JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. november 14.[1]

C-547/18. sz. ügy

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.
kontra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – Szolgáltatásnyújtás – A szolgáltatás teljesítési helye – A 2006/112/EK héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephely fogalma – Harmadik államban székhellyel rendelkező anyavállalat (valamely tagállamban székhellyel rendelkező) leányvállalata”

I. Bevezetés

1. A Bíróság azzal a kérdéssel foglalkozik a jelen előzetes döntéshozatali eljárásban, hogy a hozzáadottérték-adó (héa) jogában hol van a szolgáltatás teljesítési helye. Ez a hely határozza meg, hogy melyik államot illeti meg az adóztatási joghatóság.

2. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem hátterében az áll, hogy egy koreai társaság egy lengyel vállalkozást bízott meg összeszerelési szolgáltatások nyújtásával. Mivel e megbízás teljesítésére a koreai megbízó lengyel leányvállalatának közreműködésével került sor, vitatott, hogy a szolgáltatást a koreai megbízó vagy a megbízó állandó telephelyeként működő lengyel leányvállalat részére nyújtották-e. Ez utóbbi esetben a szolgáltatás teljesítési helye Lengyelországban van, ahol héát kell fizetni, amelyet ezt követően a szolgáltatásnyújtónak kellett volna beszednie és megfizetnie. Erre nem került sor.

3. Ezzel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a jelen ügy tárgyát „kizárólag” a helyes héajogi bánásmód képezi, nem pedig a (lengyel) adóbevételek összege. Ha a szolgáltatásokat lengyelországi állandó telephely részére nyújtották, akkor a koreai megbízó kétségtelenül levonhatta volna az előzetesen felszámított héát. Az előállított termékeket mint adóköteleseket ugyanis Lengyelországból az európai piacon értékesítették. Így vagy úgy, a héa sem a koreai megbízó számára nem jelentene terhet, sem a lengyel adóbevételeket nem növelné.

4. A kérdés mégis jelentőséggel bír, mivel a szolgáltatásnyújtó attól függően köteles a héát Lengyelországban megfizetni, vagy sem, hogy valamely leányvállalat az anyavállalat állandó telephelyének tekinthető-e, vagy sem. Számára e kérdés bizonyos körülmények között létfontosságú lehet, ha nem sikerül a forgalmi adót a vele szerződő féltől utólag beszednie.

1 Eredeti nyelv: német.

5. A Bíróság a múltban már többször állást foglalt azzal kapcsolatban, hogy mikor áll fenn állandó telephely a héajog értelmében. Nem található azonban egyértelmű kijelentés valamely leányvállalatnak az anyavállalat állandó telephelyeként történő megítélésével kapcsolatban. A DFDS ítéletben [2] a Bíróság először még afelé hajlott, hogy valamely leányvállalatot is állandó telephelynek tekintsen. A Daimler ítéletben [3] azonban újból eltávolodott ettől. A Welmory ügyben [4] pedig végül mellőzhette a válaszadást. A Bíróságnak a jelen ügyben immár egyértelműen tisztáznia kell e kérdést.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. Az ügy uniós jogi hátterét a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [5] (a továbbiakban: héairányelv) adja.

7. A héairányelv [6] 44. cikke a következőket írja elő:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

8. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) [7] 11. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik a héairányelv 44. cikke második mondatának értelmezésével kapcsolatban:

„A 2006/112/EK irányelv 44. cikkének alkalmazásában – az e rendelet 10. cikkében említett, gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – »állandó telephely« bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.”

9. A végrehajtási rendelet 21. cikke az alábbi pontosítást tartalmazza az adóalany székhelyén vagy állandó telephelyének helyén történő adóztatás viszonyával kapcsolatban:

„Amennyiben az adóalanynak vagy az adóalanynak minősülő nem adóalany jogi személynek nyújtott szolgáltatás a 2006/112/EK irányelv 44. cikkének a hatálya alá tartozik, és az adóalany különböző országokban telepedett le, ez a szolgáltatásnyújtás abban az országban adóztatandó, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van.

Mindazonáltal, ha a szolgáltatást az adóalany olyan állandó telephelyének nyújtják, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen található, ez a szolgáltatásnyújtás a szolgáltatásban részesülő és azt a saját céljaira igénybe vevő állandó telephely helyén adóztatandó. […]”

2 1997. február 20-i ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. pont).

