

C-812/19. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2019. november 4.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Högsta förvaltningsdomstolen (Svédország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. október 24.

Fellebbező:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

A másik fél az eljárásban:

Skatteverket

[omissis]

FELLEBBEZŐ

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [omissis]

[omissis] Stockholm

A MÁSIK FÉL AZ ELJÁRÁSBAN

Skatteverket (helyi adóhatóság, Svédország) [omissis] Solna

MEGTÁMADOTT HATÁROZAT

A Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság, Svédország) 37-17/1. sz. ügyben 2018. november 23-án hozott határozata

AZ ÜGY TÁRGYA

Előzetes döntéshozatal a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) tárgyában; az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Európai Unió Bírósága elé terjesztésének szükségessége

[omissis]

VÉGZÉS

A mellékletben szereplő kérdést előzetes döntéshozatal céljából **[eredeti 2. o.]** az Európai Unió Bírósága elé kell terjeszteni az EUM-Szerződés 267. cikke alapján [omissis]

[omissis] **[eredeti 3. o.]**

[omissis]

A hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének, 9. cikke (1) bekezdésének és 11. cikkének értelmezésére irányuló előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 267. cikk alapján

Bevezetés

- 1 Egy másik tagállamban székhellyel rendelkező bank szolgáltatásokat nyújt a svédországi fióktelepének és e szolgáltatások költségét ráterheli a fióktelepre. A bank e másik tagállamban héacsoportba tartozik, míg a fióktelep Svédországban nem tartozik héacsoportba. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) előzetes döntéshozatal révén annak tisztázását kéri, hogy a héacsoport a szolgáltatásnyújtás szempontjából a fióktelephez képest önálló adóalanynak minősül-e, és hogy ebből következően önálló adóalany-e a fióktelep.

A releváns uniós jog

- 2 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.
- 3 A 9. cikk (1) bekezdésével összhangban adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. **[omissis 4. o.]**
- 4 A 11. cikkből az következik, hogy a héabizottság által folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

A releváns nemzeti szabályozás

- 5 A mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200] törvény; a továbbiakban: héatörvény) 1. fejezete 1. §-ának első bekezdésével összhangban héat kell fizetni az ország területén adóalanyként eljáró személy által teljesített adóköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások után, feltéve hogy az adóalany nem adómentes a szóban forgó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást illetően.
- 6 A héatörvény 2. fejezete 1. §-a harmadik bekezdésének 1. pontja alapján „szolgáltatásnyújtás” valamely szolgáltatás ellenérték fejében történő teljesítése, nyújtása vagy egyéb módon történő biztosítása.
- 7 Az 5. fejezet 5. §-ának első bekezdésében szereplő általános szabállyal összhangban az adóalanyként eljáró személy részére nyújtott szolgáltatást az ország területén nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni, ha az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye Svédországban található és a szolgáltatást e telephely részére nyújtották. A [héatörvény] 1. fejezete 2. §-a első bekezdésének 2. pontja akként rendelkezik, hogy amennyiben az 5. fejezet 5. §-ában említett szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatásokat nyújtó személy külföldi illetőségű adóalany, a szolgáltatásokat igénybe vevő személy – többek között – abban az esetben köteles héat fizetni, ha e személy adóalany Svédországban, vagy ha ott jogi személyként héanyilvántartásba vették.
- 8 A 4. fejezet 1. §-ával összhangban adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. **[eredeti 5. o.]**
- 9 Svédország a [héatörvény] 6a. fejezetébe a héacsoportokra vonatkozó szabályokat iktatott be. E fejezet 1. §-ából az következik, hogy a törvény alkalmazásában a szóban forgó fejezetben meghatározott feltételek esetén két vagy több adóalany egyetlen adóalanynak (héacsoportnak) és a héacsoport által végzett tevékenység egyetlen tevékenységnek tekinthető. A 2. §. második bekezdése akként rendelkezik, hogy kizárólag valamely adóalany svédországi állandó telephelyei tartozhatnak héacsoportba.

Az ügy tényállása

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

- 10 Az ügy tárgyát az adójogi bizottság azon előzetes állásfoglalása képezi, amely ellen a Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial fellebbezést terjesztett a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé. Az előzetes állásfoglalás iránti kérelemből többek között az alábbiak állapíthatók meg.

- 11 A Danske Bank A/S elsődleges telephelye Dániában található. A bank Svédországban tevékenységét a fióktelepen keresztül végzi. A bank egy dán héacsoport tagja. A fióktelep nem tagja svéd héacsoportnak.
- 12 A bank IT platformot használ az észak-európai tevékenységei keretében, amelyek nagyrészt az összes telephelyre jellemzők. A platform fióktelep által a svédországi tevékenység keretében történő felhasználásának költségét az elsődleges telephely ráterheli a fióktelepre.
- 13 A fióktelep kérelmével azt kívánta megtudni, hogy az, hogy a bank egy dán héacsoporthoz tartozik, azt jelenti-e, hogy a héatörvény rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából a héacsoportot a svédországi fióktelephez képest önálló adóalanyként kell-e tekinteni. **[eredeti 6. o.]**
- 14 A fióktelep arra is választ kívánt kapni, hogy a dán héacsoport szolgáltatásait – amelyeknek költségét ráterhelik a fióktelepre – héaköteles szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni, kell-e fizetnie a fióktelepnek héát a svédországi igénybevétel után, és hogy a ráterhelt költségek összege-e az adóalap.

