

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2011. október 6.*

A C-421/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2010. augusztus 25-én érkezett, 2010. június 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Deggendorf**

és

Markus Stoppelkamp, Harald Raab vagyonfelügyelője minőségében

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J.-J. Kasel tanácselnök (előadó), E. Levits és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: A. Calot Escobar,

* Az eljárás nyelve: német.

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében C. Blaschke és T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében F. Dedousi és I. Pouli, valamint I. Bakopoulos, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és L. Lozano Palacios, 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 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű

különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 21. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

- ² E kérelmet a H. Raab vagyonfelügyelője minőségében eljáró M. Stoppelkamp és a Finanzamt Deggendorf (a továbbiakban: Finanzamt) között folyamatban lévő eljárásban a H. Raab által nyújtott szolgáltatásokat terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) fizetésére kötelezett személy meghatározása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- ³ A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

- 4 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

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

- 5 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„Azonban

[...]

- e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye [helyesen: gazdasági tevékenység szerinti székhelye] vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

– munkaerő-kölcsönzés,

[...]”

6 A hatodik irányelv 21. cikkének szövege a következő:

„(1) A belföldi forgalomban a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

- a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

Amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást belföldön letelepedett [helyesen: nem belföldön letelepedett] adóalany végzi, akkor a tagállamok az általuk meghatározott feltételek szerint megállapíthatják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy azon személy, akinek részére az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették;

- b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtották, vagy azon személyek, akiket belföldön a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;

[...]”

7 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő viszsztatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 1. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki a 7. cikk

(1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével [helyesen: gazdasági tevékenység szerinti székhellyel], sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki ugyanezen idő alatt nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni a következők kivételével:

- a) szállítási [helyesen: fuvarozási] szolgáltatások és ahhoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatások, amelyek a 77/388/EGK irányelv 14. cikke (1) bekezdésének i. pontja, 15. cikke vagy 16. cikke (1) bekezdésének B., C. és D. pontja szerint mentességet élveznek;
- b) olyan szolgáltatások nyújtása, ahol adót csak azon személynek kell fizetnie, akinek azt a 77/388/EGK irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján teljesítették.”

A nemzeti szabályozás

- 8 A forgalmi adóról szóló törvénynek (Umsatzsteuergesetz 1999., BGB1. 1999. I., 1270. o.) az alapügy tényállására vonatkozó változata (a továbbiakban: UStG) az 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának első mondatában előírja, hogy a HÉA hatálya alá tartoznak „a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített értékesítések és más ügyletek”.

9 Az UStG 3a. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a 3b. és a 3f. § eltérő rendelkezése hiányában az a hely minősül, ahol a vállalkozó a tevékenységét folytatja. Amennyiben a szolgáltatást egy telephely teljesíti, a telephely minősül a szolgáltatás teljesítési helyének.

(2) [...]

(3) Amennyiben a (4) bekezdésben említett egyéb szolgáltatások egyikének címzettje vállalkozás, a szolgáltatás teljesítési helye az (1) bekezdéstől eltérően az a hely, ahol a címzett folytatja a tevékenységét. Amennyiben a szolgáltatást a vállalkozás telephelye részére teljesítik, ehelyett a telephely szerinti hely irányadó. Amennyiben a (4) bekezdésben megjelölt valamely szolgáltatás címzettje nem vállalkozás, és lakóhelye vagy székhelye egy harmadik ország területén található, a szolgáltatást annak lakóhelyén vagy székhelyén teljesítik. [...]

(4) A (3) bekezdés értelmében »szolgáltatás«:

[...]

7. a munkaerő-kölcsönzés;

[...]”