3 2012. október 25-i ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 47. és azt követő pontok).

4 2014. október 16-i ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

6 A jelen ügyben irányadó, a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) 2. cikkének 1. pontjával módosított szöveggel.

7 HL 2011. L 77., 1. o.

10. A szolgáltatásnyújtónak a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározásával kapcsolatos kötelezettségeit a végrehajtási rendelet 22. cikkének (1) bekezdése szabályozza:

„Az igénybevevő azon állandó telephelyének meghatározása érdekében, amely részére a szolgáltatást nyújtják, a szolgáltatásnyújtó megvizsgálja az általa nyújtott szolgáltatás jellegét és igénybevételét.

Amennyiben a nyújtott szolgáltatás jellege és igénybevétele nem teszi lehetővé, hogy a szolgáltatásnyújtó azonosítsa azt az állandó telephelyet, amely részére a szolgáltatást nyújtja, akkor a szolgáltatásnyújtó ezen állandó telephely azonosításához különösen azt vizsgálja meg, hogy a szerződésben, illetve a megrendelőlapon szereplő információk, valamint az igénybevevő tagállama által az igénybevevőnek kiadott és az igénybevevő által a szolgáltatásnyújtóval közölt héaazonosító szám alapján az állandó telephely-e a szolgáltatás igénybevevője, és hogy az állandó telephely fizet-e a szolgáltatásért.

Amennyiben a szolgáltatás igénybevevőjének azon állandó telephelye, amely részére a szolgáltatást nyújtják, e bekezdés első és második albekezdése alapján nem határozható meg, vagy amennyiben a 2006/112/EK irányelv 44. cikkének hatálya alá tartozó szolgáltatásokat olyan szerződés keretében nyújtják az adóalanynak, amely meg nem határozható vagy nem számszerűsíthető módon egy vagy több szolgáltatást tartalmaz, a szolgáltatásnyújtó jogosan tekintheti úgy, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az, ahol az igénybevevő székhelye van.”

B. A lengyel jog

11. A héairányelv 44. cikkét a 2004. március 11-i Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény) 28b. cikkének 1. és 2. bekezdése ültette át Lengyelországban; e rendelkezések értelmében abban az esetben, ha a szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a székhelyétől vagy lakóhelyétől eltérő helyen van, e szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található.

12. A 2004. július 2-i Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (a gazdasági tevékenység szabad gyakorlásáról szóló törvény) 13. cikkének (3) bekezdése értelmében az 1–2a. bekezdésben nem említett külföldi személyeknek, amennyiben nemzetközi szerződés eltérően nem rendelkezik, csak betéti társaság, korlátolt felelősségű részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság és részvénytársaság formájában van joguk gazdasági tevékenységre vállalkozni, és azt folytatni Lengyelország területén.

13. Ilyen eltérő rendelkezést nem tartalmaz az egyrészről az Európai Unió és tagállamai, másrészről a Koreai Köztársaság közötti szabadkereskedelmi megállapodás.[8] E megállapodásban a Lengyel Köztársaság csak az egyenként felsorolt társasági formák valamelyikének megfelelő leányvállalatok alapításán keresztül tette lehetővé koreai vállalkozások számára a piacra jutást.[9]

III. Alapjogvita

14. 2010. október 27-én a lengyelországi székhelyű Dong Yang Electronics sp. z o.o. – az alapügy felperese – (a továbbiakban: Dong Yang) szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződést kötött a Koreai Köztársaságban székhellyel rendelkező LG Display Co. Ltd.-vel (Korea) (a továbbiakban: LG Korea) lemezeknek az LG Korea tulajdonában lévő különböző anyagokból (alkatrészekből, illetve elemekből) történő összeszereléséről.

8 HL 2011. L 127., 6. o.

9 Lásd a megállapodás 7.13. cikkével és 7-A-2. mellékletével összefüggésben értelmezett 7.11. cikkének (1) bekezdését (HL 2011. L 127., 1201. o.).

15. A Dong Yang részére ezen anyagokat az LG Display Polska sp. z o.o. (a továbbiakban: az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata) – az LG Korea egy leányvállalata – adta át. A Dong Yang a legyártott lemezeket az összeszerelésüket követően átadta az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalatának. Míg a Dong Yang a szükséges teljes anyagmennyiséget az LG Koreával egyeztette, addig a szükséges napi mennyiségről az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata tájékoztatta őt.

