

Szolgáltatás teljesítési helye

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2016. december 8. (*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – 56. cikk – A szolgáltatás teljesítési helye – A »hasonló jogok« fogalma – Az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek átruházása”

A C-453/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. augusztus 24-én érkezett, 2015. július 22-i határozatával terjesztett el az

A

és

B

ellen

a Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof

részvételével folytatott büntető eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader és E. Jarašius (eladó) bírák,

tanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. július 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- A képviseletében M. Wulf és M. Langrock Rechtsanwältin,
- B képviseletében A. Norouzi et O. Sahan Rechtsanwältin,
- a Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof képviseletében P. Frank, saját képviseletében, és S. Heine, meghatalmazotti minőségben,

- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében E. Tsaousi és A. Dimitrakopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Wasmeier és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2016. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A és B ellen büntetőként elkövetett adócsalás miatt indult büntető eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 43. cikke, amely a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályokat tartalmazó 3. fejezet „Általános rendelkezések” címet viselő 1. szakaszában szerepel, a következőképpen rendelkezik:

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

4 Ezen irányelv 56. cikkének (1) bekezdése, amely az ugyanezen 3. fejezet különös rendelkezéseket tartalmazó 2. szakasza „Egyéb szolgáltatások” címet viselő 5. alszakaszának részét képezi, elírja:

„A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltér tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére a szolgáltatást nyújtják vagy ezek hiányában, ahol a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

a) szerzői jogok, szabadalmak, licenciák, védjegyek és hasonló jogok átruházása és átengedése;

[...]

5 Az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei Közösségen belüli kereskedelmi rendszerének létrehozásáról és a 96/61/EK tanácsi irányelv módosításáról szóló, 2003. október 13-i 2003/87/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2003. L 275., 32. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 7. kötet, 631. o.) 3. cikke többek között a következő fogalom meghatározást tartalmazza:

„Ennek az irányelvnek az alkalmazásában:

a) »egység«: egy meghatározott idő szakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására való jogosultság, amely csak ezen irányelv követelményeinek teljesítésére érvényes és az irányelv rendelkezéseinek megfelelően átruházható;

[...]

6 A 2003/87 irányelv 19. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az egységek kiadásának, birtoklásának, átruházásának és törlésének pontos nyilvántartása érdekében a tagállamok gondoskodnak egy kibocsátási egység-forgalmi jegyzék létrehozásáról és aktualizálásáról. A tagállamok egy vagy több másik tagállammal közös egységesített rendszerben is üzemeltethetik kibocsátási egység-forgalmi jegyzéküket.

(2) Kibocsátási egységet bármely személy birtokolhat. A jegyzéket a nyilvánosság számára hozzáférhetővé kell tenni, és külön számlákon nyilván kell tartani a különböző személyek részére kiosztott [helyesen: kiadott] vagy átruházott egységeket.

[...]

A nemzeti jog

7 Az Umsatzsteuergesetz (a héáról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti, „Az egyéb szolgáltatások teljesítési helye” címet viselő 3a. §-a értelmében:

„(1) A 3b. és a 3f. §-ra figyelemmel az egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a vállalkozó a tevékenységét folytatja. Amennyiben az ilyen szolgáltatást valamely állandó telephely teljesíti, e telephely minősül a szolgáltatás teljesítési helyének.

[...]

(3) Amennyiben a (4) bekezdésben említett egyéb szolgáltatások valamelyikének címzettje vállalkozás, a szolgáltatás teljesítési helye az (1) bekezdéstől eltérően az a hely, ahol a címzett a vállalkozási tevékenységét folytatja. Ugyanakkor, amennyiben a szolgáltatást a vállalkozás állandó telephelye számára teljesítik, az e telephely szerinti hely az irányadó. Amennyiben a (4) bekezdésben említett egyéb szolgáltatások valamelyikének címzettje nem vállalkozás, és annak lakóhelye vagy székhelye valamely harmadik ország területén található, a szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a címzett lakóhelye vagy székhelye található.

(4) A (3) bekezdés értelmében »Egyéb szolgáltatások«:

1) a szabadalmak, szerzői jogok, védjegyekkel kapcsolatos jogok és hasonló jogok átengedése, átruházása és érvényesítése;

[...]

