

PHILIPPE LÉGER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. szeptember 29.¹

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás elsősorban arra a kérdésre vonatkozik, hogy a Tanács 77/388/EGK hatodik irányelve értelmében az ugyanazon jogalany keretén belül nyújtott szolgáltatásokat a hozzáadott-érték-adó alá tartozó visszerthes szolgáltatásoknak kell-e tekinteni², és ha igen, milyen feltételek mellett³.

tevékenységeket a HÉA alá tartozó, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni.

I – A jogi háttér

2. Az eljárás tárgyául az a konfliktus szolgál, amely a HÉA tekintetében illetékes olasz hatóságok és az egyesült királysági székhelyű FCE Bank plc⁴ között alakult ki azon igazgatási és képzési szolgáltatások kapcsán, amelyeket az FCE Bank az Olaszországban található állandó telephelyének nyújtott, és amelyek költségét erre a létesítményre terhelték. Az alapeljárásban részt vevő felek között nincs egyetértés abban, hogy ezeket az ugyanazon jogalany keretén belül végzett

A – A közösségi jog

3. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA alá tartozik: az adóalany által belföldön e minőségében ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A továbbiakban: HÉA.

3 – A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a 77/388 irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvél (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

4 – A továbbiakban: FCE Bank.

4. Az adóalany fogalmát a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése határozza meg, amely szerint: adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára vagy eredményére. Az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében használt „önállóan” fogalom kizárja az adózás alól

a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkáltató felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

hatálya alá tartoznak a belföldön teljesített szolgáltatásnyújtások. A fent említett DPR 3. cikke ezeket a szolgáltatásokat ellenérték fejében teljesített szolgáltatásokként határozza meg.

5. A szolgáltatásnyújtás terén az adóztatott tevékenység helyét a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szabályozza, amely kimondja:

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.

7. A DPR „az adó területi hatálya” című 7. cikkének (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy a szolgáltatást „belföldön kell teljesítettnek tekinteni, ha azt belföldi lakóhelyű vagy külföldi lakóhellyel nem rendelkező belföldi illetőségű személy, valamint a külföldi lakóhelyű vagy illetőségű személyek Olaszországban alapított állandó telephelye nyújtja.”

II – Az alapeljárás tényállása és eljárása

B – A nemzeti jog

6. Az olasz jogban a HÉÁ-ra vonatkozó releváns rendelkezéseket a HÉÁ-ról szóló alapjogszabály (decreto del Presidente della Repubblica n° 633, 1972. október 26., a továbbiakban: DPR) tartalmazza. A DPR 1. cikke előírja, hogy a hozzáadottérték-adó

8. Az FCE Bank HÉÁ alól mentes pénzügyi tevékenységeket végez. Tanácsadói, igazgatási, képzési, adatkezelési, valamint számítástechnikai programok szállítására és működtetésére vonatkozó szolgáltatásokat nyújt a telephelyei részére, amelyek költségét e telephelyek között osztja meg.

9. A Corte suprema di cassazione (Olaszország) által ismertetett tényállás szerint az FCE IT, az FCE Bank olaszországi állandó telephelye, a fent említett tevékenységekre vonatkozóan önszámlázást végzett az 1996-1999 évekre vonatkozóan. Miután az olasz hatóságnak befizette a vonatkozó HÉÁ-t, az FCE IT azzal az indokkal kérte ezen adó visszatérítését, hogy nem rendelkezik saját jogi személyiséggel.

teljesített fizetéseket ellenértéknek kell tekinteni, és így azok a HÉÁ tekintetében az adóalap részét képezik.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. Mivel az illetékes olasz hatóság nem válaszolt a visszatérítés iránti kérelemre, ami hallgatólagos elutasításnak felelt meg, az FCE IT keresetet nyújtott be, amelyet megalapozottnak nyilvánítottak. Az olasz hatóságnak e határozattal szemben benyújtott fellebbezését elutasították. Az illetékes bíróság úgy tekintette, hogy a szóban forgó szolgáltatások ugyanazon jogalany keretén belül teljesített, belső ügyleteknek minősülnek, amelyekre így nem vonatkozik a HÉÁ. Úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatásoknak az anyavállalat által az állandó telephelyre terhelt költsége nem a szolgáltatásnyújtás ellenértékét, hanem egyazon társaságon belüli egyszerű költségát-csoportosítást jelent.

12. A kérdést előterjesztő bíróság ismerteti, hogy a következő két kérdéssel kell foglalkoznia, amelyek közül az első a HÉÁ szempontjából releváns jogviszonynak az anyavállalat és az állandó telephely közötti fennállására, a második a „visszterhes szolgáltatás” fogalmára vonatkozik.

11. Az olasz Gazdasági és Pénzügyminisztérium felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a határozat megsemmisítése céljából. A minisztérium a kérelmét a DPR 7. cikkére alapította, és azt hangsúlyozta, hogy az állandó telephely adójogi önállósága miatt az anyavállalat által nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban az anyavállalat részére

13. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az első ponttal kapcsolatban felmerülő kérdés annak megvizsgálását jelenti, hogy egy vállalkozásnak az anyavállalat szerinti államtól eltérő valamely másik államban található állandó telephelye vagy leányvállalata független egységnek tekinthető-e a nemzeti jogszabályok és a hatodik irányelv 2. cikke szempontjából, és ezáltal elismerhető-e a szolgáltatásnyújtás címzettjének HÉÁ-alanyisága, amennyiben az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a szolgáltatásnyújtás csak akkor tartozik HÉÁ hatálya alá, ha jogviszony áll

fenn a szolgáltatást nyújtó és e szolgáltatás kedvezményezettje között⁵.

14. A Corte suprema di cassazione kiemeli, hogy ha az Olaszországban állandó telephely létrehozó külföldi illetőségű vállalkozásoknak kérelmezniük kell a telephely cégjegyzékbe történő bejegyzését, akkor a nemzeti jog alapján az ilyen telephely, és különösen a banki vállalkozás által létrehozott telephely nem rendelkezik az anyavállalattól elkülönülő jogi személyiséggel. A harmadik felekkel fennálló jogviszonyok ez utóbbi tekintetében állnak fenn.

15. Ennek ellenére a közvetlen adózás területén, a jövedelemadó tekintetében, a külföldi illetőségű társaságok állandó telephelyei adóalanyok, és a közvetítésükkel végrehajtott tevékenységekről az anyavállalattól elkülönülő könyvelést kell vezetni. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben arra a

kérdésre keresi a választ, hogy a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott, a *jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezmény*⁶ 7. cikke releváns-e a HÉA szempontjából⁷. E bíróság kiemeli, hogy az OECD magyarázata a 7. cikk alatt kifejezetten azokat a szolgáltatásnyújtásokat említi, amelyeket az anyavállalat teljesít az állandó telephelye mint az e létesítményre terhelhető lehetséges kiadások forrása részére. E bíróság ezenfelül jelzi, hogy az Olasz Köztársaság és Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága között a kettős adóztatás területén kötött egyezmény ezeket a rendelkezéseket az OECD-modellegyezményből veszi át.