16. Az „LG-csoport" jelen ügy szempontjából releváns belső viszonyai, amelyeket a Dong Yang nem ismert, a következőképpen alakultak:

17. Az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata az LG Koreával kötött szerződések alapján kész TFT-LCD modulokat szerelt össze az LG Korea tulajdonában lévő elemekből. Az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata további szolgáltatásokat is nyújtott az LG Korea részére a szintén az LG Korea tulajdonában lévő kész termékek raktározásával és logisztikájával összefüggésben. Az LG Korea a kész termékeket egy másik lengyelországi (tőkerészesedés révén) kapcsolt leányvállalatnak (a továbbiakban: az LG értékesítéssel foglalkozó lengyelországi leányvállalata) értékesítette tovább, amely e termékeket aztán az európai piacon forgalmazta.

18. A lengyelországi héanyilvántartásban szereplő és adóügyi képviselővel rendelkező LG Korea biztosította a Dong Yangot arról, hogy Lengyelország területén nem rendelkezik állandó telephellyel, munkavállalókkal, ingatlannal és műszaki erőforrásokkal.

19. Összeszerelési szolgáltatásai ellenében ezért a Dong Yang 2012-ben olyan számlákat állított ki az LG Korea részére, amelyekben nem számított fel héát. A számlák ehelyett azt a megjegyzést tartalmazták, hogy „az adóalap a héatörvény 28b. cikkének 2. bekezdése alapján nyert megállapítást". A számlákon a szolgáltatás igénybevevőjeként az LG Korea szerepelt, és azokat az LG Korea ki is fizette.

20. A hatáskörrel és illetékességgel rendelkező lengyel adóhatóság mindazonáltal megállapította a Dong Yang héafizetési kötelezettségét a jelen ügyben szóban forgó 2012. évi szolgáltatások tekintetében. Azért kell az általános mértékű héát Lengyelországban megfizetni, mert a Dong Yang általi szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a valóságban nem az LG Korea székhelye, hanem az LG Korea lengyelországi állandó telephelyének helye, tehát az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalatának székhelye.

21. Az LG Korea és az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata közötti szerződéses jogviszonyok alapján az adóhatóság megállapította, hogy az LG Korea az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata „gazdasági lehetőségeinek kihasználásával" a megfelelő üzleti modell szerződéses kialakításának köszönhetően Lengyelországban állandó telephelyet hozott létre. A Dong Yang az LG Korea nyilatkozataira való hagyatkozás helyett köteles lett volna elvégezni a végrehajtási rendelet 22. cikkének (1) bekezdése által számára előírt vizsgálatot az általa nyújtott szolgáltatások igénybevétele tekintetében. E vizsgálat alapján megállapíthatta volna, hogy az általa nyújtott szolgáltatások igazi haszonélvezője az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata.

22. Keresetében a Dong Yang az adóhatározatok megsemmisítését kéri. Nem teljesülnek a héairányelv 44. cikke és a végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állandó telephely fennállásának feltételei.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

23. A Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) 2018. június 6-i végzésével az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Önmagában abból a tényből, hogy az Európai Unió területén kívüli székhelyű társaságnak Lengyelország területén leányvállalata van, levezethető-e a lengyelországi állandó telephely fennállása a [héairányelv] 44. cikke és a [végrehajtási rendelet] 11. cikkének (1) bekezdése értelmében?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén, valamely harmadik személy köteles-e arra, hogy az Európai Unió területén kívüli székhelyű társaság és a leányvállalat közötti szerződéses jogviszonyokat megvizsgálja annak megállapítása érdekében, hogy az elsőként említett társaságnak van-e állandó telephelye Lengyelországban?”

24. A Bíróság előtti eljárásban a Dong Yang, a lengyel adóhatóság, a Lengyel Köztársaság, az Egyesült Királyság és a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be, és részt vett a 2019. szeptember 5-i tárgyaláson.

V. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések értelmezése

25. Mindenekelőtt pontosítani kell a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseit.

26. Az első kérdés tárgyát kifejezetten csak az képezi, hogy önmagában abból a tényből, hogy a harmadik állambeli anyavállalatnak lengyel leányvállalata van (ez a jelen esetben az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata), az következik-e, hogy ez – a koreai anyavállalat – állandó telephellyel rendelkezik Lengyelországban a héairányelv 44. cikke értelmében.

27. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból azonban kiderül, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésre adandó nemleges válasz esetén azt is meg szeretné tudni, hogy milyen más kritériumokat kell figyelembe venni annak megállapításához, hogy valamely leányvállalat (az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata) az anyavállalat (az LG Korea) állandó telephelye-e. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben említett szerződéses jogviszonyok megvizsgálásának kötelezettsége ugyanis csak akkor áll fenn, ha e jogviszonyok jelentőséggel bírnak az állandó telephely fennállásának megállapítása szempontjából. A kérdést előterjesztő bíróság ezenfelül az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések indokolásának elején kifejezetten rámutat arra, hogy ismernie kell a héairányelv 44. cikkének helyes értelmezését a Dong Yang által az LG Korea részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helyének megállapításához.

28. A kérdést előterjesztő bíróság ezért végeredményben egyrészt azt szeretné megtudni előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésével, hogy valamely leányvállalat már önmagában e minősége miatt az anyavállalat állandó telephelyének minősül-e (erről lásd a B. pontot). Másrészt azt szeretné megtudni, hogy – az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén – léteznek-e olyan egyéb kritériumok, amelyek fennállása esetén a leányvállalatot az anyavállalat állandó telephelyének kell tekinteni (erről lásd a C. pontot). Ha léteznek ilyen kritériumok, akkor az a kérdés is felmerül a kérdést előterjesztő bíróság számára, hogy mit kell a szolgáltatásnyújtónak megvizsgálnia annak kiderítéséhez, hogy valamely leányvállalat ilyen állandó telephelynek minősül-e (erről lásd a D. pontot).

B. Az anyavállalat állandó telephelyének minősül-e a leányvállalat?

29. Már a héairányelv szövegéből is az következik, hogy valamely függő, de jogilag önálló leányvállalat nem tekinthető egyúttal anyavállalata állandó telephelyének is. A héairányelv 44. cikke ugyanis *egyetlen* adóalanyról beszél, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye és állandó telephelye két eltérő helyen található. Az anya- és a leányvállalat azonban nem egyetlen, hanem két adóalany.

30. Kétségtelen, hogy a héairányelv 11. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy bizonyos körülmények között több, egymással szoros kapcsolatban álló adóalanyt „egyetlen adóalanyként kezel[jenek]" (úgynevezett héacsoport). E lehetőség azonban az adott tagállam területére korlátozódik („ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat"). Mivel az LG Korea székhelye nem vitatottan Dél-Koreában van, eleve nem alkothat közös héacsoportot lengyelországi leányvállalatával.

31. A héairányelv 44. cikkének – a végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdésében pontosított – többi anyagi jogi kritériuma sem enged arra következtetni, hogy egy másik adóalannyal fennálló társasági jogi kapcsolat önmagában megalapozhatná az anyavállalat állandó telephelyét.

32. A végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése ezzel összefüggésben például a telephely kellően állandó jellegének és a szolgáltatások fogadásához és használatához megfelelő szervezetnek a kritériumát említi. Ezek mind olyan kritériumok, amelyek egyáltalán nem rendelkeznek társasági jogi vonatkozással, és ezért csak *egyetlen* olyan adóalany állandó telephelyére vonatkozhatnak, amelynek a székhelye máshol van.

33. A végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése tehát csak arra a kérdésre ad választ, hogy az a körülmény, hogy az adóalany a székhelyétől eltérő helyen is rendelkezik infrastruktúrával, önmagában elegendő-e állandó telephely megalapozásához. A Lengyel Köztársaság álláspontjával szemben a végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése alapján nem válaszolható meg az a jelen ügyben eldöntendő kérdés, hogy valamely *másik* adóalany infrastruktúrája (és ennélfogva székhelye) egy *tőle megkülönböztetendő* adóalany állandó telephelyét is megalapozhatja-e.

34. Az első kérdésre ezért – a Bizottság álláspontjával összhangban – határozott „nem" válasz adható: önmagában abból a tényből, hogy egy harmadik állambeli társaságnak valamely tagállam területén leányvállalata van, nem következik az, hogy e leányvállalat a héairányelv 44. cikkének (2) bekezdése értelmében vett állandó telephely lenne az adott tagállamban.