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 A Landgericht Hamburg (hamburgi tartományi bíróság, Németország) büntetőként elkövetett adócsalás miatt pénzbüntetésre ítélte A-t és B-t, akik egy adótanácsadó társaságnál dolgoztak, egy másik vádlott, G által 2009. áprilisa és 2010. márciusa között megkötött olyan hozzáadottértékadó (héa)-csalási rendszerre vonatkozó ügyben, amely az üvegházhatású gázok kibocsátási egységei kereskedelmének az említett adó alóli kivonására irányult.

9 Több társaság volt érintett a csalási rendszerben. A németországi székhelyű és gyakorlatilag G irányítása alatt álló E társaság külföldön héamentesen vásárolt szén-dioxid-kibocsátási egységeket, majd azokat továbbértékesítette a luxemburgi székhelyű, szintén G által vezetett I társaság részére. Az utóbbi jóváírási értesítő formájában a Németországban alkalmazandó héa feltüntetésével számlákat állított ki az E társaság javára, és a kibocsátási egységeket továbbértékesítette a németországi székhelyű C társaság részére, az ezen ügylethez kapcsolódóan kiállított jóváírási értesítőben pedig szintén feltüntették a Németországban alkalmazandó héát.

10 Az E társaság 2009. második, harmadik és negyedik negyedévére vonatkozó elzáró héabevallásaiban bevallotta az egységek I társaság részére történő értékesítéséből származó bevételeit, az állítólagos belföldi értékesítésként hamis számlái alapján levonásba helyezve az elzáró felszámított héát. 2010. januárja és márciusa tekintetében már nem nyújtott be elzáró bevallást. Ily módon összesen 11 484 179,12 euró összeg megfizetése alól bújta ki. Az I társaság a 2009. áprilisától júliusáig terjedően, a 2009. szeptemberétől 2010. januárjáig terjedően, valamint a 2010. márciusi bevallási időszakra vonatkozóan héaköteles ügyletként vallotta be a C társaság részére nyújtott szolgáltatásokat, és ennek során jogellenesen vont le elzáró felszámított adóként az E társaság javára kiállított jóváírási értesítőben feltüntetett héát, ezáltal elkerülve 10 667 491,10 euró összeg megfizetését.

11 A és B 2009. májusától végzett adótanácsadói tevékenységet az I társaság részére, G pedig megbízta őket egy rövid, az I társaság héajogi helyzetéről szóló szakvélemény elkészítésével. E szakvéleményben jelezték, hogy az I társaság csak akkor tüntethet fel Németországban alkalmazandó héát, és vonhatja le azt elzáró felszámított adóként, ha telephellyel rendelkezik Németországban, és onnan végzi a megfelelő ügyleteket, továbbá hogy a németországi telephely létesítése előtt kiállított számlákat ki kell javítani.

12 A és B, aki nem tudott az I társaság adócsalási rendszerben játszott szerepéről, egy németországi irodahelyiségek 2009. április 1-jétől történő bérbevételéről szóló, visszadátumozott szerződés alapján a 2009. áprilisi és májusi bevallási időszakokra vonatkozóan helyesbített elzáró héabevallásokat készítettek az I társaság részére, majd 2009. augusztus 12-én benyújtották azokat az illetékes adóhatósághoz. E héabevallásokban az E társaság javára kiállított jóváírási értesítőben feltüntetett, 2009. áprilisére vonatkozó 147 519,80 euró héát, illetve 2009. májusra vonatkozó 1 146 788,70 euró héát elzáró felszámított adóként szerepeltették, jóllehet „rendkívül valószínű” tartották, hogy az I társaság nem rendelkezett telephellyel Németországban.