16. A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy a költségek megosztásáról szóló megállapodás („cost-sharing agreement”), vagy legalább egy olyan jogi

5 – A kérdést előterjesztő bíróság többek között a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítéletre hivatkozik (EBHT 1994., I-743. o.), amelyben a Bíróság leszögezte, hogy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték – amely szükséges a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti visszerthes szolgáltatásnyújtás fennállásához – közötti közvetlen kapcsolatnak jogviszony formáját kell öltenie. Annak a kérdésnek a megválaszolásáról volt szó, hogy a közterületen előadó és a járókelőtől adományt kapó zenész a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti visszerthes szolgáltatásnyújtást végez-e. Az ítélekezési gyakorlatban később gyakran átvett megfogalmazás szerint a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a HÉA alá, ha annak nyújtója és igénybe vevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor, mivel a szolgáltatást nyújtó által kapott díjazás a kedvezményezett számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi. Úgy ítélte meg, hogy ebben az ügyben ezek a feltételek nem teljesültek, mert a járókelők által fizetett adományok nem minősültek a nyújtott szolgáltatás ellenértékének. A felek között ugyanis nem állt fenn semmilyen megállapodás, mivel a járókelők önszántukból fizették az adományt, amelynek összegét kedvük szerint határozták meg. Tehát semmilyen szükségszerű kapcsolat nem állt fenn a zenei szolgáltatás és az általa előidézett fizetések között, mivel a járókelők nem kérték, hogy zenét játszanak nekik, és az összegeket nem a zenei szolgáltatástól függően, hanem személyes indíttatásból fizették.

6 – Az OECD adóügyi bizottsága által 2000. április 20-án aktualizált modell, I. kötet, a továbbiakban: OECD-modellegyezmény.

7 – Az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdése szerint „[...] ha az egyik Szerződő Állam vállalkozása a másik Szerződő Államban egy ott lévő telephelye útján üzleti tevékenységet fejt ki, akkor valamennyi Szerződő Államban azt a nyereséget kell ennek a telephelynek betudni, amelyet akkor érhetne el, ha önálló és elkülönült vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló feltételek mellett, és teljesen függetlenül tartana fenn üzleti kapcsolatot azzal a vállalkozással, amelynek telephelye [...]”.
Úgyanezen cikk (3) bekezdése ekként rendelkezik:
„A telephely nyereségének megállapításánál levonhatók a telephely miatt felmerült költségek, beleértve az így felmerült üzletvezetési és általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy abban az Államban merültek-e fel, ahol a telephely található, vagy máshol.”

aktus létezése, amely az állandó telephelynek tulajdonítja azoknak a szolgáltatásoknak a költségét, amelyeket az anyavállalat nyújtott a részére, bizonyíték lehet-e a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti jogviszony létezésére az anyavállalat és a fenti telephely között.

17. A megválaszolandó kérdés tehát az lenne, hogy ugyanazon jogalany keretén belül létezhet-e olyan struktúra, amely kellő önállósággal rendelkezik ahhoz, hogy a HÉA alá tartozó szolgáltatásokat eredményező jogviszony fennállását tegye lehetővé. Igenlő válasz esetén két másik kérdés vetődik fel, azaz, hogy az ilyen önállóság hogyan alakulhat ki, és hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti jogviszony fennállását a nemzeti jog vagy – amint arra a Town and County Factors ügyben 2002. szeptember 17-én hozott ítélet⁸ utalni látszik – a közösségi jogrend elvei szerint kell-e meghatározni.

18. A „visszterhes szolgáltatás” fogalmát illetően a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a költségterhelés, illetve adott esetben a részleges költségterhelés haszonszerzés hiányában az ítélkezési gyakorlat szerinti ellenértéknek minősül-e.

19. E megfontolásokra tekintettel a Corte suprema di cassazione akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Akként kell-e a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontját és 9. cikke (1) bekezdését értelmezni, hogy önálló alanynak tekinthető valamely másik (az Európai Unióhoz tartozó vagy azon kívüli) államban székhellyel rendelkező társaságnak a termelő egység jellegű leányvállalata, így jogviszony állhat fenn a két egység között, és következésképpen a HÉA hatálya alá taroznak-e az anyavállalat által nyújtott szolgáltatások? E kérdés megválaszolásához felhasználható-e a kettős adózás elkerüléséről szóló OECD-modellegetmény 7. cikkének (2) és (3) bekezdésében, valamint az Olaszország és Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága között 1988. október 21-én megkötött egyezményben szereplő „arm’s length” feltétel? Fennállhat-e a jogviszony abban az esetben, ha a telephely részére teljesített szolgáltatásnyújtások tekintetében ún. „cost-sharing agreement” létezik? Igenlő válasz esetén melyek e jogviszony fennállásának feltételei? A jogviszony fogalmát a nemzeti vagy a közösségi jog alapján kell-e meghatározni?

2) A hatodik irányelv 2. cikke szerinti ellenértéknek lehet-e tekintetni e szolgáltatások költségeinek a leányvállalatra

⁸ – A C-498/99. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-7173. o.) 21. és 22. pontja.

történő terhelését függetlenül a költségterhelés mértékétől és attól, hogy az haszonszerzési céllal történik, és amennyiben igen, milyen mértékben?

- 3) Ha úgy tekinthető, hogy valamely anyavállalat és leányvállalatai közötti szolgáltatásnyújtások elvben mentesek a HÉA alól amiatt, hogy a címzett alany nem önálló, és következésképpen nem áll fenn jogviszony a két egység között, és a leányvállalat az Európai Unió valamely másik tagállamában rendelkezik illetőséggel, ellentétes-e az EK 43. cikkben rögzített letelepedés szabadságának elvével azon nemzeti közigazgatási gyakorlat, amely alapján ezen ügyletek ilyen esetben az adó hatálya alá tartoznak?”

21. Legelőször is, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseiben és az előzetes döntéshozatalra utaló határozatának indokolásában a Corte suprema di cassazione többször használta a „leányvállalat” kifejezést, ami alapján azt lehetne gondolni, hogy az FCE IT olyan társaság, amelyet az olasz jog szerint hoztak létre, és amely ennek megfelelően az FCE Bank különálló jogi egységének minősül.

22. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából azonban kitűnik, hogy ezt a „leányvállalat” kifejezést nem ebben az eredeti jelentésében kell érteni, hanem az általánosabb, telephely értelemben. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis megállapítja, hogy az FCE IT az FCE Bank állandó telephelyének minősül⁹, és hogy az alapeljárásban felmerült probléma az, hogy ugyanazon jogalany keretén belül mennyiben állhat fenn olyan jogviszony, amely a HÉA alá tartozó szolgáltatásokat eredményez¹⁰.

IV – Elemzés

A – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések értelméről

20. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben használt fogalmak egyfajta bizonytalanságot idézhetnek elő, amelyet érdemes feloldani a fogalmak értelmének pontosítása és annak érdekében, hogy a nemzeti bíróság részére használható válaszokat adjunk.