C. Léteznek-e olyan kritériumok, amelyek fennállása esetén a leányvállalatot az anyavállalat állandó telephelyének kell tekinteni?

35. Tisztázni kell azonban, hogy léteznek-e olyan kritériumok, amelyek mellett kivételesen egy leányvállalat is úgy helyezkedhet el a csoport szerkezetében, hogy nemcsak önálló adóalanynak, hanem az anyavállalat héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephelyének is tekintendő egyúttal.

36. Ezt illetően alapvető kétségek állnak fenn (erről lásd az 1. pontot), és ezért legfeljebb visszaélésszerű magatartás esetén lehetséges eltérő megítélés (erről lásd a 2. pontot). E következtetés a Bíróság DFDS ítéletével [10] sem ellentétes (erről lásd a 3. pontot).

10 1997. február 20-i ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77).

1. Alapvető kétségek

37. Alapvető kétségek állnak fenn azzal szemben, hogy a leányvállalat székhelyét az anyavállalat állandó telephelyének tekintsük. Az állandó telephely „jogintézménye" esetében arról van szó, hogy a telephely bizonyos „magatartását" valamely adóalanynak tudják be. Ha azonban a telephely jogilag önálló, és ezért önálló adóalany is egyben, sok minden szól a valamely másik jogalanynak történő betudás általános kizárása mellett.

38. Ezért – mint azt már említettem (lásd a 29. pontot) – a héairányelv 44. cikkének a végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett szövege is azon feltevés ellen szól, hogy valamely másik adóalany infrastruktúrája (és ennélfogva székhelye) egy további adóalany állandó telephelyének is tekinthető egyúttal. Ennek megfelelően az álláspont az, hogy egy jogilag önálló jogi személy – például egy leányvállalat – „nem lehet egy másik jogi személy állandó telephelye is egyúttal" [11].

39. Ezenfelül ez összeütközéseket eredményezne a fordított adózási mechanizmusra (a héairányelv 196. cikke) és az úgynevezett héacsoportra (a héairányelv 11. cikke) vonatkozó szabályokkal is.

40. Ilyen összeütközés állna fenn akkor, ha egy (ellenőrzött) belföldi leányvállalat például olyan érvényes polgári jogi szerződéseket kötne egy külföldi vállalkozással, amelyeket a leányvállalat székhelyén teljesítenek és adóztatnak. Ha ugyanis a leányvállalatot az anyavállalat állandó telephelyének kellene tekinteni, a héairányelv 196. cikke alapján nem a belföldi leányvállalat, hanem az anyavállalat lenne köteles megfizetni a héát. Ez akkor is így lenne, ha az anyavállalat székhelye – mint a jelen esetben – egy harmadik államban van.

41. A héairányelv 196. cikke alapján az adófizetési kötelezettségnek a szolgáltatás igénybevevőjére való áthárítása azonban az azon állam általi adóbeszedés egyszerűbbé tételét is szolgálja, amelyben az igénybevevő letelepedett. A jelen esetben azonban az anyavállalat nem telepedett le. Mivel az anyavállalatnak ezenfelül nem feltétlenül kell tudnia egy önálló jogi személy minden jogügyletéről – még ha e jogi személy egy leányvállalat is –, ezen eredmény meglepőnek tűnik. Az anyavállalat akarata ellenére köteles lenne héát fizetni olyan, számára ismeretlen ügyletek után, amelyekért nem részesült ellenszolgáltatásban. Mindez aligha lenne összeegyeztethető az adóalanynak az állam érdekében eljáró adóbeszedőként betöltött szerepével. [12]

42. E hatást – az adójogi kötelezettségek „szoros kapcsolatban álló" társaságra való telepítését – továbbá csak a héairányelv 11. cikke írja elő. E tekintetben mindez aláásná a héairányelv 11. cikkében szereplő kifejezett azon értékelést is, amely több, jogilag önálló személy együttes kezelését jó okokból [13] csupán ugyanazon tagállamon belül teszi lehetővé, a más tagállamokból vagy harmadik államokból származó vállalkozások esetében tehát nem.

11 Kifejezetten így: *Stadie, H.*, UStG, 3. kiadás 2015., 3a. § a 32. pont végén.

12 Lásd csak: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).
Lásd ezzel kapcsolatban még: a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 21. pont).

