



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2023. június 29.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 44. cikk – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye – 282/2011/EU végrehajtási rendelet – A 11. cikk (1) bekezdése – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helye – Az »állandó telephely« fogalma – A személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelelő szervezet – Az állandó telephely saját szükségleteinek kielégítésére irányuló szolgáltatások fogadására és használatára való képesség – Bérmunka- és mellékszolgáltatás – Valamely tagállam szolgáltató társasága és a szolgáltatást igénybe vevő, harmadik államban letelepedett társaság közötti kizárólagos szerződéses kötelezettségvállalás – Jogilag független társaságok”

A C-232/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2022. április 1-jén érkezett, 2022. március 18-i határozatával terjesztett elő

a **Cabot Plastics Belgium SA**

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: D. Gratsias tanácselnök, M. Ilešič és I. Jarukaitis (előadó) bírák,

főtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Cabot Plastics Belgium SA képviselőjében J. Lejeune és G. Vael avocats,

* Az eljárás nyelve: francia.

- a belga kormány képviselőjében P. Cottin, J.-C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Björkland és C. Ehrbar, 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 Cabot Plastics Belgium SA (a továbbiakban: Cabot Plastics) és a ministre des Finances (pénzügyminiszter, Belgium) által képviselt État belge (belga állam) között az adóhatóság azon határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyben e társaságot késedelmi kamatokkal és bírsággal növelt hozzáadottértékadó- (héa) különbözet megfizetésére kötelezte.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelvnek az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó V. címe magában foglalja „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” címet viselő 3. fejezetet. E 3. fejezet „Általános szabályok” című 2. szakaszában 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 rendeletnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” című V. fejezete tartalmazza a „Fogalmak” című 1. szakaszt, amelyben szerepel a rendelet 11. cikkének (1) bekezdése, amely a következőket írja elő:
„A [héairányelv] 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 belga jog

- 5 Az hozzáadottérték-adóról szóló, 1969. július 3-i törvénykönyv (*Moniteur belge*, 1969. július 17., 7046. o.) alapügy tényállására alkalmazandó változata 21. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„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. [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 6 A Cabot Switzerland GmbH a svájci jog szerinti vállalkozás, amelynek székhelye Svájcban található. Belgiumban a szénelapú termékek értékesítésére irányuló tevékenysége tekintetében héalanyként nyilvántartásba vették.
- 7 A Cabot Switzerland, mint a Cabot-csoport „Európa, Közel-Kelet és Afrika” régióért felelős fő operatív társasága, bér munkaszerződést kötött több társasággal, köztük a belga Cabot Plastics gazdasági társasággal. Ez utóbbi, bár ugyanahhoz a csoporthoz tartozik, jogilag független a Cabot Switzerlandtól. Ugyanakkor pénzügyi kapcsolat áll fenn közöttük, mivel a Cabot Plasticsban a Cabot Holding I GmbH 99,99%-os részesedéssel rendelkezik, amely utóbbi 100%-ban a Cabot Lux Holdings Sàrl irányítása alatt áll, amely egyben a Cabot Switzerland összes részesedésével is rendelkezik.
- 8 A 2012. február 14-én kötött bér munkaszerződés (a továbbiakban: 2012. február 14-i szerződés) alapján a Cabot Plastics kizárólag saját berendezéseit használja fel arra, hogy a Cabot Switzerland társaság javára és irányítása alatt a nyersanyagokat műanyaggyártáshoz használt termékekkel alakítsa át. A Cabot Plastics forgalmának szinte teljes egészét az általa ez utóbbi társaság részére teljesített szolgáltatások képezik.
- 9 A 2012. február 14-i szerződés értelmében a Cabot Plastics a Cabot Switzerland által vásárolt nyersanyagokat a helyiségeiben tárolja, majd műanyaggyártásra szánt termékekkel alakítja át azokat. Ezt követően ezeket a termékeket addig tárolja, amíg azokat a Cabot Switzerland Belgiumból el nem adja különböző ügyfeleinek a belga piacon, az európai piacon vagy exportra. Az áruk Cabot Plastics létesítményeiből történő elvitelét és szállítását vagy ezen ügyfelek, vagy a Cabot Switzerland által igénybe vett külső fuvarozók végzik.
- 10 A Cabot Plastics ezenkívül számos kiegészítő szolgáltatást nyújt a Cabot Switzerland részére, többek között a termékek raktározását, beleértve a harmadik felek raktáraiban tárolt termékek kezelését, a gyártási folyamat optimalizálását célzó ajánlások küldését, a belső és külső műszaki ellenőrzéseket és értékeléseket, az eredmények Cabot Switzerlanddal való közlését, illetve a más termelőegységek számára szükséges termékértékesítéseket vagy szolgáltatásokat. E tekintetben a Cabot Plastics véleményezi az üzemeinek működési szükségleteit, elvégzi a vámalakiságokat, tiszteletben tartja a Cabot Switzerland minőségellenőrzésre és minőségbiztosításra vonatkozó szabványait és eljárásait, támogatást nyújt e társaság számára a gyártási folyamat javításához és