13 A Landgericht Hamburg (hamburgi területi bíróság) ítélete ellen A és B, valamint az ügyészség által benyújtott „felülvizsgálati kérelmeket” elbíráló kérdést el terjeszt bíróság, a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelső bíróság, Németország) kifejti, hogy annak megállapítása, hogy A és B a német büntető jog alapján büntethető-e büntetés helyett adócsalás miatt, attól függ, hogy szándékosan nyújtottak-e be az adóhatósághoz olyan pontatlan elzáró nyilatkozatokat, amelyekben jogellenesen vontak le elzáróan felszámított adót az E társaság szolgáltatásairól kiállított jóváírási értesítők alapján. Mivel A és B nem tudott az E és az I társaság G által működtetett héacsalási rendszerben való részvételéről, a kérdést el terjeszt bíróság szerint csak akkor áll fenn az említett helyzet, ha az E társaság javára kiállított jóváírási értesítők alapján azért nem volt levonható elzáróan felszámított adó, mert ezen értesítőkben nem volt feltüntetve a hű. A luxemburgi székhelyű I társaság részére kiállított számlák tekintetében a bíróság szerint azonban csak akkor áll fenn ilyen helyzet, ha a kibocsátási egységek átruházásából álló szolgáltatás teljesítési helye nem Németországban volt. A hűnek az E társaság részéről az I társasággal szemben való felszámítása ugyanakkor csak abban az esetben volt jogellenes, ha a hűairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a teljesítés helye nem a szolgáltatást nyújtónál, az E társaságnál, hanem a megrendelőnél, az I társaságnál volt, és így a szolgáltatás Németországban nem volt adóköteles.

14 A kérdést el terjeszt bíróság rámutat arra, hogy az utóbbi feltétel alapján arra lehet következtetni, hogy 2009-ben a hűairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját a német jogba átültető UStG 3a. §-a (4) bekezdésének az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata alapján az üvegházhatású gázok kibocsátási egységei tekintetében a teljesítés helyének az a hely minősült, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye volt található, ami felveti azt a kérdést, hogy az ilyen kibocsátási egységek kereskedelme az e rendelkezések értelmében vett „hasonló jogok” minősül-e.

15 A kérdést el terjeszt bíróság úgy véli, hogy a hűairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „hasonló jogok” fogalmának értelmezése nem olyan nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár. Hajlik ugyanakkor arra a véleményre, hogy az említett kibocsátási egységek e rendelkezés értelmében „hasonlók”, azzal, hogy a „hasonló” kifejezés azt jelenti, hogy „egyes jellemzői megegyeznek egymással” vagy „összehasonlítható”, mivel az e rendelkezésben hivatkozott jogok jellemzője, hogy a jogalkotó abszolút jogot biztosít a jogosult számára olyan értelemben, hogy az kizárólagosan jogosult az adott jogot használni, hasznosítani, és másokat abból kizárni. Így a kibocsátási egységek összehasonlíthatók a szellemi tulajdonjogokkal.

16 E körülmények között a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelső bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti elzáró döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hűairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy a 2003/87 tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontja szerinti, egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására való jogosultságot megtestesítő egység esetében a hűairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett »hasonló jogról« van szó?”

Az elzáró döntéshozatalra el terjesztett kérdésről

17 Kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hűairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e

rendekezés szerinti „hasonló jogok” fogalma magában foglalja a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontjában meghatározott üvegházhatású gázok kibocsátási egységeit.

18 E tekintetben előljáróban meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 43. cikke rögzíti a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályt, míg ezen irányelv 44. és azt követő cikkei számos különös kapcsolódó elvet állapítanak meg. Amint az a Bíróságnak 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 9. cikke lényegében azonos rendelkezéseire vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatából következik, a héairányelv 43. cikkének alkalmazása semmiképpen nem elzárja meg ezen irányelv 44. és azt követő cikkeinek alkalmazását. Minden esetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy az adott eset a 44. és azt követő cikkeiben szereplő esetek valamelyike alá tartozik-e. Amennyiben nem, akkor az irányelv 43. cikkének hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben különösen: 1996. szeptember 26-i Dudda-ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355, 20. és 21. pont; 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609, 24. és 25. pont).

19 Ebből következően a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját nem lehet a f) szabály alóli kivételként értelmezni, amelyet szűken kellene értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 34. pont; 2006. szeptember 7-i Heger-ítélet C-166/05, EU:C:2006:533, 17. pont).

20 E megfontolásokra tekintettel azt kell megvizsgálni, hogy az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek átruházása megfelel-e a héairányelv 56. cikkének (1) bekezdése szerinti esetek valamelyikének, így a „szerzői jogok, szabadalmak, licenciák, védjegyek és hasonló jogok átruházás[ának] és átengedés[ének]”.