10 Az UStG 13. cikkének (4) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A külföldön honos vállalkozó olyan vállalkozó, akinek lakóhelye, székhelye, üzletvezetésének helye vagy fióktelepe nem belföldön és nem Helgoland szigetén vagy az 1. § (3) bekezdésében megjelölt területen található. E tekintetben az az időpont irányadó, amikor a szolgáltatást teljesítik. Amennyiben kétséges, hogy a vállalkozó e feltételeket teljesíti-e, a szolgáltatás címzettje csak akkor nem köteles az adót megfizetni, ha a vállalkozó az adójogi rendelkezések szerint a tevékenységének adóztatására hatáskörrel rendelkező Finanzamt által kiállított igazolással bizonyítja számára, hogy nem minősül az első mondat értelmében vett vállalkozónak.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 11 H. Raab a 2002. év során gazdasági tevékenység szerinti székhelyét Németországból Ausztriába helyezte át. Ily módon két ausztriai telephelyen szakmai tevékenységet jelentett be „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst” (munkaerő-kölcsönzés, adminisztratív és járművezetési szolgáltatás) megjelöléssel. Gazdasági tevékenységét az alkotta, hogy általa foglalkoztatott munkavállalókat helyezett ki az alsó-bajorországi térségben (Németország) székhellyel rendelkező vállalkozásokhoz Németország területén végzendő járművezetési tevékenység céljából.
- 12 2002. július 1-jén H. Raab saját lakóhelyét is áthelyezte Németországból Ausztriába. Az illetékes vámhatóságok megállapításai szerint azonban H. Raab még e hivatalos lakóhely-változtatás után is gyakran Németországban tartózkodott.

- 13 Az osztrák vámigazgatás HÉA-azonosító számot adott ki H. Raab részére. Az utóbbi a német szállítmányozó vállalkozások részére nyújtott szolgáltatásait HÉA nélkül, „az adófizetési kötelezettség az UStG 13b. §-a szerint a szolgáltatás címzettjét terheli” megjegyzéssel számolta el.
- 14 A Finanzamt megállapította, hogy az UStG 13b. §-ának (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett (1) bekezdése első mondatának 1. pontja szerinti, a szolgáltatás címzettjét terhelő fordított adózás feltételei nem álltak fenn. A Finanzamt álláspontja szerint H. Raab nem minősült külföldön honos vállalkozónak, mivel a vita tárgyát képező évben belföldi lakóhellyel rendelkezett. A Finanzamt ezért HÉA-megállapító határozatot címzett H. Raabhoz.
- 15 Az utóbbi keresetet nyújtott be az említett határozattal szemben. Az elsőfokú bíróság e keresetnek helyt adott azzal az indokkal, hogy a 2002. év során H. Raab gazdasági tevékenység szerinti székhelye Ausztriában volt. Figyelembe véve a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontja második albekezdésének rendelkezéseit, az UStG 13b. §-át úgy kell értelmezni, hogy az adóalany külföldön történő letelepedése vonatkozásában kizárólag a vállalkozás székhelye rendelkezik jelentőséggel. Ily módon, amennyiben – mint a jelen ügyben is – létezik ilyen székhely, az ezzel egyidejűleg fennálló belföldi lakóhely irreleváns.
- 16 A Bundesfinanzhof elé terjesztett felülvizsgálati kérelmének alátámasztására a Finanzamt azt állítja, hogy az elsőfokú bíróság megsértette az UStG 13b. §-ának (4) bekezdését, amelyből egyértelműen következik, hogy a vállalkozó nem tekinthető külföldön honosnak, amennyiben lakóhelye belföldön található.
- 17 A Bundesfinanzhof kétségeit fejezi ki a német jogszabálynak az uniós joggal való összeegyeztethetőségével kapcsolatban azon oknál fogva, hogy ezen jogszabály szerint a „külföldön honos vállalkozó” kritériuma – amely a fordított adózási mechanizmus

alkalmazásának egyik feltételeként szerepel – nem teljesül, amennyiben a vállalkozó gazdasági tevékenység szerinti székhelyét az ország területén kívül hozta létre, de belföldön rendelkezik lakóhellyel. Márpedig a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében ahhoz, hogy a címzett adóalany legyen köteles a HÉA megfizetésére, elegendő, ha a szolgáltatásokat „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (nem belföldön letelepedett adóalany) nyújtja. E fogalmat azonban sem a hatodik irányelv 21. cikke, sem az említett irányelv más rendelkezése nem határozza meg.