tevékenységének tervezéséhez, adminisztratív segítséget nyújt számára a jövedéki adó és a vámok tekintetében, hivatalos importőrként jár el e társaság nevében és kérésére, valamint kezeli a csomagolóanyagokat. A Cabot Plastics e kiegészítő tevékenységeket a szerződésben foglalt feltételeknek megfelelően végzi.

- 11 A Cabot Plastics a jövedelemadóról szóló törvénykönyv 227–229. cikke, valamint a Svájci Államszövetség és a Belga Királyság között a jövedelem- és a vagyonszármazékok területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1978. augusztus 28-i egyezmény 5. cikke értelmében a Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) auprès du Service public fédéral des Finances (a szövetségi adóhatóság előzetes adómegállapítási szolgálata, SDA, Belgium) fordult, amely a társasági adó tekintetében 2012. január 31-én hozott határozatában rögzítette, hogy e társaság tevékenységei nem alapozzák meg a Cabot Switzerland belgiumi állandó telephelye fennállásának megállapítását.
- 12 Mindazonáltal egy 2017-ben végzett adóellenőrzést követően az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a Cabot Switzerland Belgiumban a héaszabályozás értelmében vett állandó telephellyel rendelkezik, ezért a Cabot Plastics által e társaság részére 2014–2016-ban nyújtott szolgáltatásokat Belgiumban teljesítettnek kell tekinteni, és azok ezen államban héakötelesek. A Cabot Plastics részére adómegállapítási kimutatást küldtek, amellyel kapcsolatban a társaság egyet nem értését fejezte ki.
- 13 Az adóhatóság tehát 2017. december 19-i határozatával kötelezte a Cabot Plasticsot 10 609 844,08 euró héa és 1 060 980 euró összegű bírság, valamint 2017. január 21-től a törvényes kamatok megfizetésére.
- 14 A Cabot Plastics 2018. március 30-án keresetet indított a 2017. december 19-i határozattal szemben a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) előtt. 2020. január 14-i ítéletével ez utóbbi részben helyt adott e keresetnek, megállapítva, hogy a Cabot Switzerland Belgiumban állandó telephellyel rendelkezik, azonban a bírság megfizetésére való kötelezés tekintetében hatályon kívül helyezte e határozatot.
- 15 2020. szeptember 11-én a Cabot Plastics fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a cour d'appel de Liège-hez (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium). Azt kéri, hogy e bíróság változtassa meg az említett ítéletet, állapítsa meg, hogy nem köteles a vele szemben megállapított héa megfizetésére, és rendelje el, hogy az État belge térítsen vissza minden, jogalap nélkül beszédett vagy visszatartott összeget késedelmi kamatokkal növelve.
- 16 A Cabot Plastics a kérdést előterjesztő bíróság előtt azt állítja, hogy az általa a Cabot Switzerlandnak kiszámlázott szolgáltatások teljesítésére nem Belgiumban, hanem Svájcban került sor, ahol az utóbbi társaság gazdasági tevékenységének székhelye található.
- 17 2021. január 15-én benyújtott csatlakozó fellebbezésével az État belge a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság) ítéletének a Cabot Plasticsszal szemben kiszabott bírság tekintetében történő megváltoztatását kéri. Úgy véli, hogy a Cabot Switzerland belgiumi állandó telephellyel rendelkezik a Cabot Plastics helyiségeiben, így az utóbbi társaság által az előbbi részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helye e tagállamban található.
- 18 Először is, az État belge szerint az ezen állandó telephelyet alkotó műszaki eszközök a Cabot Plastics tulajdonában lévő termelőüzemek, elosztóközpontok és raktárak, amelyeket azonban a 2012. február 14-i szerződés alapján a Cabot Switzerland rendelkezésére bocsátottnak kell

tekinteni, mivel az azt írja elő, hogy a Cabot Plastics berendezéseit kizárólag a Cabot Switzerland javára és annak iránymutatásai szerint használják, így ez utóbbi szabadon rendelkezik ezekkel az eszközökkel.