13 Lásd még: az Aviva ügyre vonatkozó indítványom (C-605/15, EU:C:2017:150, 38. és azt követő pontok).

43. Már a Welmory ügyre vonatkozó indítványomban[14] rámutattam annak kiemelkedő jelentőségére, hogy a szolgáltatónak jogbiztonságot kell élveznie adóügyi kötelezettségeinek megállapítását illetően, és ebből azt a következtetést vontam le, hogy egy jogilag önálló jogi személy nem lehet egy másik jogi személy állandó telephelye is egyúttal. E jogbiztonsági szempontot a Bíróság is hangsúlyozza az említett ügyben hozott ítéletében.[15] Ugyanez vonatkozik a szolgáltatás igénybevevőjét megillető jogbiztonságra is, hiszen neki tudnia kell, hogy ő vagy leány-, illetve anyavállalata (lásd a héairányelv 196. cikkét) köteles-e megfizetni a héát.

44. Ezenfelül hivatkozni kell a 282/2011/EU végrehajtási rendelet tervezetének indokolására is, amely szerint „fontos, hogy a szolgáltatásnyújtó pontosan meg tudja állapítani […] a megrendelő helyét”[16]. Ezt azonban csak akkor tudja megtenni, ha kizárhatja, hogy a leányvállalat székhelye valamely másik adóalany állandó telephelye is lehet egyúttal. Az önálló társasági – a jelen esetben korlátolt felelősségű társasági (sp. z o.o.) – jogállás ugyanis viszonylag könnyen megállapítható.

45. Ezen túlmenően kívülről – vagyis a jelen esetben a Dong Yang szemszögéből – nem mindig állapítható meg egyértelműen, hogy ki ellenőriz valamely leányvállalatot. A jelen esetben az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalatának 20%-ban nyilvánvalóan – erre utalnak a Dong Yang írásbeli és szóbeli észrevételei – egy harmadik vállalkozás is tulajdonosa. Ha e 20%-os részesedés blokkoló jellegű, aligha lehet például (ellenőrzött) leányvállalatról beszélni.

46. Végeredményben ezért valamely önálló leányvállalat nem tekinthető az anyavállalat állandó telephelyének.

2. Kivétel a visszaélésszerű magatartás tilalma miatt?

47. A helyzet legfeljebb akkor lehet más, ha a választott (jelen esetben az LG Korea és a Dong Yang között fennálló) szerződéses kapcsolatok visszaélésszerű magatartást képeznek.

48. A visszaélésszerű magatartás tilalmának – a Halifax ítélet[17] által megalapozott ítélkezési gyakorlatban a héa területén alkalmazott – elve az uniós jog általános elve.[18]

49. Ezen elv ezért a jelen helyzetben is alkalmazható lehet. A jelen ügyben azonban – a Bizottság álláspontjával összhangban – viszonylag nyilvánvalóan kizárható, hogy az LG Korea visszaélésszerű magatartást tanúsított volna a Dong Yang közvetlen megbízásával (például az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalatán keresztül történő megbízás helyett).

50. A Dong Yang egyrészt nem csak formálisan nyújtotta szolgáltatásait az LG Korea, ténylegesen viszont az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata részére. A valós gazdasági tartalomra (úgynevezett gazdasági nézőpont) tekintettel, amely a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye,[19] szintén nem állapítható meg ennek ellenkezője a jelen ügyben.

14 C-605/12, EU:C:2014:340, 29., 30. és 36. pont.

15 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 55. pont).

16 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló tanácsi rendeletre (átdolgozás) vonatkozó javaslat, COM(2009) 672 végleges, 2009. december 17., 3. o.

17 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 67. és azt követő pontok).

18 Ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 31. pont) a 2009. október 15-i Audiolux és társai ítéletre (C-101/08, EU:C:2009:626, 50. pont) való hivatkozás mellett.

19 Lásd kifejezetten: 2018. február 22-i T-2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 43. pont); 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. pont); 2010. október 7-i Loyalty Management UK ítélet (C-53/09 és C-55/09, EU:C:2010:590, 39. pont); 2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítélet (C-73/06, EU:C:2007:397, 43. pont).
Lásd valamely szolgáltatásnyújtás egységességének megítélésével kapcsolatban hasonló megközelítésben még: 2019. március 27-i Mydibel ítélet (C-201/18, EU:C:2019:254, 38. és azt követő pontok).

