyzetekre vonatkoztak. Ezenkívül úgy tűnik, 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 vevő adóalany gazdasági tevékenységével, és közvetlen hatást gyakorolhatnak e tevékenység eredményére.
- 18 E bíróság először is arra keresi a választ, hogy annak megállapításához, hogy valamely társaság, amely a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállam területén értékesít termékeket, az előbbi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, szükséges-e, hogy az e társaság által e tagállam területén igénybe vett személyi és tárgyi eszközök a tulajdonában álljanak, vagy elegendő, 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 ő az egyetlen ügyfele.
- 19 A kérdést előterjesztő 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 történő 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 gyógyszerkészítmény-készlettel 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 előterjesztő 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 eltérő 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 elegendő, 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 előterjesztő bíróság előtt 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 eszközhöz 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 szerinte 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 következő kérdéseket 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 szerződésekben 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 27 Három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő 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 előírja, 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 előterjesztő 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 elsődleges 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-i 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-i Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57. pont).
- 31 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint (lásd különösen: 2014. október 16-i 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 előző pontban említett első kritériumot kell megvizsgálni, amely szerint valamely állandó telephelynek a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel kell rendelkeznie.
- 33 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy szükséges-e, hogy e személyi és tárgyi eszközök a szolgáltatást igénybe vevő társaság tulajdonát képezzék, vagy elegendő, 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.
- 34 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogi rendelkezések értelmezésénél nemcsak a rendelkezés megfogalmazását, hanem a szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit 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 illetően meg kell jegyezni, hogy e rendelkezések nem szolgálnak pontosítással azon konkrét kérdést illetően, hogy a személyi és tárgyi eszközöknek a valamely másik tagállamban letelepedett, szolgáltatást igénybe vevő 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 kellően állandó jelleg[et] és megfelelő 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 erőforrások 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 megtestesülő, nyilvánvaló szervezet nélkül nem állhat fenn állandó telephely. Másrészt e szervezet fennállása nem lehet eseti jellegű.
- 38 Azon körülményt illetően, 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 alapvető követelménye. Ennélfogva valamely telephely „állandó telephelynek” való minősítése 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 minősül, az ilyen minősítés a 282/2011 végrehajtási rendeletben, és különösen annak 11. cikkében megállapított anyagi jogi feltételektől 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 körülményből, 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 Ebből következően az olyan személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelelő szervezetet, amely kellően 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 kellően állandó és megfelelő 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 rendelkezessen, mintha azok a sajátjai lennének, például olyan szolgáltatási vagy bérleti szerződések alapján, amelyekkel ezen eszközöket az adóalany rendelkezésére bocsátják, és amelyek rövid határidővel 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 megerősítik 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 kettős 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 lehetőség 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 megfelelő működését, az uniós jogalkotó a héairányelv 44. cikkében előírta, hogy amennyiben a szolgáltatást olyan telephely részére nyújtották, amely az

adóalany „állandó telephelyének” minősíthető, 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 feltételtől való függővé 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 előírt 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 elegendő lenne, hogy az adóalany személyi és tárgyi szükségleteit különböző szolgáltatók igénybevétele útján biztosítja.
- 46 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a német társaság rendelkezik-e az alapügyben a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó szervezettel Romániában. Ezen értékelés elősegítése 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 járművel történő határátlépés) ítélet, C-35/20, EU:C:2021:813, 85. pont).
- 47 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, 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 előterjesztő bíróság szerint a német társaság állandó és folyamatos módon hozzáférhetett ezen eszközökhöz, mivel a 2011-ben megkötött marketing-, szabályozási, reklám- és képviseleti szolgáltatásokra irányuló szerződések rövid határidővel való megszüntetésére nem kerülhet sor. E szerződés alapján a román társaság többek között tárgyi eszközöket (számítógépeket, operációs rendszereket, gépjárműveket), de főként több mint 200 munkavállaló, köztük több mint 150 kereskedelmi képviselő formájában személyi eszközöket bocsátott a német társaság rendelkezésére. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, 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 előterjesztő 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 előterjesztő bíróság e tekintetben közelebbről 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 előterjesztő bíróság által ismertetett ténybeli elemekből kitűnik, 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-nagykereskedőtől 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 különböző 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 kitűnik, 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 fentiekből az következik, hogy a román társaság által nyújtott marketing-, szabályozási, reklám- és képviseleti szolgáltatások olyan szolgáltatásoknak tűnnek, amelyeket azon német társaság vesz igénybe, amely a gyógyszerkészítményeinek a romániai forgalmazókkal kötött adásvételi szerződések megkötése és teljesítése érdekében a Németországban található személyi és tárgyi eszközeit használja fel.
- 56 Ha az említett ténybeli elemek bebizonyosodnak, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, a német társaság Romániában nem rendelkezik állandó telephellyel, mivel e tagállamban nincs olyan szervezete, amely lehetővé 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 szerződések alapján olyan személyi és tárgyi eszközöket bocsát a rendelkezésére, amelyek közvetlen hatással lehetnek az értékesítési volumenére.

A költségekről

- 58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 szerződések alapján olyan személyi és tárgyi eszközöket bocsát a rendelkezésére, amelyek közvetlen hatással lehetnek az értékesítési volumenére.

Aláírások