- 19 Másodszer, ami ezen állandó telephely emberi erőforrásait illeti, az État belge úgy véli, hogy azok a Cabot Plasticsnak a Cabot Switzerland rendelkezésére bocsátott operatív személyzetéből állnak, amely lehetővé teszi számára, hogy többek között Belgiumban értékesítéseket bonyolítson. Arra is rámutat, hogy e személyzet a bérnyújtási szolgáltatásokon túl olyan kiegészítő szolgáltatásokat is végez a Cabot Switzerland számára, mint a nyersanyagok átvétele, a minőségellenőrzés, a megrendelések előkészítése, a késztermékek csomagolása és a leltár elkészítése.
- 20 Harmadszer, ami a Cabot Switzerland e telephelye saját szükségleteinek kielégítésére nyújtott szolgáltatások fogadásának és felhasználásának lehetőségét illeti, az État belge azt állítja, hogy a Cabot Plastics által a Cabot Switzerland rendelkezésére bocsátott szervezet lehetővé teszi számára, hogy a bérnyújtásból származó termékeket átvegye és felhasználja annak érdekében, hogy saját termékértékesítéseit Belgiumban, az állandó telephelyéről végezze. Negyedszer, az État belge szerint e telephely elegendő állandóságot mutat, éppen a 2012. február 14-i szerződés megkötése miatt.
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Cabot Switzerland gazdasági tevékenységének székhelye Svájcban található, mivel ott található a létesítő okirat szerinti székhelye és a 47 főt foglalkoztató irodája, valamint ebben az országban hozzák meg e vállalkozás stratégiai és általános politikai döntéseit, kötik meg a különböző szerződéseket, és ott ülésezik igazgatótanácsa. Mindazonáltal e bíróság szerint az a tény, hogy a Cabot Switzerland gazdasági tevékenységének székhelye Svájcban van, nem jelenti *ipso facto* azt, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye ebben az államban van, mivel a héairányelv 44. cikke különös szabályt ír elő a szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozóan abban az esetben, ha a szolgáltatásokat az adóalany állandó telephelye részére a székhelyétől eltérő helyen nyújtják.
- 22 Ezenkívül úgy véli, hogy a Bíróság még nem foglalt állást a jelen ügyhöz kéllően hasonló olyan ügyben, amely minden kétséget eloszlatott az alkalmazandó uniós jog értelmezését illetően. E tekintetben rámutat egyrészt arra, hogy a Cabot Plastics a Cabot Switzerlandtól jogilag elkülönült jogalany, amelynek nem leányvállalata, másrészt pedig arra, hogy az adóhatóság a Cabot Plasticsot egyszerre tekinti szolgáltatónak, illetve mint olyat, aki a Cabot Switzerland tárgyi és személyi erőforrásait képezi.
- 23 Az előterjesztő bíróság tehát azt a kérdést veti fel, hogy az adóalany rendelkezik-e megfelelő szervezettel az állandó telephelyének minősülő saját eszközök tekintetében, amennyiben ez utóbbiak a számára szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató tulajdonában állnak, de az adóalany és e szolgáltatásnyújtó közötti szerződés teljesítése során ez utóbbi vállalja, hogy ezen eszközöket kizárólag vagy szinte kizárólag e szolgáltatások nyújtására fordítja. Közelebbről, mivel a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a saját személyzettel nem rendelkező szervezet nem minősíthető „állandó telephelynek” (2021. június 3-i Titanium ítélet, C-931/19, EU:C:2021:446), e bíróság arra keresi a választ, hogy ilyen körülmények között az érintett szolgáltató személyi állománya, amely a szolgáltatások igénybevevője előírásai alapján jár el az e feleket kötelező szerződésnek megfelelően, ezen igénybevevő „sajátjának” tekinthető-e.