23. Ezenfelül a tárgyaláson az FCE Bank kifejtette, hogy az FCE IT a hitelintézetek működési területén a belső piac létrehozása érdekében elfogadott 2000/12/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 1. cikkének 3. pontja szerinti fióktelepnek minősül¹¹. Az ebben a rendelkezésben rögzített meghatározás szerint az FCE IT „olyan üzletviteli hely, amely jogilag nem önálló részét képezi egy hitelintézetnek, és amely közvetlenül

9 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 5.1. pontját.
10 – Ugyanott, 5.5. pont.

11 – A hitelintézetek tevékenységének megkezdéséről és folytatásáról szóló, 2000. március 20-i irányelv (HL L 126., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 3. kötet, 272. o.).

bonyolítja a hitelintézeti tevékenység szerves részét képező ügyleteket vagy az ügyletek egy részét”.

24. Az FCE IT pontos jogi jellegét a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia. Mindezen körülményekre tekintettel azonban vitathatatlanak tűnik, hogy valóban olyan telephelyről van szó, amely nem minősül az anyavállalatától különálló jogalanynak, és hogy az ebben az eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés az, hogy az ugyanazon jogalany keretén belül nyújtott szolgáltatásoknak a HÉA alá kell-e tartozniuk, és ha igen, milyen mértékben.

25. Amint azt láttuk, a kérdés előterjesztő bíróság ezt követően kifejti, hogy az FCE IT az FCE Bank állandó telephelyének minősül. Első kérdésében a fenti bíróság a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának és 9. cikke (1) bekezdésének értelmezését kéri. Idézzük fel, hogy az utóbbi cikk előírja, hogy a 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*¹².

26. Az „állandó telephely” fogalmát a hatodik irányelv nem határozza meg, a kialakult ítélkezési gyakorlatból azonban kitűnik, hogy a fogalom magában foglalja azt, hogy a

külföldi illetőségű társaság által valamely tagállamban nyitott telephely rendelkezik a fenti társaság tevékenységének megfelelő szolgáltatásnyújtáshoz szükséges személyi és tárgyi erőforrásokkal¹³. Amennyiben egyedül az alapeljárásban eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelősséggel tartozó nemzeti bíróság feladata az, hogy az általa a Bíróságnak feltett kérdések helytállóságát az ügy különlegességére tekintettel megítélje¹⁴, el kell fogadni, hogy az FCE IT a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti állandó telephelynek minősül.

27. Az első kérdést tehát abból az előfeltevésből kiindulva vizsgáljuk, hogy az FCE IT az FCE Bank olaszországi telephelye, amely nem különálló jogalany, és amely ebben az államban a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti állandó telephelynek minősül.

B – Az első kérdésről

28. A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésében lényegében azt kívánja megtudni,

13 – Lásd a 163/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 18. pontját; a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1005. o.) 20. pontját; a C-190/95. sz., ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4383. o.) 15. pontját és a C-390/96. sz. Lease Plan Luxembourg ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2553. o.) 24. pontját.

14 – Lásd különösen a C-286/02. sz., Bellio F.II ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3465. o.) 27. pontját és az idézett ítélkezési gyakorlatot.

12 – Kiemelés tőlünk.

hogya a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat által a valamely tagállamban található, jogilag nem különálló, e tagállamban állandó telephelynek minősülő telephely számára nyújtott szolgáltatások a HÉA alá tartozó tevékenységeknek tekinthetők-e abban az esetben, ha e szolgáltatások költségét erre a telephelyre terhelték.

29. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel a kérdéssel azt kívánja megtudni, hogy az ilyen telephely tekinthető-e úgy, mint amely kellő önállósággal rendelkezik a külföldi illetőségű anyavállalathoz képest ahhoz, hogy közöttük olyan jogviszony állhasson fenn, amely lehetővé teszi, hogy az ugyanazon jogalany keretén belül elvégzett tevékenységek a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtásnak minősüljenek.

30. Ebben az összefüggésben e bíróság azt kérdezi, hogy ez az önállóság levezethető-e az OECD-modellegyezményben meghatározott, az érintett társaság által ebben az államban az állandó telephelyén keresztül elért nyereségeknek a fogadó államban fennálló adózási feltételeiből, valamint olyan „cost-sharing agreement” vagy olyan aktus létezéséből, amelynek értelmében az anyavállalat által nyújtott szolgáltatások költségét ennek a nyereségnek a terhére számolják el. E bíróság arra a kérdésre is keresi a választ, hogy a jogviszony fogalmát a nemzeti vagy a közösségi jog alapján kell-e meghatározni.

31. Az olasz és a portugál kormány azt állítja, hogy az anyavállalat által az állandó telephelyének nyújtott szolgáltatásokat a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásoknak kell tekinteni, mert ezen, észrevétellel élő kormányok véleménye szerint az állandó telephelyet önálló adóalanyként kell tekinteni a fogadó államban.

32. Az olasz kormány a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseire, valamint a 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv¹⁵ 1. cikkének rendelkezéseire alapozza ezt az elemzést, amelyek szerint „ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a [hatodik irányelv] 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki [...] azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek [...]”. Ebből azt a következtetést vonja le, hogy annak ellenére, hogy a leányvállalat és a fióktelep ugyanazon jogi személy, adójogi szempontból és különösen a HÉA szempontjából külön adóalanyoknak minősülnek.

33. A portugál kormány a maga részéről emlékeztet arra, hogy a HÉA alkalmazási körét nem a jogi személyiséggel rendelkező egységeknek tartják fenn, és hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében meghatározott HÉA-alanyként olyan ala-

15 – 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 irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

nyokra is ki kell terjednie, akik nem rendelkeznek saját jogi személyiséggel, viszont bizonyos függetlenséggel működnek. Ezt követően kifejti, hogy az állandó telephely fogalmának a Bíróság általi meghatározása nem a nemzeti joghoz tartozó kritériumoktól függ, hanem attól a feltételtől, hogy ez a telephely elegendő személyi és tárgyi erőforrással rendelkezik ahhoz, hogy valamely gazdasági tevékenységet önállóan végezzen. Végezetül úgy véli, hogy annak ellenére, hogy a HÉA jelentős mértékben harmonizált, az továbbra is nemzeti adóként jelenik meg, és következésképpen az adóalanyiság biztosítása kizárólag az egyes tagállamok belső jogszabályaitól függ. Ezekből a megfontolásokból azt a következtetést vonja le, hogy az állandó telephelyet, annak ellenére, hogy az „egy és oszthatatlan jogi személyiséggel” rendelkező alany szerves részét képezi, önálló és az anyavállalatától különálló adóalanyként kell tekinteni.