51. Az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata nem volt sem a Dong Yang szerződéses partnere, sem a legyártott termékek tulajdonosa, és e termékeket nem is ő hasznosította (vagyis értékesítette) tovább. A kész termékeket az LG Korea az LG értékesítéssel foglalkozó lengyelországi leányvállalatának értékesítette. E tekintetben – az Egyesült Királyság által a tárgyaláson képviselt állásponttal összhangban – nem lehet arról beszélni, hogy az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata igénybe vette a Dong Yang szolgáltatásait. A Dong Yang és az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata egyaránt „beszállítóként" működött együtt egy munkamegosztáson alapuló gyártási folyamatban, és dolgozott be az LG Koreának. Ez utóbbi vette igénybe mindkét társaság szolgáltatásait a kész termékeknek az LG értékesítéssel foglalkozó lengyelországi leányvállalata részére történő értékesítése útján.

52. Másrészt, még ha azt feltételezzük is, hogy a Dong Yang ténylegesen az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata részére nyújtotta szolgáltatásait, ez egyáltalán nem gyakorolt volna hatást a lengyel adóbevételek és az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalatára háruló héateher nagyságára. Az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalatát ez esetben megfelelő héalevonási jog illette volna meg a számlakibocsátás időpontjában.[20]

53. Ezen az sem változtat, ha feltételezzük, hogy az LG Korea állandó telephellyel rendelkezett Lengyelországban az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata révén. Ez esetben az LG Koreát héalevonási jog illette volna meg Lengyelországban, és így végeredményben szintén nem terhelte volna héa ugyanott. A Lengyel Köztársaság és az adóhatóság egyik megközelítésmód esetében sem tudta bemutatni, hogy milyen héateher visszaélésszerű kikerülésére került volna sor.

54. A Lengyel Köztársaság alapvetően azzal érvel, hogy a hozzáadott érték Lengyelországban keletkezett, és azt ezért Lengyelországban kell megadóztatni is. A jelen ügyben nem kell megállapítani, hogy ezen állítás helytálló-e egyáltalán (termékek legyártása, majd azoknak a héairányelv 138. cikke szerinti, Közösségen belüli adómentes értékesítése esetén például nem helytálló ezen állítás, mivel ez esetben a rendeltetési ország elve érvényesül, és a hozzáadott érték ezért az egyik országban keletkezik, és azt a másik országban adóztatják).

55. Amennyiben ugyanis a Dong Yang szolgáltatásai Lengyelországban értékesített termékekbe épültek be, annyiban a Dong Yang szolgáltatását végeredményben a termékek fogyasztási helyén (vagyis Lengyelországban) is megadóztatják. Az LG Korea által a Dong Yangnak a lengyel héa nélkül megfizetett összeget figyelembe veszik a késztermék (jelen esetben a TFT-monitor) árának megállapításakor, és azt a késztermék lengyelországi értékesítésekor végső soron mégis terhelni fogja a lengyel héa. Lengyelország tehát a TFT-monitor lengyelországi értékesítésének időpontjában jut hozzá a Dong Yang által az LG Korea számára Lengyelországban létrehozott hozzáadott értékből származó adóbevételhez. Az, hogy a Dong Yang által nyújtott szolgáltatás teljesítési helye korábban héajogi szempontból Koreában volt, az uniós jogalkotó döntése, amely a másik vállalkozónak nyújtott szolgáltatás teljesítési helyét e vállalkozó székhelyére helyezi.

56. Az uniós jogalkotó e döntése azonban – amint a Bizottság is helyesen hangsúlyozza – a konkrét ügyben nem bír jelentőséggel a lengyelországi adóbevételek szempontjából. E tekintetben nem áll fenn különleges visszaélési kockázat a héa szempontjából a fizikai termékekbe beépülő szolgáltatások esetében. Ezért azt a kérdést sem kell megválaszolni, hogy a Dong Yangnak bármely módon fel kellett volna-e ismernie az LG Korea visszaélésszerű magatartását.

20 A héát külön feltüntető számla héalevonási jog gyakorlásához való szükségességével kapcsolatban lásd csak: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 42. és 43. pont); a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 34. és azt követő pontok).

