

C-931/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. december 20.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzgericht (Ausztria)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. december 20.

Panaszos:

Titanium Ltd

Alperes hatóság:Finanzamt Wien 1/23**Az alapeljárás tárgya**

A Finanzamt Wien 1/23-nak (1. és 23. kerületi bécsi adóhivatal, Ausztria) a 2004 és 2010 közötti időszakra vonatkozó forgalmi adót érintő határozatai ellen benyújtott panasz

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Azt az értelmet kell-e tulajdonítani az „állandó telephely” fogalomnak, hogy a személyi és tárgyi erőforrások fennállásának mindig adottnak kell lennie, és ennél fogva a telephelyen feltétlenül rendelkezésre kell állnia a szolgáltatásnyújtó saját személyzetének, vagy a belföldi ingatlan adóköteles bérbeadásának konkrét esetében, amely bérbeadás pusztán tűrésre irányuló passzív szolgáltatásnak minősül, ezen ingatlan személyi erőforrások hiányában is „állandó telephelynek” tekintendő?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EKG hatodik tanácsi irányelv, 21. cikk

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv), 192a–205. cikk (különösen a 192a., 193., 194. és 196. cikk)

A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet (a továbbiakban: végrehajtási rendelet), 11. és 53. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az osztrák Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: UStG), 1., 3a., 11., 19. és 28. §

A német Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény), 13b. §

A tényállás és az eddigi eljárás rövid bemutatása

- 1 A panaszos egy az ingatlanügyek, a vagyonkezelés, valamint a lakás- és telekügyek területén jersey-i székhellyel és ügyvezetési hellyel működő társaság. 1995 óta egy olyan ingatlannal rendelkezik Ausztriában, amelyet adóköteles két belföldi vállalkozásnak adott bérbe. A panaszos egyetlen belföldi forgalma a bérbeadással elért forgalom volt. A panaszos az ingatlan kezelésével egy osztrák ingatlankezelő vállalkozást bízott meg, amely lényegében támogató és adminisztratív feladatokat látott el. Az alapvető döntések (mint például bérleti jogviszonyok létesítése és megszüntetése vagy beruházások és javítási intézkedések végrehajtása) meghozatalának joga továbbra is a panaszost illette meg. Az ingatlankezelő a tevékenységéhez a saját irodahelyiségeit és a saját tárgyi eszközeit használta, amelyek nem álltak térbeli és/vagy funkcionális összefüggésben a panaszos ingatlanával.

Az adóhatóság a szolgáltatásnyújtó panaszos tekintetében héát állapított meg – többek között – a 2009. és 2010. évre vonatkozóan, és kötelezte a panaszost a megfelelő adóösszegek megfizetésére. A panaszos a Bundesfinanzgerichthez (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) benyújtott panaszával e határozatokat vitatja.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 2 A panaszos úgy véli, hogy az általa bérbe adott ingatlan személyi erőforrások hiányában nem minősül állandó telephelynek, és következésképpen a héairányelv 196. cikke, illetve az Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi UStG) 19. §-ának (1) bekezdése szerint az adókötelezettség átszáll a szolgáltatás belföldi igénybevevőjére. Ennek megfelelően a panaszos nem tüntetett fel héát a számláin. Ezzel szemben az adóhatóság úgy véli, hogy a belföldön bérbe adott ingatlan belföldi állandó telephelynek minősül.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 3 Az UStG 19. cikke szerint az adókötelezettség átszáll a szolgáltatás igénybevevőjére, ha a szolgáltatásnyújtó vállalkozás belföldön sem lakóhellyel (székhellyel), sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik (a 2012. december 14-ig fennálló jogi helyzet), illetve a tevékenységét nem belföldön végzi, és nem rendelkezik belföldön a szolgáltatásnyújtásban részt vevő másik telephellyel (a 2012. december 15-től fennálló jogi helyzet). A „telephely” fogalom az irányelvvel összhangban álló értelmezés szerint a héairányelv, illetve a végrehajtási rendelet értelmében vett „állandó telephelyként” értendő. Az osztrák Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) a 2003. április 29-i 2001/14/0226. sz. ítéletével az uniós joggal összhangban értelmezte a telephely fogalmát: A szolgáltatás nyújtásához szükséges személyzet és tárgyi erőforrások minimálisan megfelelő állománya, valamint a személyzet és a tárgyi erőforrások folytonos kölcsönhatása értelmében vett kellően állandó jelleg minősül ismérvnek.

