A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2016. december 8.*

„Előzetes 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. augusztus 24-én érkezett, 2015. július 22-i határozatával terjesztett elő az

A

és

B

ellen

a **Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof**

részvételével folytatott büntetőeljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– A képviseletében M. Wulf és M. Langrock Rechtsanwälte,

– B képviseletében A. Norouzi et O. Sahan Rechtsanwälte,

– a Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof képviseletében P. Frank, saját képviseletében, és S. Heine, meghatalmazotti minőségben,

* * Az eljárás nyelve: német.

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében E. Tsaousi és A. Dimitrakopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 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 bűnsegédként elkövetett adócsalás miatt indult büntetőeljárás keretében terjesztettek 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, előírja:

„A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő 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 lakhelye 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 fogalommeghatározást tartalmazza:

„Ennek az irányelvnek az alkalmazásában:

a) »egység«: egy meghatározott időszakban 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 kibocsátásiegység-forgalmi jegyzék létrehozásáról és aktualizálásáról. A tagállamok egy vagy több másik tagállammal közös egységesített rendszerben is üzemeltethetik kibocsátásiegység-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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 A Landgericht Hamburg (hamburgi tartományi bíróság, Németország) bűnsegédként 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 működtetett 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 e 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 értesítőkön pedig szintén feltüntették a Németországban alkalmazandó héát.

10 Az E társaság 2009. második, harmadik és negyedik negyedévére vonatkozó előzetes héabevallásaiban bevallotta az egységek I társaság részére történő értékesítéséből származó bevételeit, az állítólagos belföldi értékesítők hamis számlái alapján levonásba helyezve az előzetesen felszámított héát. 2010 januárja és márciusa tekintetében már nem nyújtott be előzetes bevallást. Ily módon összesen 11 484 179,12 euró összeg megfizetése alól bújt ki. Az I társaság a 2009 áprilisától júliusáig terjedő, a 2009 szeptemberétől 2010 januárjáig terjedő, valamint a 2010. márciusi bevallási időszakra vonatkozóan héaköteles ügyletként vallotta be a C társaság részére nyújtott szolgáltatásokat, és ennek során jogellenesen vonta le előzetesen felszámított adóként az E társaság javára kiállított jóváírási értesítőkben 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 előzetesen 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 előzetes héabevallásokat készítettek az I társaság részére, majd 2009. augusztus 12-én benyújtották azokat az illetékes adóhatósághoz. E héabevallásokban az E társaság javára kiállított jóváírási értesítőkben feltüntetett, 2009. áprilisra vonatkozó 147 519,80 euró héát, illetve 2009. májusra vonatkozó 1 146 788,70 euró héát előzetesen felszámított adóként szerepeltették, jóllehet „rendkívül valószínűnek” 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 előterjesztő bíróság, a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország) kifejti, hogy annak megállapítása, hogy A és B a német büntetőjog alapján büntethető-e bűnsegédként elkövetett adócsalás miatt, attól függ, hogy szándékosan nyújtottak-e be az adóhatósághoz olyan pontatlan előzetes héabevallásokat, amelyekben jogellenesen vontak le előzetesen 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 előterjesztő bíróság szerint csak akkor áll fenn az említett helyzet, ha az E társaság javára kiállított jóváírási értesítők alapján azért nem volt levonható előzetesen felszámított adó, mert ezen értesítőkben nem volt feltüntethető a héa. 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

héának az E társaság részéről az I társasággal szemben való felszámítása ugyanakkor csak abban az esetben volt jogellenes, ha a héairányelv 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 előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az utóbbi feltétel alapján arra lehet következtetni, hogy 2009-ben a héairányelv 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 jognak” minősül-e.

15 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a héairányelv 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 legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 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 héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett »hasonló jogról« van szó?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

17 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti „hasonló jogok” fogalma magában foglalja a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontjában meghatározott üvegházhatású gázok kibocsátási egységeit.

18 E tekintetben elöljáróban 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 előzi 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 cikkekben 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 főszabály 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 ki 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 főtanácsnok 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 lehetőség 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 főszabály szerint azon a helyen kell felhasználni, ahol annak megszerzője a gazdasági tevékenységét folytatja, a kibocsátási egységek átruházására irányuló szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének kapcsoló elve lehetővé teszi e szolgáltatás azon tagállam héarendszere alá vetését, amelynek területén az említett egységeket felhasználják.

29 Másrészt meg kell jegyezni, hogy – amint azt a főtanácsnok 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 főszabályt állapított meg, amely szerint a szolgáltatásnyújtás helye az a hely, ahol a szolgáltatások igénybevevője letelepedett, másrészt pedig a héairányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csalásra 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 héa 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-rendszerről szóló, 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