



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2014. október 16.\*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 44. cikk — A szolgáltatásnyújtás címzettje »állandó telephelyének« a fogalma — Az adóalanyoknak történő szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének minősülő hely — Közösségen belüli ügylet”

A C-605/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2012. december 24-én érkezett, 2012. október 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Welmory sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. március 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a **Welmory sp. z o.o.** képviseletében M. Gorazda adwokat,
- a **Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku** képviseletében T. Tratkiewicz és J. Kaute, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviseletében K. Kleanthous és E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: lengyel.

- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítője: O. Thomas barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében K. Herrmann, L. Lozano Palacios és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. május 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 44. cikkének az értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet a Welmory sp. z o.o., amelynek székhelye Lengyelországban található (a továbbiakban: lengyel társaság) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (gdański adóhatóság igazgatója, a továbbiakban: Dyrektor) között az e társaság által olyan társaságnak nyújtott szolgáltatások utáni hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) megfizetésének a helye tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye egy másik tagállamban található.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv a 411 és 413. cikke alapján 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az Európai Unió héa területére vonatkozó jogi szabályozását, többek között a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), és e szabályozás helyébe lépett. A hatodik irányelv „Szolgáltatásnyújtás” című 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

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

- 4 A 2006/112 irányelv 43. cikke, amely ezen irányelvnek a „Szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” című 3. fejezetében szerepelt, 2009. december 31-ig a következőket írta elő:

„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.”

- 5 A 2008/8 irányelv 2010. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 2006/112 irányelv e fejezetében található 43–59. cikket.

- 6 A héairányelv 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.”

- 7 A 2011. július 1-jétől alkalmazandó, a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL L 77., 1. o., a továbbiakban: végrehajtási rendelet) (4) preambulumbekzdése kimondja:

„E rendelet célja a 2006/112/EK irányelvre vonatkozó végrehajtási rendelkezések megállapításával a jelenlegi héarendszer egységes alkalmazásának biztosítása, különös tekintettel az adóalanyokra, a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra, illetve az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére. [...]”

- 8 A végrehajtási rendelet (14) preambulumbekzdése kimondja:

„Az adóztatandó ügyletek teljesítési helyének megállapítására vonatkozó szabályok egységes alkalmazásának biztosítása érdekében egyértelműsíteni kell az olyan fogalmakat, mint gazdasági tevékenység székhelye, állandó telephely, lakóhely és szokásos tartózkodási hely. Az [Európai Unió Bíróságának] ítélkezési gyakorlatát figyelembe véve, a lehető legegyszerűbb és legobjektívebb kritériumok alkalmazásával elő kell segíteni e fogalmak gyakorlati alkalmazását.”

- 9 A végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése így szól:

„A [héairányelv] 44. cikkének alkalmazásában – a [...] 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 lengyel jog*

- 10 Az alapügyben a hozzáadottérték-adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám) 2010. január 1-je és 2011. június 30. között hatályban lévő változata (a továbbiakban: héatörvény) alkalmazandó.

- 11 A héatörvény 19. cikkének (1) és (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adófizetési kötelezettség – a (2)–(21) bekezdésre, valamint a 14. cikk (6) bekezdésére, a 20. cikkre és a 21. cikk (1) bekezdésére figyelemmel – a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik.

[...]

(4) Ha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás számlával igazolandó, az adófizetési kötelezettség a számla kibocsátásának időpontjában, legkésőbb azonban a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének napjától számított hetedik napon keletkezik.”

12 E törvény 128b. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) A (2)–(4) bekezdésre, valamint a 28e. cikkre, a 28f. cikk (1) bekezdésére, a 28g. cikk (1) bekezdésére, a 28i. cikkre, a 28j. cikkre és a 28n. cikkre figyelemmel az adóalanynak nyújtott szolgáltatások esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany székhelye vagy állandó lakóhelye található.