34. Nem osztjuk az e kormányok által kifejtett érveket. A felpereshez, az Egyesült Királyság Kormányához és az Európai Közösségek Bizottságához hasonlóan azon a véleményen vagyunk, hogy az ugyanazon jogalany keretén belül nyújtott szolgáltatások még akkor sem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtásnak, ha azok költségét megosztják a különböző állandó telephelyek között. Ezt az elemzést az alább kifejtett érvekre alapozzuk.

35. Az igaz, hogy a hatodik irányelv rendkívül tágan határozza meg a HÉA alkalmazási

körét, mivel az az összes gazdasági tevékenységet, valamint a forgalmazás és az értékesítés összes szakaszát érinti¹⁶. Így az irányelv 2. cikkének 1. pontja az adóalany által valamely tagállamban ellenszolgáltatás fejében teljesített összes termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra vonatkozik. Ebben a konkrét esetben nem vitás, hogy az olyan tevékenységek, mint a tanácsadási, igazgatási, képzési, adatkezelési, valamint számítástechnikai programok szállítására és működtetésére vonatkozó szolgáltatások, a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti adóztatott tevékenységnek tekinthetők, mivel azokat az adóalany ellenszolgáltatás fejében végzi¹⁷.

36. A hatodik irányelv ezen célja a 4. cikkének (1) bekezdésében is kifejezésre jut, amely szerint adóalany az a „személy”, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Amint arra a portugál kormány joggal emlékeztet, az adóalany fogalma tehát nemcsak a természetes és jogi személyekre terjed ki, hanem az a jogi személyiséggel nem rendelkező egységre is vonatkozhat¹⁸.

16 – Lásd a 348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 1737. o.) 10. pontját.

17 – E tekintetben lásd a C-142/99. sz. Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-9567. o.) 19. pontját.

18 – A holland jog szerinti polgári jogi társaság kapcsán lásd a C-23/98. sz. Heerma-ügyben 2000. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-419. o.) 8. pontját.

37. Ezekből a körülményekből az is következik, hogy objektíve eldönthető, hogy a HÉA alá tartozó tevékenységről van-e szó, mivel az nem függ a végzője által követett céloktól, sem e tevékenység eredményeitől. Továbbá nem rendelhető alá a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatás címzettje közötti megállapodás különleges formájára vagy jogkövetkezményeire vonatkozó kritériumoknak sem, amelyek tagállamonként változhatnak. A Bíróság ekképpen úgy ítélte meg, amint arra az olasz kormány emlékeztet, hogy a visszerhes szolgáltatás fennállása nem függhet a szolgáltatóra háruló kötelezettségek végrehajthatóságától, aminek folytán a fent hivatkozott Tolsma-ügyben hozott ítélet szerinti jogviszony még akkor is fennáll, ha az említett szolgáltatást nyújtó kötelezettsége nem végrehajtható¹⁹.

38. A közösségi HÉA-rendszert tekintve azonban nem hisszük, hogy ugyanazon jogalany keretén belül létezhetnek kellően önálló jogalanyok ahhoz, hogy két adóalany-nak lehessen tekinteni őket, amint azt az olasz és a portugál kormány állítja. Másrésztől nehezen tűnik elfogadhatónak az, hogy egy állandó telephelyet úgy lehessen tekinteni, mint amely a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint az anyavállalattól függetlenül jár el. Másrésztől az ugyanezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti állandó telephely nem minősül az anyavállalatától különálló adóalany-nak.

39. Az első ponttal kapcsolatban szükséges emlékeztetni arra, hogy a hatodik irányelvben az adóalanyt meghatározó 4. cikk (1) bekezdésében említett önállóság fogalma mindössze egy negatív meghatározásban szerepel ugyanezen cikk (4) bekezdésének első albekezdésében. E meghatározás értelmében nem beszélhetünk önállóságról abban az esetben, ha a munkavállaló és a munkáltatója közötti munkaszerződés által keletkeztetett alárendeltségi viszonyhoz mérhető alárendeltségi viszony áll fenn. Ez a rendelkezés három kritériumot nevez meg, amelyek a munkakörülmények, a díjazás, valamint a felelősség tekintetében fennálló függőségi viszonyra vonatkoznak.

40. E kritériumok alapján a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a közjegyzők és a végrehajtók önállóan végzik tevékenységüket, mivel a saját érdekükben és a saját felelősségükre járnak el, mivel szabadon szervezik meg a munkájuk folytatásának szabályait, és maguk szedik be a jövedelmüket jelentő munkadíjukat²⁰. A Bíróság továbbá úgy ítélte meg, hogy a Spanyolországban a helyi önkormányzatok által az adók behajtásával megbízott adószedők által végzett tevékenységet önállóan végzett és a HÉA hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek kell tekinteni²¹. Többek között úgy vélte, hogy a díjazási feltételeket illetően nem áll fenn alárendeltségi viszony, mivel „[ezek] az adószedők

19 – Lásd a fent hivatkozott Town and County Factors ügyben hozott ítélet 21. pontját azon kérdést illetően, hogy a visszerhes szolgáltatásoknak a HÉA alá kell-e tartozniuk abban az esetben, ha a szolgáltatást nyújtó csak szóban vállalkozott a fenti szolgáltatások nyújtására.

20 – Lásd a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet (EBHT 1987., 1471. o.) 14. pontját.

21 – Lásd a C-202/90. sz. Ayuntamiento de Sevilla ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4247. o.) 11-15. pontját.

[viselik] a tevékenységük gazdasági kockázatát annyiban, hogy az abból származó haszon nemcsak a behajtott adók összegétől, hanem a tevékenységük személyi és tárgyi erőforrásainak szervezésével kapcsolatos kiadásoktól is függ”²².

41. A fent hivatkozott Heerma-ügyben hozott ítéletben a Bíróság ugyanezen kritériumok alapján úgy döntött, hogy az érdekelt adóalanynak minősül. Azt kellett meghatározni, hogy egy holland jog szerinti polgári jogi társaság részére e társaság valamely tagja által történő ingatlan-bérbeadás a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységnek minősül-e. A holland kormány azt állította, hogy Heerma úr nem tekinthető a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyának, mert a szóban forgó bérbeadás zártkörű műveletre korlátozódott, mivel a bérbeadó üzlettárs minőségében közösen felel a bérbevevő társaság bérleti kötelezettségének tiszteletben tartásáért.

42. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy Heerma úr és a bérbe vevő társaság között nem áll fenn a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében említett alárendeltségi viszonyhoz hasonló viszony. A Bíróság véleménye szerint a tárgyi eszközöknek a társaság részére történő bérbeadásával Heerma úr még akkor is a saját nevében, a saját érdekében és a saját felelősségére jár el, ha egyben a bérbevevő társaság ügyvezetője. Ezenfelül a Bíróság megállapította, hogy annak ellenére, hogy nem rendelkezik jogi

személyiséggel, ez a holland polgári jogi társaság egy társaság tényleges önállóságával rendelkezik, és önállóan végzi a gazdasági tevékenységét oly módon, hogy e tevékenységek gyakorlása tekintetében maga a társaság a HÉA-alany²³.