Miközben a héairányelv 193. cikkében foglalt főszabály szerint a héát elvileg az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni, a héairányelv 194. és azt követő cikkei szerint bizonyos esetekben az adókötelezettségnek a szolgáltatás belföldön letelepedett igénybevevőjére történő fakultatív vagy kötelező átszállására kerül sor. A héairányelvnek a 2008/8/EK irányelvvel módosított (a jelen ügyre az időbeli hatálya alapján még nem alkalmazandó) változatába egy új 192a. cikket illesztettek be, amellyel az adóalanyok minősülésre vonatkozó rendelkezések alkalmazása céljából újból meghatározták a nem letelepedett adóalany fogalmát. Ennek során az állandó telephely tekintetében azt a követelményt rögzítették, hogy e telephely nem vesz részt a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésében. Már a 192a. cikk beillesztése előtt (illetve már a 77/388/EGK irányelv hatálya alatt) az bírt azonban jelentőséggel a fordított adózás szempontjából, hogy a szolgáltatásnyújtó főszabály szerint nem volt belföldön letelepedett. Azt vették tehát figyelembe, hogy belföldön sem székhely, sem (a héairányelv 192a. cikkének beillesztése óta a teljesítésben részt nem vevő) állandó telephely nem létezett. A 77/388 irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja az adókötelezettségnek a

szolgáltatás igénybevevőjére történő átszállásához azt követelte meg, hogy a szolgáltatást „külföldön honos adóalany” teljesítse.

Az állandó telephelynek a héairányelvben alkalmazott fogalmát magában az irányelvben nem határozzák meg, az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata azonban átfogóan értelmezte e fogalmat; a (jelen ügyre az időbeli hatálya alapján még nem alkalmazandó) végrehajtási rendelet átvette ezt az értelmezést (a 11. cikkben és a héirányelv 192a. cikkének végrehajtásához az 53. cikkben).

Konkréten az ingatlan bérbeadásának esetével a 2017-ben hatályba lépett „Az Európai Uniónak az ingatlanokkal összefüggő szolgáltatások teljesítési helyéről szóló héa-rendelkezései”-hez fűzött magyarázatok foglalkoznak. Amennyiben a szolgáltatást ingatlannal összefüggésben nyújtják, e magyarázatok 28. pontja szerint a héa az ingatlan fekvése szerinti tagállamban fizetendő. Következésképpen a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározása szempontjából nem releváns, hogy a szolgáltatásnyújtó rendelkezik-e állandó telephellyel ebben a tagállamban. Önmagában az a tény, hogy egy vállalkozás ingatlannal rendelkezik valamely tagállamban, nem enged arra következtetni, hogy állandó telephellyel rendelkezik ebben az országban. Kétségtelen, hogy e magyarázatok jogilag nem kötelező erejűek, és azokat csak a jelen ügyben vitatott időszakot követően tették közzé, mindazonáltal tekintettel arra, hogy az összes uniós tagállam megállapodott ilyen értelmezés közzétételében, ezen értelmezésnek megfelelő súlyt kell tulajdonítani.

Az értelmezésre vonatkozó kérdés nem csak a panasszal kapcsolatos (a vitatott 2009. és 2010. évet érintő) jelen ügy szempontjából fennálló konkrét jelentőséggel, hanem az uniós jog egységes alkalmazása szempontjából fennálló általános jelentőséggel is bír, mivel az „állandó telephely” fogalmát legalábbis Ausztriában és Németországban eddig nem egységesen értelmezték. Kétségtelen, hogy az Európai Unió Bírósága már többször foglalkozott az „állandó telephely” fogalmának értelmezésével (lásd például: 1985. július 4-i Berkholz ítélet, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; 1997. február 20-i DFDS ítélet, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; 1997. július 17-i ARO Lease BV ítélet, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; 2007. június 28-i Planzer Luxemburg ítélet, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; lásd továbbá: 2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298), és a Bíróság által elvégzett értelmezés tükröződik többek között a (jelen ügyre az időbeli hatálya alapján még nem alkalmazandó) végrehajtási rendelet 53. cikkében, azonban továbbra is megalapozott kétségek állnak fenn e fogalomnak az uniós joggal összhangban álló értelmezését illetően. Az eddigi értelmezés szerint a héa szempontjából jelentőséggel bíró állandó telephelynek kellően állandó jelleggel és ezenkívül olyan megfelelő szervezettel kell rendelkeznie, amely a személyi és tárgyi erőforrásai alapján lehetővé teszi szolgáltatások nyújtását. Úgy tűnik azonban, hogy azt a kérdést még nem tisztázták véglegesen, hogy a két ismérvnek (tehát a személyi és tárgyi erőforrásoknak) mindig együttesen adottnak kell-e lennie, vagy ez csak akkor szükséges, ha az adott gazdasági tevékenység működőképessége megköveteli.

A héairányelv 196. cikke ahhoz kapcsolódik, hogy a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja. A héairányelv 192a. cikke az illetőség kérdése tekintetében többek között olyan „állandó telephely” létezéséből indul ki, amely a szolgáltatásnyújtás teljesítésében részt vesz.

Az ARO Lease BV ügyben hozott ítéletből és a Lease Plan Luxembourg SA ügyben hozott ítéletből az következik, hogy konkrétan saját személyzetnek kell rendelkezésre állnia, és nem elegendő például egy másik megbízott vállalkozás személyzete. Ez még inkább így van akkor, ha a megbízott ingatlankezelő csak támogató, adminisztratív feladatokat lát el.