Az adójogi bizottság előzetes állásfoglalása

- 15 Az adójogi bizottság megállapította, hogy a fióktelep és az a dániai héacsoport, amelyhez az elsődleges telephely tartozik, két külön adóalanyként minősül, mivel a dán elsődleges telephely elkülönült a svéd fiókteleptől azzal, hogy a dán héaszabályoknak megfelelően dán héacsoporthoz csatlakozott.
- 16 Ezenfelül az adójogi bizottság megállapította, hogy a dán héacsoport által végzett szolgáltatásnyújtás – amelynek költségét a svédországi fióktelepre terhelik rá – a fióktelep számára adókötelezettséget keletkeztető szolgáltatásnyújtásnak minősül, feltéve hogy a héacsoport által kapott díjazás a nyújtott szolgáltatásokért ténylegesen adott ellenértéknek minősül és az adókötelezettség többi feltétele is teljesül. Az adójogi bizottság a kérelem fennmaradó részét mint elfogadhatatlant elutasította azzal, hogy azt nem válaszolta meg.

A felek álláspontja

A fióktelep

- 17 A fióktelep a Högsta förvaltningsdomstolen-tól (legfelsőbb közigazgatási bíróság) annak megállapítását kéri, hogy a fióktelep és az elsődleges telephely egy és ugyanazon adóalany, és hogy az elsődleges telephely általi ráterhelés héaszempontból nem minősül szolgáltatásnyújtásnak. **[eredeti 7. o.]**
- 18 Valamely szolgáltatásnyújtás kizárólag akkor héaköteles, ha annak nyújtója és az igénybe vevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor. Ahhoz, hogy e jogviszony létezését meg lehessen

állapítani a külföldi illetőségű társaság és a másik tagállamban található fióktelepe között, azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó telephely önálló gazdasági tevékenységet végez-e.

- 19 A fióktelep nem jár el önállóan, és nem maga viseli a tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot. Ennélfogva a fióktelep az elsődleges telephelytől függ és nem tekinthető adóalanynak. Az elsődleges telephely és a fióktelep tehát akkor is egyetlen adóalanynak minősül, ha az elsődleges telephely héacsoporthoz tartozik. A fióktelep nem különülhet el az elsődleges telephelytől, hacsak svéd héacsoport tagjává nem válik.

A helyi adóhatóság

- 20 A helyi adóhatóság álláspontja szerint a Högsta förvaltningsdomstolennek (legfelsőbb közigazgatási bíróság) helyben kell hagynia az előzetes állásfoglalást.
- 21 Az értékelést a héacsoportokra vonatkozó dán szabályok tükrében kell elvégezni. A dán rendelkezések értelmében kizárólag a dániai telephelyek tartozhatnak dán héacsoporthoz. Ebből kifolyólag a svédországi fióktelep nem része a dán héacsoportnak. Ennek megfelelően a fióktelep és az elsődleges telephely nem tekinthető egyetlen adóalanynak.

Az előzetes döntéshozatal szükségessége

- 22 A Bíróság ítélezési gyakorlatából az következik, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a héa alá, ha annak nyújtója **[eredeti 8. o.]** és igénybe vevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor. A Bíróság egy ügyben megállapította, hogy valamely külföldi illetőségű társaság fióktelepe nem független e társaságtól, és hogy nem áll fenn jogviszony e társaságok között. Nem tekinthető a fióktelep adóalanynak amiatt, hogy a költségeket arányosan ráterhelték amiatt, hogy az elsődleges telephely szolgáltatásokat nyújtott a részére (FCE Bank ítélet, C-210/04, EU:C:2006:196, 34–37., 40. és 41. pont).
- 23 A Bíróság valamely fióktelep héacsoporthoz való tartozásának jelentőségét olyan ügyben vizsgálta meg, amelynek tárgyát harmadik államban letelepedett társaság által a Svédországban héacsoporthoz tartozó svéd telephelyének nyújtott szolgáltatások képezték. A Bíróság megjegyezte, hogy a fióktelep nem működik önállóan, és nem maga viseli a tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot. Nem rendelkezik saját tőkével, eszközei pedig az elsődleges telephely vagyonának körébe tartoznak. Következésképpen a fióktelep függ az elsődleges telephelytől, és ennélfogva a héairányelv 9. cikke értelmében nem minősül adóalanynak (Skandia America Corp. (USA), svéd fióktelep ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 26. pont).
- 24 A Bíróság azonban ugyanebben az ügyben azt is megállapította, hogy a fióktelep héacsoporthoz tartozik és a csoport többi tagjával együtt egyetlen adóalanynak