43. Tekintettel e kritériumokra és az ítélkezési gyakorlatban való alkalmazásukra, számunkra nehezen tűnik elképzelhetőnek, hogy ugyanazon jogalanyon belül egy állandó telephely kellő önállósággal rendelkezessen ahhoz, hogy a saját érdekében, a saját felelősségére és a tevékenységei gazdasági kockázatait egyedül viselve járjon el. Az igaz, hogy – amint azt a portugál kormány kiemelte – az adóalanyiség nem ahhoz a feltételhez kötött, hogy a vállalkozás jogi személyiséggel rendelkezzen. Mindazonáltal ez a megfontolás az esetünkben nem tűnik meghatározónak. Ugyanis azt kell értékelni, hogy a jogi személyiséggel rendelkező jogalany szerves részét képező állandó telephely megjelenhet-e ezzel az egységgel szemben önállóan úgy, ahogy a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdése azt meghatározza, és hasonlítható-e bármely más olyan HÉA-alanyhoz, amelynek az anyavállalat szolgáltatásokat nyújt. Ebben az esetben úgy véljük, hogy az, hogy a telephely nem rendelkezik saját jogi személyiséggel, gátolja e telephely azon képességét, hogy önállóan járjon el.

22 – Ugyanott, 13. pont.

23 – Lásd a fent említett Heerma-ügyben hozott ítélet 8. pontját.

44. Véleményünk szerint ezt a megállapítást megerősíti a fent hivatkozott DFDS-ügyben hozott ítélet, amelyben a Bíróság az önállóság kérdésével foglalkozott egy, utazási irodai tevékenységet folytató dániai illetőségű társaság és annak angol leányvállalata közötti kapcsolatok kapcsán. A Bíróság megállapította, hogy ezek a társaságok nem voltak önállóak annak ellenére, hogy a leányvállalat saját jogi személyiséggel rendelkezett, és a saját helyiségeinek tulajdonosa volt, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben foglaltakból, és különösen abból, hogy a fenti leányvállalat teljes törzstőkéje a DFDS tulajdonában volt, és e társaság különböző szerződéses kötelezettségeket írt elő a leányvállalat számára, kitűnt, hogy a leányvállalat e társaság egyszerű kisegítőjeként járt el²⁴.

45. Amennyiben a saját jogi személyiséggel rendelkező leányvállalatot az anyavállalathoz fűződő kapcsolatai valós mivoltától függően az anyavállalat egyszerű kisegítőjének kell tekinteni, akkor az az állandó telephely, amely a társaság szerves részét képezi, még kevésbé sem tekinthető független egységnek, és nem kezelhető önálló adóalanyként. Amint azt a Bizottság megállapítja, fő szabályként nem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásoknak azok az ügyletek, amelyek a csoporton belül az anyavállalat és egy olyan telephely között valósulnak meg, amelyet a letelepedés szerinti államban nem jegyeztek be az ezen

állam jogrendjének megfelelően létrehozott, különálló jogalanyként²⁵.

46. Az anyavállalat és az olyan fióktelep, mint az FCE IT közötti kapcsolatok szintén jól szemléltethetik ezt az elvet. Meghatározásánál fogva a fióktelep csak egy jogi személyiség nélküli, egyszerű üzletviteli helynek minősül. Kiemeljük, hogy a fióktelep nem a saját érdekében, hanem azon hitelintézet megjelenési formájaként végzi tevékenységeit, amely a székhely szerinti államban kapott engedélynek köszönhetően a 2000/12 irányelv értelmében jogosult arra, hogy tevékenységeit fióktelep útján valamely tagállamban folytassa²⁶. A fióktelep saját vagyonnal sem rendelkezik²⁷. Hasonlóképpen, ha a felelősség kritériumát vizsgáljuk, akkor itt is meg kell állapítanunk, hogy a

25 – A Bizottság ezen állásfoglalása a 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslata előterjesztésében is kifejezésre jut (COM(2003) 822 végleges), mivel azt javasolta a Tanácsnak, hogy az irányelv 6. cikkét egészítse ki a következő 6. bekezdéssel:

„Ha egyetlen jogalanyknak egyenlő több állandó telephelye van, a telephelyek közötti szolgáltatások nem tekintendők szolgáltatásnak.”

Érdekes lehet megemlíteni, hogy az ezzel a javaslattal kapcsolatos véleményében az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság ezt a pontot nem a hatodik irányelv módosításaként, hanem az irányelv alkalmazási módjára való emlékeztetőként ismerteti [az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság véleménye a 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló irányelvjavaslatról (COM(2003) 822 végleges – 2003/0329 CNS (HL 2004. C 117., 15. o.)].

26 – A hitelintézeti tevékenység megkezdésére és folytatására vonatkozó engedélyzési és prudenciális felügyeleti feltételek harmonizálásának célja annak lehetővé tétele, hogy a valamely tagállam illetékes hatóságai által engedélyezett és felügyelt bármely hitelintézet az engedélyben szereplő tevékenységeket fióktelep létesítésével vagy szolgáltatásnyújtás útján egy másik tagállam területén folytathassa (lásd a 2000/12 irányelv (11) preambulumbekzdését és 18. cikkét).

27 – A 2000/12 irányelv 13. cikke szerint a fogadó tagállam azt sem írhatja elő, hogy az engedélyezett hitelintézet fióktelepe dotációs tőkével rendelkezzen.

24 – Lásd a fent említett DFDS-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

fióktelep nem maga viseli a hitelintézeti tevékenység végzésével összefüggő olyan gazdasági kockázatokat, mint például a kölcsönnek az ügyfél általi vissza nem fizetése. A hitelintézet az, amely egységesen viseli ezt a kockázatot, és amelynek pénzügyi stabilitását és fizetőképességét ezért a székhely szerinti tagállamban ellenőrzik.

47. Az anyavállalat által az ilyen állandó telephelynek nyújtott szolgáltatásokat tehát a véleményünk szerint olyan szolgáltatásokként kell elemezni, amelyek tekintetében a vállalkozás üzletpolitikája keretében úgy döntött, hogy azokat a saját munkavállalóival végezteti el a különböző üzletviteli központjai számára. Az, hogy a szóban forgó üzletviteli központ egy másik tagállamban található, nem vonja kétségbe azt a tényt, hogy olyan szolgáltatásokról van szó, amelyeket egy vállalkozás a saját alkalmazottaival a saját érdekében végez el.

48. Ez utóbbi állítás nyomán megvizsgáljuk a második pontot, amely tekintetében nem értünk egyet az olasz és a portugál kormánnyal. E kormányokkal ellentétben nem hiszszük, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti állandó telephely önálló, a külföldi illetőségű anyavállalattól különálló adóalanynak tekinthető.