Az állandó telephely fennállása ellen szóló körülmények

Az állandó telephely fennállása szempontjából mind a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, mind pedig a végrehajtási rendelet 53. cikkében foglalt meghatározásból a személyi (és tárgyi) erőforrásokra vonatkozó követelmény következik. A Bíróság az érintett szolgáltatások nyújtásához szükséges személyi és tárgyi erőforrások állandó kölcsönhatására utal. Mivel a jelen ügyben pusztán bérbe adnak egy belföldi ingatlant, és az ingatlanon nem alkalmaznak saját személyzetet, a személyi erőforrásokra vonatkozó követelmény nem teljesülne, ezért nem lehetne állandó belföldi telephelyből kiindulni. Az ilyen bérbeadási szolgáltatás nyújtásához a személyi erőforrások tekintetében lényegében csak egy bérbeadóra van szükség, aki döntéseket hoz, szerződéseket ír alá vagy ingatlankezelőt bíz meg. Ez a személyi elem a jelen ügyben nem a bérbe adott ingatlanon található. Ennélfogva a megbízott belföldi ingatlankezelő tevékenysége sem vezetne más eredményre, mivel egyfelől az alkalmazott személyzet esetében nem a panaszos saját személyzetéről van szó, másfelől az ingatlankezelő egyébként is csak támogató, adminisztratív feladatokat lát el.

Az állandó telephely fennállása mellett szóló körülmények

a) Az osztrák adóhatóság általi értelmezés

Az osztrák adóhatóság az egységes értelmezés biztosítása céljából kiadta az „Umsatzsteuerrichtlinien 2000”-et (a forgalmi adóra vonatkozó 2000. évi irányelvek). Eszerint azok a vállalkozások, amelyek belföldi ingatlannal rendelkeznek, és azt adókötelesen bérbe adják, e tekintetben (tehát a bérbeadásból származó forgalom tekintetében) belföldi vállalkozásokként kezelendők. E vállalkozásoknak az adómegállapítási eljárásban bevallást kell tenniük erről a forgalomról. A szolgáltatás igénybevevőjét nem terheli e forgalomra vonatkozó adókötelezettség. Az osztrák adóhatóság tehát egy bérbe adott ingatlan tekintetében mindig abból indul ki, hogy állandó telephely, illetve az ingatlan fekvése szerinti illetőség áll fenn, így az ingatlan bérbeadása keretében nem kerül sor fordított adózásra.

b) A német ítélkezési gyakorlat és a német adóhatóság általi értelmezés

A német pénzügyi bíróságok szélerőműveknek külföldi székhellyel gazdasági tevékenységet végző társaság általi működtetésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint a szélerőművek önmagukban nem alapoznak meg belföldi telephelyet, jóllehet ezek esetében sem alkalmaznak saját személyzetet (lásd például: a FG Münster [münsteri pénzügyi bíróság, Németország] 2013. szeptember 5-i ítélete, 5 K 1768/10 U; a FG Köln [kölni pénzügyi bíróság, Németország] 2017. március 14-i ítélete, 2 K 920/14; a FG Schleswig-Holstein [schleswig-holsteini pénzügyi bíróság, Németország] 2018. május 17-i ítélete, 4 K 47/17). Eszerint az ilyen szélerőművek esetében jelentős értékű helyhez kötött létesítményekről van szó, amelyek a lehető legnagyobb mértékben állandó jelleggel bírnak. Az állandó telephely megállapítását nem zárja ki, hogy a szélerőművek helyszínén nem áll rendelkezésre saját személyzet. Kétségtelen, hogy főszabály szerint a személyi erőforrások is az állandó telephely lényeges elemei, ami azonban nem jelenti azt, hogy a személyi és tárgyi erőforrásokra vonatkozó kritériumoknak mindig azonos mértékben kell teljesülniük. Valójában a kevésbé jellemző – vagy kivételes esetekben akár hiányzó – személyi erőforrásokat ellensúlyozhatják az átlagon felül jellemző tárgyi erőforrások. Ennélfogva az illetőség kérdése szempontjából nem feltétlenül a saját személyzet meglétét kell figyelembe venni.

Amennyire megállapítható, erre a konkrét kérdésre vonatkozóan a német Bundesfinanzhofnak (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország, a továbbiakban: BFH) még nincs ítélkezési gyakorlata. A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) 2014. november 19-i V R 41/13. sz. ítéletében ez a kérdés nyitva maradt. A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) a 2017. május 9-i XI B 13/17. sz. végzésben is (mivel már a gazdasági tevékenység székhelye belföldön volt) nyitva hagyta a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló azon jogkérdés tisztázását, hogy adóköteles bérbeadás esetén a belföldi ingatlan a vállalkozás állandó telephelyének minősül-e. Végül utalni lehet még a német Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) 13b. §-ára vonatkozó német Umsatzsteueranwendungserlassra (a forgalmi adó alkalmazásáról szóló rendelet), amely szerint a tűrésre irányuló szolgáltatások formájában nyújtott passzív szolgáltatások esetében a személyi erőforrások szerepe elhanyagolható.