minősül. Az egyetlen adóalannyá történő minősítés azt jelenti, hogy az adott héacsoport tagjai már nem kezelhetők adóalanyokként, és hogy emiatt bizonyos körülmények esetén úgy kell tekinteni, hogy a harmadik személyek által az adott héacsoport valamely tagjának nyújtott szolgáltatásokat nem a tagnak, hanem magának a csoportnak nyújtják. Úgy kellett tekinteni, hogy valamely társaság által a fióktelepe részére ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokat a héacsoportnak nyújtotta, és hogy e szolgáltatások nyújtása adóköteles ügylet azon az alapon, hogy az elsődleges telephely **[eredeti 9. o.]** és annak fióktelepe nem tekinthető egyetlen adóalannak. A Bíróság megállapította, hogy a valamely harmadik államban lévő elsődleges telephely által a valamely tagállamban található fióktelepnek nyújtott szolgáltatások adóköteles ügyleteknek minősülnek, ha a fióktelep héacsoport tagja (Skandia America ítélet, 29–32. pont).

- 25 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából egyértelműen kitűnik, hogy abból kell kiindulni, hogy az adott fióktelep nem tekinthető adóalannak, amennyiben az elsődleges telephely szolgáltatásokat nyújt a részére. Következésképpen a fióktelep és az elsődleges telephely egymás közötti ügyletei nem adókötelesek. Az ítélkezési gyakorlatból azonban egyértelműen kitűnik, hogy a fióktelep azzal, hogy héacsoporthoz csatlakozik, elkülönülhet az elsődleges telephelytől és egy másik adóalany, jelesül a héacsoport részévé válhat. Ebben az esetben viszont adókötelesek az elsődleges telephely és a héacsoport részét képező fióktelep egymás közötti ügyletei.
- 26 Ezen a ponton azonban kérdésként vetődik fel, hogy a svéd héacsoporthoz nem tartozó svéd fióktelep adóalannak minősül-e, ha az állandó telephely egy másik tagállamban lévő héacsoport tagja és szolgáltatásokat nyújt a részére, valamint ráterheli az e szolgáltatásokkal összefüggő költségeket. Adóalannak tekinthető-e az a fióktelep, amely a bank fióktelepeként – a Skandia America ügyben szereplő fióktelephez hasonlóan – önállóan nem jár el, nem visel gazdasági kockázatot és nem rendelkezik saját tőkével, ennél fogva a banktól függ (vö. Skandia America ítélet, 26. pont)? A Bíróság e kérdést még nem vizsgálta meg.
- 27 Egyrészt úgy tekinthető, hogy a svéd fióktelep önálló adóalannyá válik, mivel az elsődleges telephely – azzal, hogy héacsoport tagjává vált – elkülönült attól az adóalanytól, amelyet az elsődleges telephely a fióktelepével együtt alkot az egymás közti ügyleteikben. Az elsődleges telephely így egy másik adóalany, jelesül a héacsoport részévé, míg a fióktelep **[eredeti 10. o.]** önálló adóalannyá válik. Ennek alapján a fióktelep és az elsődleges telephely közötti ügyletek adókötelesek.
- 28 Másrészt viszont a fióktelep az elsődleges telephellyel együtt ugyanazon adóalany részét képezi még akkor is, ha az állandó telephely egy másik tagállamban lévő héacsoport része, mivel a fióktelep nem független az elsődleges telephelytől, ha nem képezi héacsoport részét a letelepedésének államában. Ennek alapján a fióktelep és az elsődleges telephely közötti ügyletek nem adóköteles ügyletek és a gyakorlatban a fióktelep egyszerűen egy másik fióktelepnek és a másik tagállamban lévő héacsoport részének tekinthető.

- 29 Az Unió héabizottsága a 2015. októberi 105. ülését követően iránymutatást fogadott el a Bíróság Skandia America ügyben hozott ítélete alapján. Az iránymutatásból kitűnik, hogy ugyanazon jogi személyt alkotó egyik jogalany által egy másik jogalany részére, például „központi iroda által fióktelepnek”, fióktelep által központi irodának” vagy „fióktelep által másik fióktelepnek” történő szolgáltatásnyújtás – amennyiben az ügyletben érintett jogalanyoknak csak az egyike tagja héacsoportnak vagy a jogalanyok különböző héacsoportok tagjai – héaköteles ügyletnek minősül, feltéve hogy teljesülnek a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdésében rögzített feltételek.
- 30 A héabizottság iránymutatása alapján tehát valamely fióktelepet a szóban forgó helyzetben önálló adóalanynak kell tekinteni. Az iránymutatást nagy többséggel fogadták el. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy ítéli meg, hogy a jelen kérdésben a tagállamok álláspontja viszonylag nagy mértékben azonos irányba mutat, azonban nincs teljes egyetértés.
- 31 Ennek alapján a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy ítéli meg, hogy a Bíróság előzetes döntéshozatali eljárását kell kezdeményeznie. **[eredeti 11. o.]**

Kérdés

- 32 Önálló adóalanynak minősül-e egy másik tagállamban letelepedett bank svéd fióktelepe, amelynek az elsődleges telephely szolgáltatásokat nyújt és annak költségeit ráterheli, amennyiben az elsődleges telephely a másik tagállamban héacsoport részét képezi, a svéd fióktelep azonban egyetlen svéd héacsoportnak sem tagja?