(2) Abban az esetben, ha a szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtják, amely a székhelyétől vagy állandó lakóhelyétől eltérő helyen van, e szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

13 A Nicosiában (Ciprus) letelepedett Welmory LTD (a továbbiakban: ciprusi társaság) árveréseket szervez egy online értékesítési weboldalon. E célból „*bids*”-csomagokat (licitcsomagokat), vagyis arra jogosító jogcímekeket árul, hogy az árverésre bocsátott áru megvásárlására a korábbinál magasabb árat kínálva ajánlatot tegyenek.

14 A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a ciprusi társaság 2009. április 2-án együttműködési szerződést kötött a lengyel társasággal, amely értelmében az előbbi vállalta, hogy a [www.za10groszy.pl](http://www.za10groszy.pl) domainnév alatt internetes árverési oldal rendelkezésére bocsátásából álló szolgáltatást nyújt a lengyel társaságnak, amely magában foglalja egyrészt a weboldal működéséhez nélkülözhetetlen szerverek bérletéhez, másrészt pedig az árverésre bocsátott termékek bemutatásához kapcsolódó szolgáltatások nyújtását is. A lengyel társaság a maga részéről elsősorban azt vállalta, hogy ezen az oldalon keresztül értékesít árukat.

15 Az értékesítési folyamat a következőképpen néz ki. Mindenekelőtt az ügyfél az online értékesítési weboldalon bizonyos számú „*bids*”-et vásárol a ciprusi társaságtól. Ezt követően e „*bids*” feljogosítja az ügyfelet, hogy részt vegyen a lengyel társaság által az ugyanezen az oldalon árverésre felkínált áruk értékesítésében, és hogy ezen áruk valamelyikének a megvásárlására ajánlatot tegyen. A klasszikus árverési rendszerrel ellentétben a rálicitálás érdekében az ügyfélnek nem csak azt kell vállalnia, hogy a legutóbb felajánlott összegnél magasabbat fizet, hanem e célból „*bids*”-et kell „beváltania”. Végül az árut annak az ügyfélnek ítélik oda, aki a „*bids*”-én keresztül a legmagasabb árat ígérte annak megszerzéséért.

16 A Bírósághoz benyújtott iratokból továbbá kitűnik, hogy a lengyel társaság jövedelme egyrészt az online árverések keretében kapott eladási árakból, másrészt pedig a ciprusi társaságtól kapott olyan díjazásból származik, amely megfelel az azon „*bids*” eladásából adódó haszon egy részének, amelyet Lengyelországban az ügyfelek az árverésen történő ajánlattételre használnak fel.

17 2010. április 19-én a ciprusi társaság megvásárolta a lengyel társaság társasági tőkéjének 100%-át.

18 A 2010 januárja és áprilisa közötti, e megvásárlást megelőző időszak tekintetében a lengyel társaság a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatásra vonatkozóan (reklám, szolgáltatások, információnyújtás és adatkezelés) négy számlát állított ki.

19 Megállapítva, hogy e szolgáltatásnyújtások a ciprusi társaság székhelyén történtek, és hogy következésképpen azok után Cipruson kell héát fizetni, a lengyel társaság – jelezve, hogy ezen adót az említett szolgáltatások igénybevevőjének kell megfizetnie – nem számlázott ki héát.

20 A Dyrektor azonban megállapította, hogy a ciprusi társaság lengyel területen lévő állandó telephelyén történő szolgáltatásnyújtásról volt szó, és hogy következésképpen az után Lengyelországban a héatörvény 28b. cikkének (2) bekezdése alapján 22%-os általános héát kell megfizetnie.