- 18 A fenti körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az adóalany már akkor a [...] hatodik [...] irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett »nem belföldön letelepedett adóalany« minősül-e, ha a gazdasági tevékenység szerinti székhelye külföldön van, vagy további feltétel, hogy a lakóhelye ne belföldön legyen?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 19 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdése b) pontja különböző – különösen a német és a francia – nyelvi változatainak együttes értelmezéséből az következik, hogy a jelen esetben a német nyelvi változatban nem szerepel a „nem belföldön letelepedett adóalany” kifejezés. E változat az „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” megfogalmazást használja, amelynek szó szerinti fordítása úgy értendő, mint „külföldön honos adóalany”.

- 20 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést tehát úgy kell érteni, mint amely lényegében arra irányul, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy ahhoz, hogy valamely adóalany a hivatkozott rendelkezés német nyelvi változata értelmében vett „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen”-nek (nem belföldön letelepedett adóalany) minősüljön, elegendő-e, ha a gazdasági tevékenység szerinti székhelye az adott állam területén kívül található, vagy további feltétel, hogy a lakóhelye ne az említett állam területén legyen.
- 21 E tekintetben a kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan rá kell mutatni, hogy a hatodik irányelv német nyelvi változatában nem szerepel a „küldöldön honos adóalany” fogalmának meghatározása.
- 22 Meg kell azonban állapítani, hogy a szóban forgó fogalom a 2000/65 irányelvvel elvégzett módosításokat megelőzően a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdése b) pontjának német nyelvi változatán kívül többek között e rendelkezés spanyol, dán, angol, francia, olasz, holland, portugál és svéd nyelvi változatában is szerepelt. E módosító irányelv hatálybalépésétől kezdve viszont az említett valamennyi nyelvi változat – a német nyelvi változattal szemben – a „nem belföldön letelepedett adóalany”-nak megfelelő fogalmat tartalmazza.
- 23 E fogalom – a hatodik irányelv német nyelvi változatában használt fogalomtól eltérően – nem csupán az említett irányelv egyéb rendelkezéseiben – nevezetesen 17. cikkének (4) bekezdésében – szerepel, hanem meghatározása más uniós jogi rendelkezésekben is megtalálható.
- 24 A nyolcadik irányelv 1. cikke ugyanis meghatározza „az ország területén nem honos adóalany” fogalmát (lásd a C-244/08. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet 26. pontját).

- 25 Az említett cikk értelmében az ország területén nem honos adóalanyi minőség feltehető, hogy az adóalanyra az érintett időszakban az ott meghatározott kapcsolóelemek egyike sem jellemző (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 27. pontját).
- 26 Márpedig ezen elemek között elsőként a gazdasági tevékenység szerinti székhely és az üzleti tevékenység végzésére szolgáló állandó telephely fennállása szerepel (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 28. pontját).
- 27 Ahogyan a nyolcadik irányelv 1. cikkének szövegéből következik, az ott felsorolt egyéb kapcsolóelemek, úgymint az adóalany állandó lakóhelyének vagy szokásos tartózkodási helyének fennállására csak akkor lehet támaszkodni azon hely meghatározása érdekében, ahol az adóalany „letelepedettnek” tekinthető, ha nem áll rendelkezésre releváns információ a gazdasági tevékenység szerinti székhely és az üzleti tevékenység végzésére szolgáló állandó telephely vonatkozásában.
- 28 A fentiekből következik, hogy olyan helyzetben, mint amelyről az alapeljárásban szó van, amelyet egyrészt az jellemez, hogy az adóalany a gazdasági tevékenység szerinti székhelye ismert és a címzett országának területén kívül található, másrészt pedig az a körülmény, hogy nem vitatott, miszerint tényleges és valós székhelyről – nem pedig fiktív székhelyről vagy létesítményről – van szó, az adóalanynak az adott ország területén esetlegesen fennálló lakóhelye nem vehető figyelembe.
- 29 E következtetés egyébiránt összhangban van a Bíróságnak a társaságok gazdasági tevékenység szerinti székhelyének a HÉA szempontjából történő meghatározására vonatkozó gyakorlatával, ahogyan az különösen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó

jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) értelmezésével foglalkozó C-73/06. sz. Planzer Luxembourg ügyben 2007. június 28-án hozott ítéletből (EBHT 2007., I-5655. o.) következik.