- 24 A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy milyen hatással lehet a Cabot Switzerland belgiumi állandó telephelye fennállásának megállapítására az, ha e társaság a Cabot Plastics tárgyi és személyi erőforrásainak segítségével ebben az országban termékértékesítést végez.
- 25 E körülmények között a cour d'appel de Liège-hez (liège-i fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) A valamely tagállamban székhellyel rendelkező adóalany által az e minőségében eljáró olyan másik adóalany részére történő szolgáltatásnyújtás esetén, amelynek gazdasági tevékenysége székhelye az Európai Unión kívül található, miközben e két adóalany tekintetében jogilag független és elkülönülő, azonban azonos csoporthoz tartozó szervezetekről van szó, és a szolgáltatásnyújtó szerződésben vállalja, hogy berendezéseit és személyzetét kizárólag termékeknek a szolgáltatás igénybevevője részére történő előállításához használja, és e termékeket ezt követően a szolgáltatás igénybe vevője értékesíti, ami a szóban forgó tagállamban teljesített adóköteles termékértékesítéshez vezet, amelynek végrehajtásához a szolgáltatásnyújtó logisztikai támogatást nyújt, úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 44. cikkét és a [282/2011 végrehajtási rendelet] 11. cikkét, hogy úgy tekintendő, hogy az [Unió]n kívül székhellyel rendelkező adóalany e tagállamban állandó telephellyel rendelkezik?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 44. cikkét és a [282/2011 végrehajtási rendelet] 11. cikkét, hogy az adóalany állandó telephellyel rendelkezhet, ha a szükséges személyi és tárgyi feltételek esetében a – jogilag független, de ugyanazon csoporthoz tartozó – szolgáltatásnyújtójának személyi és tárgyi feltételeiről van szó, amennyiben a szolgáltatásnyújtó szerződésben vállalja, hogy az említett eszközöket kizárólag az adóalany javára alkalmazza?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 44. cikkét és a [282/2011 végrehajtási rendelet] 11. cikkét, hogy az adóalany a szolgáltatásnyújtója helye szerinti tagállamban állandó telephellyel rendelkezik abból adódóan, hogy ez utóbbi kizárólagos szerződéses kötelezettségvállalás végrehajtásaként a javára több, a szigorú értelemben vett bér munkához képest járulékos vagy kiegészítő szolgáltatást nyújt, és ily módon hozzájárul az ezen adóalany által az [Unió]n kívüli székhelyén megkötött, azonban a héajogszabályok értelmében az említett tagállam területén teljesített adóköteles termékértékesítésekhez vezető értékesítések teljesítéséhez?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 26 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a szolgáltatást igénybe vevő adóalany, akinek a gazdasági tevékenységének székhelye az Európai Unión kívül található, állandó telephellyel rendelkezik abban a tagállamban, amelyben az érintett szolgáltatásoknak azok igénybevevőjétől jogilag elkülönült nyújtója letelepedett, ha a szolgáltatást nyújtó adóalany e szolgáltatásokat, valamint a szolgáltatást igénybe vevő adóalany e tagállamban folytatott gazdasági tevékenységéhez hozzájáruló számos járulékos vagy kiegészítő szolgáltatást a szolgáltatást igénybe vevő adóalany javára kizárólagos szerződéses kötelezettségvállalás alapján teljesíti, és az esetleges állandó telephely személyi és tárgyi erőforrásai a szolgáltatásnyújtóhoz tartoznak.