49. A hatodik irányelv hetedik preambulum-bekezdésére tekintettel értelmezett 9. cikkének (1) bekezdése általános szabályt kíván bevezetni a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyére vonatkozóan a tagállamok közötti joghatósági összeütközések, valamint a kettős adóztatás vagy a HÉA ki nem vetésének elkerülése érdekében. Az ítélkezési gyakorlat a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdését

úgy értelmezi, amely szerint a szolgáltatásnyújtást azon a helyen kell megadóztatni, ahol a szolgáltatást nyújtó a gazdasági tevékenysége székhelyét létrehozta, kivéve ha ez a teljesítési hely adójogi szempontból nem vezet racionális megoldáshoz, vagy összeütközést idéz elő egy másik tagállammal²⁸. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a vállalkozás székhelyétől eltérő telephelyhez történő kapcsolása csak akkor jöhet számításba, ha ez a telephely kellően stabil, és olyan szerkezettel rendelkezik, amely a személyi és tárgyi erőforrások szempontjából az adott szolgáltatás teljesítésére alkalmas²⁹.

50. Ekképpen a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének az ezen állandó telephelyhez történő rendelése mindössze a közös HÉA-rendszer alapelveinek tiszteletben tartását célozza, amely szerint a rendszert valós gazdasági helyzetnek leginkább megfelelően kell alkalmazni³⁰. Következésképpen a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdése alkalmazásának célja az adóztatott tevékenység helyének meghatározása abban az esetben, ha az határokon átnyúló jellegű, figyelemmel arra, hogy a HÉA beszédese pénzügyi szempontból nagy jelentőséggel bír a tagállamok számára, illetve arra, hogy a tagállamok jogszabályaiban az adókulcsok és a mentességek tekintetében jelentős eltérések továbbra is fennállhatnak.

28 – Lásd a fent említett Berkholz-ügyben hozott ítélet 17. pontját; a C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.) 16. pontját, valamint a fent említett ARO Lease ügyben hozott ítélet 15. pontját, a fent említett DFDS-ügyben hozott ítélet 19. pontját és a fent említett Lease Plan Luxembourg ügyben hozott ítélet 24. pontját.

29 – Lásd a 11. oldalon található lábjegyzetben idézett ítélkezési gyakorlatot.

30 – E tekintetben lásd a fent említett DFDS-ügyben hozott ítélet 23. pontját.

51. Mindazonáltal az a körülmény, hogy az állandó telephely így tartós jelleggel olyan személyi és tárgyi erőforrások összességét foglalja magában, amelyek lehetővé teszik a szolgáltatásnyújtás teljesítését a vállalkozás ügyfelei részére, véleményünk szerint nem bizonyítja azt, hogy e telephely a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (4) bekezdése szerint az anyavállalatától függetlenül végzi a tevékenységét, és hogy különálló adóalany-nak kellene tekinteni.

52. A portugál kormány ezen véleményének ellentmond a fent említett DFDS ügyben hozott ítélet, amelyből világosan kitűnik, hogy az állandó telephely a természeténél fogva olyan telephely, amelynek jogállása nem független az anyavállalatától³¹. Úgy tűnik számunkra, hogy még inkább ez a megállapítás – amelyet egy saját jogi személyiséggel rendelkező, és így az anyavállalatától különálló jogalanynak minősülő, ám valójában annak egyszerű kisegítőjeként működő leányvállalatot illetően fogadtak el – adódik az olyan állandó telephely esetében, amely nem rendelkezik saját jogi személyiséggel, és amely mindössze üzletviteli helynek minősül.

53. A portugál kormány által képviselt vélemény elfogadása azzal a következménnyel járna, amint azt az Egyesült Királyság Kormánya kiemeli, hogy a 9. cikk (1) bekezdésének rendelkezései értelmüket veszítenék. Ha ugyanis az állandó telephely maga is önálló, az anyavállalatától különálló adóalany lenne, akkor elegendő lenne a hatodik irányelv

22. cikkének rendelkezéseit alkalmazni, amelyek értelmében minden adóalanyt abban az államban kell bejegyezni, ahol a tevékenységét folytatja.

54. Úgy véljük, hogy a 79/1072 nyolcadik irányelv 1. cikke³² megerősíti ezt a megállapítást. Véleményünk szerint ebből a rendelkezésből kitűnik, hogy a fogadó államban állandó telephellyel rendelkező vállalkozást ebben az államban kell adóalany-nak tekinteni. A fenti rendelkezés tehát *a contrario* azt a gondolatot erősíti meg, amely szerint az állandó telephely nem minősül önálló adóalany-nak, amely elkülönül attól a vállalkozástól, amelynek részét képezi, hanem lehetővé teszi, hogy ezt a vállalkozást a fogadó államhoz rendeljék. Úgy véljük tehát, hogy az olasz kormány tévesen értelmezi ezt a szabályt, amikor erre támaszkodik annak érdekében, hogy az állandó telephelyet önálló adóalany-nak tekintsen³³.

55. Mindezen megfontolásokból az is kitűnik – amint azt az Egyesült Királyság Kormánya a tárgyaláson hangsúlyozta –, hogy ugyanazon jogalany csak egyetlen adóalany lehet.

32 – Emlékeztetőül ez a cikk a következőképpen rendelkezik: „Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki [...] azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek [...]”.

33 – E tekintetben a Bizottság jelzi, hogy az Olasz Köztársaság ellen a Szerződés megsértése miatt kezdeményezett eljárás folyik, mert e tagállam jogszabályai megkövetelik, hogy az Olaszországban állandó telephellyel rendelkező vállalkozás ismét bejegyeztesse magát ebben az államban azon tevékenységek folytatása érdekében, amelyeket ott közvetlenül külföldről végez (írásbeli észrevételeinek 21. pontja).

31 – Lásd az említett ítélet 25. pontját.

56. E következtetést elsősorban a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése erősíti meg, amely szerint a HÉA-bizottsággal folytatott 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összekötnek. Amint azt az Egyesült Királyság Kormánya jelzi, ez a rendelkezés *a contrario* értelmezhető akként, hogy egyazon jogi személy csak egyetlen adóalany lehet.

57. Ugyanezt a következtetést erősíti meg az, hogy a hatodik irányelvben több olyan rendelkezés található, amely olyan esetekre vonatkozik, amelyekben az adóalany termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez a saját vállalkozása részére. E tekintetben meg kell említeni a 28a. cikk (5) bekezdésének b) pontját, amely értelmében ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül „az adóalany vállalkozásából származó termékek továbbítása egy másik tagállamba”. A Bizottsághoz hasonlóan és a portugál kormánnyal ellentétben mi is inkább azt gondoljuk, hogy az a tény, hogy a jogalkotó bevezette ezt a rendelkezést, *a contrario* azt bizonyítja, hogy az ilyen továbbítás fő szabályként nem minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.

58. Ugyanezt a megállapítást tehetjük a szolgáltatásnyújtást illetően, mivel a hatodik

irányelv 6. cikkének (3) bekezdése értelmében a tagállamok – a verseny torzulásának elkerülése érdekében és a HÉA-bizottsággal folytatott konzultációval összhangban – az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthetik az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását azon esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna, és e szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna a HÉA teljes levonására.