- 30 Ahogyan ugyanis a Bíróság az említett ítélet 61. cikkében kimondta, valamely társaság gazdasági tevékenység szerinti székhelyének meghatározása során számos tényezőt kell figyelembe venni, amelyek között első helyen szerepel az alapító okirat szerinti székhely, a központi ügyvitel helye, a társaság vezetői üléseinek helyszíne és az ezzel rendszerint azonos helyszín, ahol meghatározzák a társaság általános üzletpolitikáját.
- 31 Másodsorban egyéb körülmények – úgymint a vezető tisztségviselők lakóhelye és a közgyűlés helyszíne – is számításba vehetők, például amikor a „postafiók-társaságokra” jellemző fiktív létesítményekkel rendelkező társaságok székhelyének meghatározásáról van szó (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Planzer Luxembourg ügyben hozott ítélet 61. és 62. pontját).
- 32 Azon értelmezés, amely szerint az adóalany szolgáltatásnyújtó letelepedési helyének meghatározása keretében az utóbbi lakóhelye csak az említett szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységéhez közvetlenül kötődő kapcsoló elvek – úgymint a gazdasági tevékenység szerinti székhelynek vagy az üzleti tevékenységet végző telephelynek a fennállása – hiányában nyerhet jelentőséget, szintén megfelel a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének alapjául szolgáló logikának, mivel e rendelkezés az adóalanyt csak az általa végzett gazdasági tevékenységre tekintettel veszi figyelembe.

- 33 Hozzá kell tenni, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja arra irányul, hogy a valamely tagállamban letelepedett adóalanyt felmentse azon követelmény alól, hogy az említett irányelv 22. cikkéből eredő kötelezettségeket azon tagállamoktól eltérő tagállamokban is tiszteletben kelljen tartania, amelyekben szolgáltatást nyújt vagy terméket értékesít. Márpedig a fordított adózás kizárása olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, azzal a joghatással jár, hogy komolyan veszélyezteti e cél megvalósítását.
- 34 Ráadásul – ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott – a fenti értelmezés kínálja a legnagyobb jogbiztonságot, mivel az a vélelem, hogy a szolgáltatásokat „nem belföldön letelepedett adóalany” nyújtja, amennyiben az említett adóalany gazdasági tevékenység szerinti székhelye ezen államon kívül található, lakóhelyének elhelyezkedésétől függetlenül, egyszerűsíti a hatodik irányelv rendelkezéseinek alkalmazását, és ily módon hozzájárul a HÉA megbízható és pontos beszedésének biztosításához.
- 35 E vélelem ugyanis lehetővé teszi, hogy az egyik államban letelepedett olyan címzett, aki tudomással rendelkezik arról, hogy a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenység szerinti székhelye – mint az alapügyben is – ezen államon kívül található, elkerülje, hogy kutatásokat kelljen végeznie az említett szolgáltató lakóhelye vonatkozásában.
- 36 A fenti megállapításokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy ahhoz, hogy a szóban forgó adóalany „nem belföldön letelepedett adóalany”-nak minősüljön, elegendő, ha gazdasági tevékenység szerinti székhelyét az adott állam területén kívül hozza létre.

A költségekről

- ³⁷ 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 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy ahhoz, hogy a szóban forgó adóalany „nem belföldön letelepedett adóalany”-nak minősüljön, elegendő, ha gazdasági tevékenység szerinti székhelyét az adott állam területén kívül hozza létre.

Aláírások