- 27 A héairányelv 44. cikke 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, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely ettől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található.
- 28 A héairányelv 44. cikke olyan szabály, amely a teljesítés helyének egységes meghatározásával megállapítja a szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét. Célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (lásd ebben az értelemben különösen: 2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42., 50. és 51. pont).
- 29 Az uniós jogalkotó az adóalanyok nyújtott szolgáltatás teljesítési helye tekintetében elsődleges kapcsoló elvként gazdasági tevékenységének székhelyét jelölte meg, mivel az objektív, egyszerű és gyakorlati szempontként nagy fokú jogbiztonságot nyújt. Ezzel szemben az adóalany állandó telephelyéhez való kapcsolás, amelyet a héairányelv 44. cikkének második mondata említ, olyan másodlagos kapcsoló elv, amely az általános szabálytól eltérést engedő rendelkezésnek minősül, feltéve hogy bizonyos feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56. pont; 2018. augusztus 7-i TGE Gas Engineering ítélet, C-16/17, EU:C:2018:647, 49. pont; 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 29. pont).
- 30 Ennélfogva, amint azt a Bíróság többek között a 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298) 53. pontjában megállapította, a gazdasági tevékenység székhelyétől eltérő telephely figyelembevétele csak akkor jöhet számításba, ha e székhely nem vezet racionális megoldáshoz vagy más tagállammal való konfliktust eredményez, mivel – amint az ezen ítélet 55. pontjából kitűnik – annak vélelme, hogy a szolgáltatásokat azon a helyen nyújtják, ahol az azokat igénybe vevő adóalany gazdasági tevékenységének a székhelye található, lehetővé teszi mind a tagállamok illetékes hatóságai, mind a szolgáltatásnyújtók számára annak elkerülését, hogy a kapcsoló elv meghatározása céljából bonyolult nyomozásba kezdjenek.
- 31 Ami az „állandó telephelynek” a héairányelv 44. cikke értelmében vett fogalmát illeti, az a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének megfelelően a gazdasági tevékenység székhelyének kivételével 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 felhasználásához (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58. pont; 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 31. pont). Ebből következik, hogy – amint azt a Bíróság a 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298) 59. pontjában pontosította – ahhoz, hogy valamely társaságot olyannak lehessen tekinteni, mint amely állandó telephellyel rendelkezik abban a tagállamban, ahol az érintett szolgáltatásokat nyújtják, e tagállamban kellően állandó szervezettel kell rendelkeznie, amely lehetővé teszi számára az érintett szolgáltatások fogadását és gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználását.
- 32 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy azt a kérdést, hogy fennáll-e a héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephely, nem a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem azon igénybevevő adóalany figyelembevételével kell vizsgálni, akinek a szolgáltatásokat nyújtják (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 30. pont).

- 33 Meg kell tehát vizsgálni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a szolgáltatást igénybe vevő adóalany tekinthető-e úgy, hogy kellően állandó és megfelelő módon rendelkezik a személyi és tárgyi erőforrásokkal abban a tagállamban, ahol a szolgáltatást nyújtják, és adott esetben azt, hogy ezen eszközök lehetővé teszik-e számára e szolgáltatások fogadását és felhasználását.
- 34 A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra keresi a választ, hogy e tekintetben van-e jelentősége annak, hogy először is a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője jogilag független jogalany, de ugyanahhoz a vállalatcsoporthoz tartozik, másodszor, hogy az érintett személyi és tárgyi eszközök a szolgáltatásnyújtóhoz tartoznak, harmadszor pedig, hogy ez utóbbi szerződéses kötelezettséget vállal arra, hogy felszerelését és személyzetét kizárólag szolgáltatásnyújtás, a jelen esetben bér munka céljára használja, és hogy e szolgáltatásnyújtó – szintén e kizárólagos kötelezettségvállalás alapján – az előbbi szolgáltatásokhoz képest számos járulékos vagy kiegészítő szolgáltatást teljesít, többek között logisztikai segítséget nyújtva, amely hozzájárul a megrendelő gazdasági tevékenységéhez, és amely adóköteles termékértékesítést eredményez abban a tagállamban, ahol ez utóbbi esetleges állandó telephelye található.
- 35 Ami először is az állandó telephely személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelelő szervezetét illeti, a Bíróság megállapította, hogy az ilyen eszközökben megtestesülő szervezet nem lehet csupán eseti jellegű. Bár nem követelmény, hogy rendelkezzenek személyi és tárgyi eszközökkel más tagállamban, szükséges, hogy az adóalany ugyanolyan módon rendelkezzen e személyi és tárgyi erőforrásokkal, mintha a sajátjai lennének, például az ezen eszközöket rendelkezésére bocsátó és rövid időn belül fel nem mondható szolgáltatási vagy bérleti szerződések alapján (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 37. és 41. pont).
- 36 Azon tényt illetően, hogy a szolgáltatások nyújtója és igénybevevője kapcsolatban áll egymással, és különösen azzal kapcsolatban, hogy az alapügyben szóban forgó társaságok ugyanahhoz a csoporthoz tartoznak, de jogilag függetlenek egymástól, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy az „állandó telephelynek” való minősítés, amelyet a valós gazdasági és kereskedelmi tartalomra tekintettel kell értékelni, nem függhet kizárólag az érintett jogalany jogállásától, és hogy az a tény, hogy valamely társaság valamely tagállamban leányvállalattal rendelkezik, önmagában nem jelenti azt, hogy ott rendelkezik állandó telephellyel is (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 38. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 37 Ami azt a körülményt illeti, amely szerint a szolgáltatást nyújtó adóalany szerződéses kötelezettséget vállal arra, hogy felszerelését és személyzetét kizárólag az érintett szolgáltatások céljára használja, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy valamely jogi személy, még ha csak egyetlen ügyféllel is rendelkezik, feltételezhetően a rendelkezésére álló tárgyi és személyi erőforrásokat saját szükségleteinek kielégítésére használja fel. Csak akkor lehet tehát úgy tekinteni, hogy a szolgáltató letelepedési helye szerinti tagállamban a szolgáltatást igénybe vevő társaság a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó és megfelelő szervezettel rendelkezik, ha megállapítást nyer, hogy az alkalmazandó szerződéses kikötések miatt úgy rendelkezett a szolgáltatójának erőforrásaival, mintha azok az övéi lennének (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 48. pont).