59. Ez a rendelkezés arra az esetre vonatkozik, amelyben – mint esetünkben – egy vállalkozás HÉA alól mentes tevékenységeket folytat. Az adómentes tevékenység folytatása azzal jár, hogy a vállalkozás által az ügyfeleinek nyújtott szolgáltatásokat nem terheli ez az adó, és nem jogosult azon HÉA visszatérítést kérni, amelyet a fenti tevékenységek végzésével kapcsolatban előzetesen befizetett. Így a közösségi jogalkotó erre az esetre azt írta elő a hatodik irányelv 6. cikkének (3) bekezdésében, hogy a tagállam dönthet úgy, amennyiben konzultál a HÉA-bizottsággal, hogy a verseny torzulásának elkerülése érdekében a vállalkozás által az állandó telephely részére teljesített szolgáltatások a HÉA hatálya alá tartoznak, mert ha a vállalkozás ezeket a szolgáltatásokat egy másik adóalanytól vette volna igénybe, a HÉÁ-t nem tudta volna a saját ügyfeleire hárítani.

60. Az a tény, hogy a hatodik irányelv több olyan rendelkezést tartalmaz, amely kifejezetten előírja, hogy az adóalany által az üzleti vagy magánszükségeire teljesített szolgál-

tatások milyen feltételek mellett tekinthetők ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásoknak, véleményünk szerint azt erősíti meg, hogy e különleges eseteken kívül az ilyen szolgáltatások nem tekinthetők az ezen adó hatálya alá tartozó tevékenységeknek.

61. Végezetül azt sem hisszük, hogy a letelepedés szerinti államban az állandó telephely útján elért nyereségekre vonatkozóan az OECD-modellegyezmény 7. cikkében meghatározott adózási feltételek megkérdőjelezhetik e megállapítást. Ezeknek a közvetlen adózás területén érvényes szabályoknak nincs relevanciájuk a közös HÉA-rendszer alkalmazása szempontjából. Tudjuk, hogy a közvetlen adózás a tagállamok hatáskörébe tartozik. Ezek tehát előírhatják, hogy a területükön letelepedett társaságokat megadóztatják, beleértve azokat a nyereségeket is, amelyeket a valamely másik tagállamban folytatott tevékenységeik keretében értek el. Az államok olyan társaságok megadóztatását is előírhatják, amelyek állandó telephely útján végeznek tevékenységet a területükön.

62. Az OECD-modellegyezmény 7. cikke (2) bekezdésének – amelynek rendelkezéseit a tagállamok által az EK 293. cikk végrehajtása érdekében elfogadott 90/436/EGK³⁴ egyezmény 4. cikkének (2) bekezdése is átvette – célja az, hogy a vállalkozások nyereségének kettős adóztatása elkerülése érdekében megállapodásban rögzítve meg-

ossa az aláíró államok adójogi joghatóságát, amennyiben e vállalkozások nemzetközi tevékenységeket végeznek. Az e cikk (1) bekezdésében meghatározott rendszer szerint a vállalkozás székhelye szerinti állam a vállalkozás összes nyereségét megadóztatja, kivéve ha a vállalkozás valamelyik aláíró államban állandó telephely útján végzi a tevékenységét³⁵. Ebben a konkrét esetben az, hogy a telephely állandóan jelen van a fogadó állam területén, lehetővé teszi azt, hogy a telephelyet ezen állam adójogi szuverenitásához kössék. A vállalkozás által ezen állandó telephely útján elért nyereségeket tehát az az állam adóztatja meg, amelyben a telephely található. Az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdése szerint azt a nyereséget kell ennek a telephelynek betudni, amelyet akkor érhetne el, ha „elkülönült vállalkozásként [...] és teljesen függetlenül tartana fenn üzleti kapcsolatot azzal a vállalkozással, amelynek telephelye”.

63. Amint e rendelkezés szövegéből kitűnik, a rendelkezést csak akkor kell alkalmazni, ha a telephely nem minősül elkülönült vállalkozásnak, amely teljesen függetlenül tart fenn üzleti kapcsolatot az anyavállalattal. A fenti rendelkezés célja tehát az, hogy ennek a telephelynek azt a nyereséghányadot tudják be, amelyet a vállalkozás rajta keresztül ért el, mintha ezen állandó telephely egy fiktív önálló vállalkozás lenne. Mindazonáltal a

34 – A társult vállalkozások nyereséگیgazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény (HL 1990. L 225., 10. o.).

35 – Az „állandó telephely” fogalmát az OECD-modellegyezmény 5. cikke határozza meg. E rendelkezés értelmében e fogalom olyan fix üzleti létesítményt jelöl, amelyen keresztül egy vállalkozás a tevékenysége egészét vagy egy részét folytatja. Többek között magában foglalja a székhelyet, a fióktelepet, az irodát, az üzemet, a műhelyt stb.

véleményünk szerint azért, mert egy külföldi illetőségű társaság állandó telephelyét a közvetlen adózás szempontjából a nyereségadó kiszámítása során önálló vállalkozásként kezelik, azt nem kell a közös HÉA-rendszer szerinti független vállalkozásnak tekintetni.

64. Egyrésztől ugyanis ez a rendszer olyan közösségi szinten harmonizált fogalmakon nyugszik, mint amilyen az adóalany fogalma, amelynek tartalma nem változhat a nyereség közvetlen megadóztatásával kapcsolatos nemzeti rendelkezésektől függően anélkül, hogy a hatodik irányelv célját meg ne kérdőjeleznék. Másrésztől az OECD-modell-egyezmény 7. cikkének (2) bekezdésében meghatározott „arm’s length” elv jogi fikción nyugszik, mivel az állandó telephelyet úgy kezeli, mintha független vállalkozásról lenne szó, holott nem az. Márpedig a közös HÉA-rendszerben a valós gazdasági helyzet figyelembevétele alapvető követelmény³⁶. Ezen elvből különösen az következik, hogy ezen adó szempontjából az adóalap nem objektív kritériumok alapján meghatározott érték, hanem a nyújtott szolgáltatás ellenében ténylegesen kapott összeg³⁷. Tehát ezzel a

rendszerrel ellentétes lenne, ha jogi fikcióra támaszkodnánk, és egy belső ügyletet úgy kezelnénk, mintha két független egység között teljesített ügyletről lenne szó.

65. Ugyanígy azt sem hisszük, hogy a szóban forgó szolgáltatások költségének a fogadó államban az állandó telephely útján elért nyereséggel szembeni elszámolása bizonyíthatná a HÉÁ-val kapcsolatos ítélkezési gyakorlat szerinti jogviszony fennállását. E szolgáltatások költségének a vállalkozás állandó telephelyének tulajdonított nyereséghányaddal szembeni elszámolása e nyereségelosztás logikus és méltányos ellenértékét jelenti az érintett tagállamok számára. Az államok között meg kell osztani azokat az általános költségeket is, amelyek a vállalkozásnál e tevékenységek folytatása érdekében felmerültek. Ennek megfelelően az OECD-modell-egyezmény 7. cikkének (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy a telephely nyereségének megállapításánál levonhatók a telephely által végzett tevékenységek folytatása érdekében felmerült költségek, beleértve az így felmerült üzletvezetési és általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy abban az államban merültek-e fel, ahol a telephely található, vagy más államban. Az állandó telephely részére nyújtott szolgáltatások költségének e telephelyre történő terhelése tehát mindössze a letelepedés szerinti államban adóköteles nyereség számításából ered, és azt sem bizonyítja, hogy ez a telephely az anyavállalatától független egységnek minősül.