- 21 A lengyel társaság a Dyrektor határozatával szemben megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (gdanski regionális közigazgatási bíróság) előtt azzal érvelve, hogy valamely önálló gazdasági tevékenységet folytató független gazdasági szereplő héaalanyként nem minősülhet egy másik adóalany állandó telephelyének.
- 22 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku többek között a ciprusi társaság által a lengyel területen nyújtott szolgáltatásoknak a sajátosságára tekintettel elutasította e keresetet. Megállapította, hogy e társaságnak ahhoz, hogy a lengyel területen állandó telephellyel rendelkező társaságnak tekintés, nincs szüksége arra, hogy e területen klasszikus értelemben véve állandó tárgyi és személyi erőforrásokkal rendelkezzen, hogy közvetlenül e területen található épületeket használjon, vagy hogy ott személyzetet alkalmazzon.
- 23 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku úgy vélte, hogy e két társaság tevékenységei elválaszthatatlan gazdasági egységet alkotnak, mivel a tevékenységeik egészének célja csak a közöttük lévő együttműködésnek köszönhetően érhető el Lengyelországban.
- 24 Határozatának alátámasztására a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku megállapította, hogy a ciprusi társaság a lengyel területen a lengyel társaság tárgyi és személyi eszközeit használta, és így ez utóbbit a ciprusi társaság lengyelországi állandó telephelyeként kell kezelni. Következésképpen a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku azon a véleményen volt, hogy a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak történő szolgáltatásnyújtás ez utóbbinak a lengyelországi állandó telephelyén történt, és következésképpen azt ez utóbbi tagállam területén kell megadóztatni.
- 25 A lengyel társaság felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku ítéletével szemben.
- 26 Az előtte folyamatban lévő ügy sajátosságára tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak kérdése merült fel azzal kapcsolatban, hogy a héairányelv 44. cikkét lehet-e úgy értelmezni, hogy a szolgáltatásnyújtás megadóztatásának a helye Lengyelország, amennyiben a szolgáltatásokat egy lengyel társaság egy Cipruson székhellyel rendelkező másik társaságnak nyújtja, amennyiben a két társaság a tőke tekintetében független egymástól, és amennyiben a ciprusi társaság a gazdasági tevékenységét a lengyel társaság infrastruktúráját felhasználva gyakorolja.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Bíróságnak az állandó telephely fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlata olyan jogi és ténybeli helyzetekre vonatkozik, amelyek eltérnek az előtte folyamatban lévő ügyben szóban forgó helyzettől.
- 28 Ezen ügy olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a tényállás idején a két társaság egymástól független volt. Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlata olyan helyzetre irányul, amelyben az állandó telephely helyét a szolgáltatásnyújtóra tekintettel határozták meg, és amely továbbá arra a helyzetre vonatkozik, amelyben az állandó telephelyet egy harmadik félnek, vagyis a végső fogyasztónak nyújtott szolgáltatásokra tekintettel határozták meg.
- 29 Ilyen körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

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



## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

### *Előzetes észrevételek*

- 30 Az eljárásban részt vevő felek közül többen azzal érvelnek, hogy az alapügyben nem az a kérdés merül fel, hogy a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások ezen utóbbi lengyelországi állandó telephelyének nyújtott szolgáltatások-e, hanem hogy melyik országban, Lengyelországban vagy Cipruson kell-e a ciprusi társaság által a lengyelországi ügyfeleknek eladott „*bids*” után a héát megfizetni.
- 31 A lengyel kormány egyébiránt azt állítja, hogy a ciprusi társaság online értékesítési weboldalán a lengyel társaság által árverésen eladott áruk adóalapja valószínűleg nem lett helyesen megállapítva. E kormány felteszi azt a kérdést, hogy a héairányelv 73. cikke alapján azon adóalapnak, amelyet a lengyel társaságnak kellett bevallania, nem egyrészt az árverésen eladott áruk árából, másrészt pedig a ciprusi társaságtól kapott azon díjazásból kell-e állnia, amely megfelel az ügyfelek által a Lengyelországban árveréseken felhasznált „*bids*” eladásából származó haszon egy részének.
- 32 Először is pontosítani kell, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya lényegében a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások megadóztatásának a helyére, és következésképpen a héairányelv 44. cikkének az értelmezésére, és nem a „*bids*” megadóztatásának a helyére, sem pedig a lengyel társaság által az árverésen eladott áruk adóalapjának a megállapítására vonatkozik.
- 33 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk szerinti együttműködés keretében egyedül az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélni azt, hogy egyrészt az ítélethozatala szempontjából szükséges-e az előzetes döntéshozatal, másrészt a Bíróság számára feltett kérdések relevánsak-e. A Bíróság elé terjesztendő kérdéseket tehát kizárólag a nemzeti bíróság határozhatja meg, és a felek nem módosíthatják azok tartalmát (lásd többek között: *Danske Svineproducenter* ítélet, C-316/10, EU:C:2011:863, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 Egyébiránt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tartalmának megváltoztatása vagy a felek által feltett további kérdések megválaszolása nem lenne összeegyeztethető a Bíróság azon feladatával, hogy biztosítsa, hogy a tagállamok kormányai, valamint az érdekelt felek az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújthassák észrevételeiket, figyelembe véve, hogy a fent hivatkozott rendelkezés értelmében csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot kézbesítik az érdekelt feleknek (lásd ebben az értelemben: *Danske Svineproducenter* ítélet, EU:C:2011:863, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 Ezért a jelen ügyben kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság által feltett azon kérdést kell megválaszolni, amely a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározására vonatkozik.