21 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövegéből nem tűnik nyilvánvalóan ilyen megfelelés, mivel az abban kifejezetten említett jogok a szellemi tulajdon területére vonatkoznak, míg a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontjában meghatározott kibocsátási egységek, amelyek üvegházhatású gázok meghatározott időszak tekintetében való kibocsátására vonatkozó állami vagy hatósági engedélynek minősülnek, nem tartoznak e terület alá.

22 Ugyanakkor először is meg kell állapítani, amint azt a f) tanácsnok az indítványának a 62. pontjában megjegyzi, hogy az üvegházhatású gázok kibocsátási egységei hasonlóságot mutatnak ezen összes joggal vagy azok egy részével. Így különösen e kibocsátási egységek és e jogok immateriálisak, jogosultjuknak kizárólagosságot biztosítanak, esettől függően átruházás vagy átengedés útján harmadik személyre ruházhatók, ami lehetővé teszi e harmadik személy számára, hogy azokat gazdasági tevékenység céljára felhasználja. Ezenkívül éppúgy, ahogyan e jogok némelyikét nyilvántartásba kell venni, az említett egységek birtoklását és átruházását a 2003/87 irányelv 19. cikke alapján szintén nyilvántartásban kell rögzíteni.

23 Másodszor, szintén a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának céljára figyelemmel kell értékelni az e rendelkezés szerinti esetek és az üvegházhatású gázok kibocsátási egységei közötti egyezést.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (lásd ebben az értelemben: 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609, 24. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses-ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont).

25 A Bíróság a 77/388 hatodik irányelv 9. cikke kapcsán már kimondta, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések logikája szerint az adóztatásnak lehetősége szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik (2009. szeptember 3-i RCI Europe ítélet, C-37/08, EU:C:2009:507, 39. pont).

26 Az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti „hasonló jogok” alá sorolása megfelel e célnak és logikának.

27 Ugyanis, mivel a kibocsátási egységek átruházását kötelezően rögzíteni kell a 2003/87 irányelv 19. cikkében előírt jegyzékbe, az egységek megszerzőjének a személye, az a hely, ahol gazdasági tevékenységének azon székhelye, illetve állandó telephelye található, amelynek szükségletei érdekében az átruházás megvalósult, továbbá lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye és következésképpen a rendeltetési hely szerinti ország is könnyen és nagy biztonsággal meghatározható.

28 Másrészt, mivel az átruházott kibocsátási egységeket a f szabály szerint azon a helyen kell felhasználni, ahol annak megszerzője a gazdasági tevékenységét folytatja, a kibocsátási egységek átruházására irányuló szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének kapcsolódó elve lehetőséget tesz e szolgáltatás azon tagállam héarendszere alá vetését, amelynek területén az említett egységeket felhasználják.

29 Másrészt meg kell jegyezni, hogy – amint azt a f tanácsnok az indítványának 84. pontjában megállapította – a tagállamok nagy többsége ezt a megoldást követte egyrészt a héairányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) átültetését megelőzően, amely 2010. január 1-jei hatállyal az adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások tekintetében olyan f szabályt állapított meg, amely szerint a szolgáltatásnyújtás helye az a hely, ahol a szolgáltatások igénybevevője letelepedett, másrészt pedig a héairányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csálásra alkalmas szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. március 16-i tanácsi irányelv (HL 2010. L 72., 1. o.) átültetését megelőzően, amely beillesztette a héairányelvbe a 199a. cikket, amely úgy rendelkezik, hogy a tagállamok előírhatják, hogy a hűadó megfizetéséért felelős személy az az adóalany, akinek a részére a 2003/87 irányelv 3. cikke értelmében vett üvegházhatású gázok kibocsátási egységeit értékesítették.

30 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti „hasonló jogok” fogalma magában foglalja a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontjában meghatározott üvegházhatású gázok kibocsátási egységeit.

A költségekről

31 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben hivatkozott „hasonló jogok” fogalma magában foglalja az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei Közösségen belüli kereskedelmi rendszerének létrehozásáról és a 96/61/EK tanácsi irányelv módosításáról szóló, 2003. október 13-i 2003/87/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontjában meghatározott üvegházhatású gázok kibocsátási egységeit.

Aláírások

** Az eljárás nyelve: német