- 38 Következésképpen az, hogy az alapügyben az érintett személyi és tárgyi eszközök nem a Cabot Switzerlandhoz, hanem a Cabot Plasticshoz tartoznak, önmagában nem zárja ki annak lehetőségét, hogy az előbbi társaság Belgiumban állandó telephellyel rendelkezzen, feltéve hogy ott azonnali és állandó hozzáféréssel rendelkezik ezen eszközökhöz, mintha saját eszközeiről lenne szó. E tekintetben figyelembe vehetők – anélkül, hogy önmagukban meghatározóak lennének – többek között azon körülmények, hogy – amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik – a Cabot Plastics vállalta, hogy a saját berendezéseit kizárólag a Cabot Switzerlanddal kötött megállapodás hatálya alá tartozó termékek előállítására használja, hogy e megállapodás 2012 óta hatályban van, és hogy e szolgáltatások képezik ezen előbbi társaság forgalmának szinte teljes egészét.
- 39 Ugyanakkor, amint arra az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutat, mivel az érintett szolgáltatások nyújtója továbbra is felelős a saját eszközeiért, és e szolgáltatásokat saját kockázatára nyújtja, a szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés, noha kizárólagos, önmagában nem jár azzal a hatással, hogy e szolgáltató eszközei az ügyfele eszközeivé válnak.
- 40 Másodsor, ami a szintén a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkében előírt azon kritériumot illeti, amely szerint az állandó telephely személyi és tárgyi erőforrásainak lehetővé kell tenniük számára, hogy szolgáltatásokat fogadjon és azokat saját szükségleteinek kielégítésére felhasználhassa, mindenekelőtt különbséget kell tenni a Cabot Plastics által a Cabot Switzerland részére nyújtott bér munka-szolgáltatások és az e munkából származó termékek ez utóbbi társaság általi értékesítése között. E szolgáltatások és értékesítések ugyanis különböző, eltérő héaszabályozás alá tartozó ügyleteknek minősülnek (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennélfogva azon hely meghatározása érdekében, ahol a Cabot Switzerland e szolgáltatásokat igénybe veszi, azt a helyet kell azonosítani, ahol az e társaság által e célból használt személyi és tárgyi eszközök találhatóak, nem pedig azt a helyet, ahol az értékesítési tevékenységéhez használt eszközök találhatóak.
- 41 Továbbá a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ugyanazon eszközök nem használhatók egyszerre szolgáltatások nyújtására és fogadására (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 54. pont). Márpedig a jelen ügyben – a kérdést előterjesztő bíróság értékelésére is figyelemmel – a Bíróság elé terjesztett iratokból nem tűnik ki, hogy meg lehetne különböztetni a Cabot Plastics által bér munka-tevékenységei során alkalmazott eszközöket azoktól, amelyeket az adóhatóság szerint a Cabot Switzerland e szolgáltatások Belgiumban történő fogadására használna, az állítólagos állandó telephelyén belül, amelyet egyébként e hatóság szerint csak a Cabot Plastics eszközei alkotnak.
- 42 A kérdést előterjesztő bíróság egyébiránt arra keresi a választ, hogy az alapügyben szóban forgó bér munka-szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása során milyen hatással lehet az a körülmény, hogy a szolgáltatásnyújtó – szintén az e szolgáltatások igénybevevőjével kötött kizárólagos szerződés alapján – számos szolgáltatást teljesít, amelyeket e bíróság a bér munkához képest „kiegészítőnek” vagy „kiegészítőnek” minősít, nevezetesen a nyersanyagkészlet kezelése, azok év végi leltára, a minőségellenőrzés, a késztermékek készleteinek kezelése és a megrendelések feladás előtti előkészítése. A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a Cabot Plastics logisztikai támogatást nyújt a Cabot Switzerlandnak, hozzájárulva ezáltal a Cabot Switzerland gazdasági tevékenységéhez, ami többek között Belgiumban adóköteles termékértékesítésekhez vezet, ahol az adóhatóság szerint ez utóbbi társaság állandó telephelye található.