### *A Bíróság válasza*

- 36 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy milyen feltételek mellett kell azon első adóalanyt, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye az egyik tagállamban található, és amely egy másik tagállamban letelepedett második adóalany által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározása céljából olyannak tekinteni, mint amely e másik tagállamban a héairányelv 44. cikke értelmében vett „állandó telephellyel” rendelkezik.

- 37 A héairányelv az általa hatályon kívül helyezett hatodik irányelvhez hasonlóan tartalmaz egy V. címet, amely az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozik. Az e cím alatt szereplő 3. fejezet a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyével foglalkozik, annak 1. és 2. szakasza pedig megállapítja az e szolgáltatásnyújtások megadóztatása helye meghatározásának általános szabályait, illetve egyedi szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó különös rendelkezéseket állapít meg.
- 38 A hatodik irányelv 9. cikkéhez hasonlóan a héairányelv 44–59b. cikke olyan szabályokat tartalmaz, amelyek meghatározzák a kapcsoló elvet. Így, amennyiben ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése általános szabályokat állapított meg e tekintetben, a héairányelv 44. és 45. cikke is ilyen szabályokat ír elő. Hasonlóképpen, ez utóbbi irányelv 46–59b. cikke a hatodik irányelv 9. cikkének (2) és (3) bekezdéséhez hasonlóan számos különös kapcsoló elvet határoz meg.
- 39 Azonban az alapügy a héairányelv 44. cikkének az értelmezésére vonatkozik, amely rendelkezés szerint az adóalany részére történő szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét már nem a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem az azt igénybevevő adóalany szerint határozzák meg.
- 40 Felmerül az a kérdés, hogy a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata a héairányelv 44. cikke által e területen végzett módosításokra tekintettel továbbra is releváns-e.
- 41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (ADV Allround ítélet, C-218/10, EU:C:2012:35, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kapcsoló elvét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (lásd ebben az értelemben: ADV Allround ítélet, EU:C:2012:35, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 44. cikkének szövege hasonló a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegéhez. Ráadásul mind a héairányelv 44. cikke, mind a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése olyan rendelkezés, amely a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kapcsoló elvét határozza meg, illetve hasonló célt követ, és így a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata főszabály szerint *mutatis mutandis* alkalmazható a héairányelv 44. cikkének az értelmezésére is.
- 44 E megállapítást megerősíti a végrehajtási rendelet, amelynek célja a (4) preambulumbekkezdése alapján a héairányelvre vonatkozó végrehajtási rendelkezések megállapításával a héarendszer egységes alkalmazásának biztosítása, különös tekintettel az adóalanyokra, a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra, illetve az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére.
- 45 E rendelet (14) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy az uniós jogalkotó szándéka az volt, hogy a Bíróság e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát figyelembe véve egyértelműsítsen bizonyos olyan fogalmakat, amelyek az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozó kritériumok meghatározásához szükségesek.
- 46 Ennyiben az említett rendeletet akkor is figyelembe kell venni, ha az alapügy tényállásának idején még nem volt hatályban.
- 47 Ebből következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésre adandó válasza tekintettel relevánsnak bizonyul a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata, valamint a végrehajtási rendelet.