36 – Lásd a fent említett DFDS-ügyben hozott ítélet 23. pontját.

37 – Lásd a 230/87. sz. *Naturally Yours Cosmetics* ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 16. pontját; a C-33/93. sz. *Empire Stores* ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-2329. o.) 18. pontját; a C-308/96. sz. *Madgett és Baldwin* ügyben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 40. pontját és a C-380/99. sz. *Bertelsmann-ügyben* 2001. július 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-5163. o.) 22. pontját.

66. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben azt kérdezi, hogy mi lehet a relevanciája egy „cost-sharing agreement”-nek. Azonban

pontosan nem magyarázza meg, hogy az alapeljárás körülményeire figyelemmel ez a kifejezés mit jelent, és különösen nem tájékoztat az „agreement” kifejezéssel meghatározott megállapodás tartalmáról. Mindenesetre az, hogy a vállalkozás üzletpolitikája keretében a vállalkozás egy aktusban alakszerűen lefekteti az üzletvezetési szolgáltatások költségének, az általános ügyviteli költségeknél, valamint a szóban forgó szolgáltatásokkal azonos szolgáltatások nyújtása során felmerült költségeknél az állandó telephelyei között történő megosztását, szintén nem bizonyítja, hogy a fenti telephelyek független egységeknek minősülnek.

Bíróságnak, hogy a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontját és 9. cikke (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy – a hatodik irányelvben meghatározott kivételektől eltekintve – a külföldi illetőségű anyavállalat által a más tagállamban található, ebben az államban különálló jogalanyként be nem jegyzett és ez utóbbi rendelkezés szerint állandó telephelynek minősülő telephely részére teljesített szolgáltatásnyújtásokat még akkor sem lehet a HÉA alá tartozó tevékenységnek tekinteni, ha e szolgáltatások költségét erre a telephelyre terheltek.

67. Végezetül, amint az Egyesült Királyság Kormánya arra a tárgyaláson emlékeztetett, tekintettel a gazdasági szereplők számára vélhetően adódó pénzügyi következményekre, fontos, hogy a közös HÉA-rendszer világos legyen, alkalmazása pedig előrelátható. A telephely saját jogi személyiségének kritériuma megfelelőnek tűnik e követelmények teljesítése szempontjából. A tagállam azon társaságai, amelyek egy másik tagállamban kívánják végezni a tevékenységüket, e kritérium alapján tisztában lehetnek azzal, hogy a telephelyükkel folytatott ügyletek elvben nem tartoznak majd a HÉA hatálya alá, amennyiben úgy döntenek, hogy a letelepedési jogukat nem a fogadó állam szabályozása szerint külön jogalanyként bejegyzett társaság, hanem állandó telephely útján gyakorolják.

68. Mindezen megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ javasoljuk a

C – A második kérdéstről

69. A második kérdést akként kell értelmezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 2. cikke szerinti ellenértéknek lehet-e tekinteni e szolgáltatások költségeinek a telephelyre történő terhelését függetlenül a költségterhelés mértékétől, és attól, hogy az haszonszerzési céllal történik, és amennyiben igen, milyen mértékben.

70. Ez a kérdés csak akkor célravezető az alapeljárás megoldása szempontjából, ha feltételezzük, hogy ezek a szolgáltatások a HÉA hatálya alá tartoznak. Mivel a Bíróságnak azt javasoltuk, hogy úgy ítélje meg, hogy

ezek a szolgáltatások nem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásoknak, nem merül fel az a kérdés, hogy a költségterhelés visszerhessé teszi-e a tevékenységet, és ha igen, milyen mértékben. Úgy véljük tehát, hogy ezt a kérdést nem szükséges megvizsgálni.

állandó telephelyeire, az a letelepedés szabadságának olyan korlátozását jelentené, amely semmilyen általános érdekekkel nem indokolható, mivel a fenti gyakorlat ellentétes lenne a hatodik irányelvvel.

D – A harmadik kérdéstről

71. A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkben rögzített letelepedés szabadságának elvével az a tagállami gyakorlat, amely szerint a HÉA hatálya alá tartoznak a valamely tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat által egy másik tagállamban alapított állandó telephelye számára nyújtott szolgáltatások.

72. A felperes, az Egyesült Királyság Kormányának és a Bizottság erre a kérdésre igenlő választ javasol. Ezek a felek azt állítják, hogy az ilyen gyakorlat az EK-Szerződéssel ellentétes hátrányos megkülönböztetésnek minősül, ha az – mint ahogy a jelen esetben is – a külföldi illetőségű társaságok állandó telephelyeire, és nem a nemzeti társaságok állandó telephelyeire vonatkozik. Arra is rámutatnak, hogy még akkor is, ha ezt a gyakorlatot megkülönböztetés nélkül alkalmaznák a bel- és a külföldi illetőségű társaságok

73. Az olasz és a portugál kormány a maga részéről azt állítja, hogy az ilyen gyakorlat nem ellentétes a Szerződéssel, mivel véleményük szerint az megfelel a hatodik irányelvnek.

74. A magunk részéről erős kétségünket fejezzük ki e kérdés elfogadhatóságát illetően. Nem értjük ugyanis, hogy ez milyen jelentőséggel bír az alapeljárás megoldása szempontjából. A közvetlen adózással ellentétben a HÉA közösségi harmonizálás tárgyát képezi, különösen a hatodik irányelvvel szemben. Amint megállapításra került, hogy egy jogszabály vagy egy nemzeti gyakorlat ellentétes a hatodik irányelvvel, ezen túlmenően nem szükséges vizsgálni, hogy ellentétes-e a Szerződésben meghatározott olyan alapvető szabadságokkal, mint a letelepedés szabadsága. Ráadásul a kérdést előterjesztő bíróság nem jelezte, hogy milyen okból kellene megvizsgálni ezt a kérdést.

75. Következésképpen úgy ítéljük meg, hogy a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

V – Véggövetkeztetések

76. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy a Corte suprema di cassazione által előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikke 1. pontját és 9. cikke (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy – a hatodik irányelvben meghatározott kivételektől eltekintve – a külföldi illetőségű anyavállalat által a más tagállamban található, ebben az államban különálló jogalanyként be nem jegyzett, és ez utóbbi rendelkezés szerint állandó telephelynek minősülő telephely részére teljesített szolgáltatásnyújtásokat még akkor sem lehet a HÉA alá tartozó tevékenységnek tekinteni, ha e szolgáltatások költségét erre a telephelyre terhelték.”