- 43 Amint az a jelen ítélet 40. pontjából kitűnik, azon kérdést illetően, hogy a szolgáltatást igénybe vevő adóalany e szolgáltatásokat az állandó telephelyén fogadja-e, különbséget kell tenni egyrészt e szolgáltatások nyújtása és a szolgáltatást igénybe vevő adóalany azon képessége között, hogy azokat az ilyen telephelyen fogadja, másrészt pedig azon ügyleteket illetően, amelyeket ezen adóalany maga végez gazdasági tevékenysége keretében, mint a jelen esetben a bér munkából származó termékek értékesítése. Ebből következik, hogy az a tény, hogy a szolgáltatásnyújtó a szolgáltatás igénybevevőjének a fent említett járulékos szolgáltatásokat is nyújtja, megkönnyítve ezáltal a szolgáltatás igénybevevőjének gazdasági tevékenységét, mint például a bér munkából származó termékek értékesítését, nincs hatással arra a kérdésre, hogy fennáll-e az említett címzett állandó telephelye.
- 44 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy annak meghatározása szempontjából, hogy e szolgáltatások igénybevevője állandó telephellyel rendelkezik-e ebben a tagállamban, nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a szolgáltatási megállapodás által kötelezett társaságok gazdasági tevékenységei gazdasági egységet alkotnak, és hogy e tevékenységek eredménye alapvetően azon tagállam fogyasztóinak javát szolgálja, ahol a szolgáltatásnyújtó székhelye szerinti tagállamban van (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmorey ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64. pont). A Bíróság azt is megállapította, hogy nem minősül állandó telephelynek az olyan állandó létesítmény, amelyet kizárólag az érintett szolgáltatások igénybevevőjének gazdasági tevékenységéhez képest előkészítő vagy kiegészítő jellegű tevékenységek gyakorlása céljából használnak (2007. június 28-i Planzer ítélet, C-73/06, EU:C:2007:397, 56. pontját).
- 45 A fentiekre tekintettel és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok függvényében úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó bér munka-szolgáltatásokat a Cabot Switzerland az e szolgáltatásokból származó termékek értékesítésére irányuló gazdasági tevékenysége céljára Svájcban vette igénybe és veszi igénybe, mivel e társaság Belgiumban nem rendelkezik e célból megfelelő szervezettel.
- 46 A fentiek összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a szolgáltatásokat igénybe vevő adóalany, aki gazdasági tevékenységének székhelye az Unió kívül található, nem rendelkezik állandó telephellyel abban a tagállamban, amelyben az érintett szolgáltatásoknak az azok igénybevevőjétől jogilag elkülönült nyújtója letelepedett, ha ott nem rendelkezik olyan, a személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelelő szervezettel, amely ilyen állandó telephelynek minősülhetne, még akkor sem, ha a szolgáltatást nyújtó adóalany e címzett részére kizárólagos szerződéses kötelezettségvállalás teljesítéseként bér munkát végez, valamint számos olyan járulékos vagy kiegészítő szolgáltatást nyújt, amelyek a szolgáltatást igénybe vevő adóalany e tagállamban folytatott gazdasági tevékenységéhez járulnak hozzá.

A költségekről

- 47 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 (tizedik 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

a következőképpen kell értelmezni:

a szolgáltatásokat igénybe vevő adóalany, aki gazdasági tevékenységének székhelye az Európai Unió kívül található, nem rendelkezik állandó telephellyel abban a tagállamban, amelyben az érintett szolgáltatásoknak az azok igénybevevőjétől jogilag elkülönült nyújtója letelepedett, ha ott nem rendelkezik olyan, a személyi és tárgyi feltételek tekintetében megfelelő szervezettel, amely ilyen állandó telephelynek minősülhetne, még akkor sem, ha a szolgáltatást nyújtó adóalany e címzett részére kizárólagos szerződéses kötelezettségvállalás teljesítéseként bér munkát végez, valamint számos olyan járulékos vagy kiegészítő szolgáltatást nyújt, amelyek a szolgáltatást igénybe vevő adóalany e tagállamban folytatott gazdasági tevékenységéhez járulnak hozzá.

Aláírások