- 48 Az alapügy összefüggésében a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatások teljesítési helye, pontosabban pedig azon kritériumok meghatározásának a kérdése merül fel, amelyek annak a megállapításához szükségesek, hogy ez utóbbi társaság Lengyelországban állandó telephellyel rendelkezik-e.
- 49 A héairányelv 44. cikke alapján 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.
- 50 Ebben az összefüggésben fontos emlékeztetni arra, hogy – amint a jelen ítélet 42. pontjából kitűnik – az olyan rendelkezés, mint a héairányelv 44. cikke, a kapcsoló elv kijelölésén keresztül a szolgáltatásnyújtások megadóztatásának a helyét meghatározó, következésképpen pedig a tagállamok joghatóságát körülhatároló szabálynak minősül.
- 51 E célból az említett rendelkezés a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye kapcsoló elvének az egységes meghatározásán keresztül a héa területére vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre racionális megosztásának a megállapítására irányul.
- 52 Ezért először az elsődleges kapcsoló elvet kell meghatározni a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a megállapítása céljából, másodsor pedig pontosítani kell azokat a kritériumokat, amelyeknek teljesülniük kell annak megítéléséhez, hogy a szolgáltatást igénybevevő olyan adóalany, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek a székhelye valamelyik tagállamban található, a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.

#### Az elsődleges kapcsoló elv

- 53 A Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkére vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, 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. Más telephely figyelembevétele csak akkor jöhet számításba, ha e székhely nem vezet racionális megoldáshoz vagy más tagállammal való konfliktust eredményez (lásd többek között: Berkholz-ítélet, 168/84, EU:C:1985:299, 17. pont; Faaborg-Gelting Linien ítélet, C-231/94, EU:C:1996:184, 16. pont; ARO Lease ítélet, C-190/95, EU:C:1997:374, 15. pont).
- 54 Ezen értelmezés érvényes a héairányelv 44. cikkével kapcsolatban is.
- 55 Ugyanis ugyanúgy, mint a hatodik irányelv érvényességi ideje alatt, a gazdasági tevékenység székhelye mint elsődleges kapcsoló elv olyan objektív, egyszerű és praktikus kritériumnak tűnik, amely nagy jogbiztonságot nyújt, mivel könnyebb ellenőrizni, mint például az állandó telephely fennállását. Ezenkívül 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.
- 56 Ezenkívül a gazdasági tevékenység székhelye a héairányelv 44. cikkének első mondatában, míg az állandó telephely csak az azt követő mondatban szerepel. A „mindazonáltal” határozószóval bevezetett ez utóbbi mondat csak úgy értelmezhető, hogy az az előző mondatban megállapított általános szabálytól való eltérést állapít meg.



## Az állandó telephely fogalma

- 57 Emlékeztetni kell arra, hogy – amint a jelen ítélet 39. pontjából kitűnik – a héairányelv 44. cikkének keretében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét már nem a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem az azt igénybevevő adóalany szerint határozzák meg. Ezért az állandó telephely fogalmát a szolgáltatást igénybe vevő adóalanyra tekintettel kell meghatározni.
- 58 A Bíróság e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlatából (lásd többek között: Planzer Luxembourg ítélet, C-73/06, EU:C:2007:397, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely a végrehajtási rendelet 11. cikkének szövegét közvetlenül meghihlette, az a következtetés vonható le, hogy valamely állandó telephelynek a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel kell rendelkeznie a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és igénybe vételéhez.
- 59 Így ahhoz, hogy olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, a ciprusi társaságot olyannak tekintsék, mint amely a héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephellyel rendelkezik, e társaságnak Lengyelországban legalább kellően állandó jellegű szervezettel kell rendelkeznie ahhoz, hogy a személyi és tárgyi feltételek tekintetében Lengyelországban a lengyel társaság által részére nyújtott szolgáltatásokat fogadhassa, és azokat a gazdasági tevékenységének, vagyis a szóban forgó elektronikus árverési rendszer üzemeltetésének, valamint a „bids” kibocsátásának és értékesítésének a céljából igénybe vehesse.
- 60 Nem meghatározó az a tény, hogy az olyan gazdasági tevékenység, mint amelyet az alapügyben szóban forgó ciprusi társaság végez, amely egy elektronikus árverési rendszer üzemeltetéséből áll, amely egyrészt egy internetes árverési oldalnak a lengyel társaság részére való rendelkezésre bocsátását, másrészt pedig a lengyelországi ügyfelek részére „bids” kibocsátását és értékesítését foglalja magában, gyakorolható anélkül, hogy a lengyel területen tényleges személyi és tárgyi szervezetre lenne szükség. Különleges jellege ellenére az ilyen gazdasági tevékenység többek között a személyi tárgyi feltételek tekintetében legalább megfelelő szervezetet, úgymint megfelelő számítógépes berendezést, szervereket és szoftvereket igényel.
- 61 Írásbeli észrevételeiben és a tárgyalás során a lengyel társaság azzal érvelt, hogy az általa a ciprusi társaság rendelkezésére bocsátott infrastruktúra nem teszi lehetővé ez utóbbi számára, hogy gazdasági tevékenysége céljából az említett lengyel társaság által a számára nyújtott szolgáltatásokat fogadja és igénybe vegye. Ez utóbbi szerint a ciprusi társaság által végzett gazdasági tevékenység olyan személyi és tárgyi feltételei, mint a számítógépes szerverek, szoftverek, informatikai szolgáltatásnyújtás, valamint a fogyasztókkal történő szerződéskötésre és az azoktól kapott jövedelmek fogadására szolgáló rendszer lengyel területen kívül található. Ezeket a ténykörülményeket nem vizsgálták az alapeljárás keretében.
- 62 Márpedig a nemzeti bíróság kizárólagos hatáskörébe tartozik az ilyen elemek vizsgálata annak értékelése céljából, hogy a ciprusi társaság rendelkezik-e Lengyelországban az ahhoz szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, hogy a lengyel társaság által nyújtott szolgáltatásokat fogadhassa, és az internetes árverési oldal üzemeltetése és fenntartása érdekében, valamint a „bids” kibocsátása és fogalmazása érdekében igénybe vehesse.
- 63 Ha a lengyel társaság által említett ténybeli elemek helyesnek bizonyulnak, akkor a kérdést előterjesztő bíróságnak arra a következtetésre kell jutnia, hogy a ciprusi társaságnak nincs Lengyelországban állandó telephelye, mivel nem rendelkezik az ahhoz szükséges infrastruktúrával, hogy a lengyel társaság által számára nyújtott szolgáltatásokat fogadhassa, és azokat a gazdasági tevékenysége céljából igénybe vehesse.
- 64 Az a körülmény, hogy a két társaságnak az együttműködési szerződésen keresztül kapcsolódó gazdasági tevékenységei gazdasági egységet alkotnak, és hogy eredményeikből alapvetően a lengyelországi fogyasztók részesülnek, nem releváns annak meghatározása céljából, hogy a ciprusi társaság

rendelkezik-e állandó telephellyel Lengyelországban. Amint a lengyel társaság, a ciprusi kormány, valamint az Európai Bizottság helyesen hangsúlyozta, valójában meg kell különböztetni a lengyel társaság által a ciprusi társaságnak nyújtott szolgáltatásokat az ez utóbbi által a lengyelországi fogyasztóknak nyújtott szolgáltatásoktól. Eltérő szolgáltatásnyújtásokról van szó, amelyek különböző héarendszerek alá tartoznak.

- 65 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy azon első adóalanyt, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye az egyik tagállamban található, és amely egy másik tagállamban letelepedett második adóalany által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározása céljából olyannak kell tekinteni, mint amely e másik tagállamban a héairányelv 44. cikke értelmében vett „állandó telephellyel” rendelkezik, ha e telephely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik ahhoz, hogy szolgáltatásokat fogadhasson, és azokat a gazdasági tevékenysége céljából igénybe vehesse, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

### **A költségekről**

- 66 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

**Azon első adóalanyt, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye az egyik tagállamban található, és amely egy másik tagállamban letelepedett második adóalany által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások megadóztatása helyének a meghatározása céljából olyannak kell tekinteni, mint amely e másik tagállamban 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. cikke értelmében vett „állandó telephellyel” rendelkezik, ha e telephely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik ahhoz, hogy szolgáltatásokat fogadhasson, és azokat a gazdasági tevékenysége céljából igénybe vehesse, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.**

Aláírások