57. Ez lényeges különbséget jelent azon helyzetekhez képest, amelyekben a szolgáltatások más szolgáltatásokba épülnek be. Ez utóbbi helyzetek már többször képezték tárgyát a Bíróság ítélkezési gyakorlatának.[21] Ez esetben elméletileg lehetséges a héaterhet polgári jogi struktúrák révén csökkenteni, amint erre nyilvánvalóan a DFDS ügyben[22] is kísérletet tettek, mindazonáltal még a korábbi jogi szabályozás alapján.

58. Az sem tekinthető a Dong Yang visszaélésszerű magatartásának, hogy e vállalkozás nem tüntetett fel és nem fizetett dél-koreai héát. Az adott esetben a dél-koreai jogi szabályozás alapján fizetendő dél-koreai héát illetően abból lehet kiindulni, hogy az LG Korea helyesen tájékoztatta a vele szerződő Dong Yangot. Amint az a tárgyaláson kiderült, a Dong Yangot biztosították arról, hogy „e szolgáltatások behozatala" után nem kell Dél-Koreában adót fizetnie. Nem kizárt, hogy a dél-koreai héajogban az adófizetési kötelezettség például a szolgáltatás Dél-Koreában székhellyel rendelkező igénybevevőjére hárul át, ha valamely külföldi vállalkozás szolgáltatásokat nyújt részére. Az uniós jogi héarendszer legalábbis ezt írja elő számos, külföldi vállalkozások által belföldi vállalkozásoknak nyújtott szolgáltatás esetében (lásd csak a héairányelv 196. cikkét).

3. Kivétel a DFDS ítélet alapján?

59. Legfeljebb a Bíróság DFDS ítélete állhat útjában e következtetésnek. Ezen ítélet ugyanis adott esetben úgy értelmezhető, hogy az alapján lehetségesnek tűnik, hogy a leányvállalat az anyavállalat egyszerű kisegítő szervezeteként megalapozza az anyavállalat állandó telephelyét.[23]

60. A Bíróság a DFDS ügyben megállapította, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező utazásszervező által az utasok részére egy másik tagállamban működő társaság közvetítésével nyújtott szolgáltatásokat az utóbbi államban terheli a héa. A feltétel az, hogy az utazásszervező egyszerű kisegítő szervezeteként működő társaság rendelkezzen az állandó telephelyet jellemző személyi és tárgyi erőforrásokkal.[24]

61. Ezen ítélet – amelyre Lengyelország alapvetően támaszkodik – tárgyát mindazonáltal az utazásszervezés különleges területe képezte, amelyre egyébként is különös héaszabályok vonatkoznak (jelenleg a héairányelv 306. és azt követő cikkei). Már csak ezért sem ültethető át ezen ítélet minden további nélkül más helyzetekre is.

62. Másrészt a Bíróság DFDS ügyben adott válasza olyan leányvállalatra vonatkozott, amely az anyavállalat *közvetítőjeként* nyújtott szolgáltatásokat harmadik személyek részére. A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet. Az LG gyártással foglalkozó lengyelországi leányvállalata nem az LG Korea nevében értékesíti a TFT-monitorokat. Az előbbi nem tekinthető tehát egyszerű kisegítő szervezetnek.

63. Harmadrészt a DFDS ítélet az anyavállalat vagy a leányvállalat általi *szolgáltatásnyújtás* teljesítési helyének fordított esetére vonatkozott, nem pedig szolgáltatások harmadik féltől történő igénybevételére. Ezért sem ültethetők át javarészt a megállapítások. Az anyavállalat érdekében eljáró kisegítő szervezeten alapuló megközelítés nem alkalmazható a jelen ügyben. A DFDS ítélet alapjául az a kérdés szolgált, hogy gazdasági szempontból ki *nyújtotta* (nem pedig ki vette igénybe) az utazási szolgáltatásokat.

21 Lásd például: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832); 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298); 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 1997. február 20-i ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. pont).

24 Lásd: 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 29. pont).

64. Negyedrészt a DFDS ügy tényállását – mint azt a Bizottság is helyesen kifejti – a szolgáltatások esetében fennálló visszaélési kockázattal kapcsolatos különleges körülmények és az a tény jellemezte, hogy a szolgáltatás teljesítési helyétől függően fennállt-e, vagy sem, adómentesség. Mint azonban már fent kifejtettem, a jelen esetben legkésőbb a termékek (monitorok) értékesítésekor héafizetési kötelezettség keletkezik, az értékesítésnek pedig a szolgáltatásnyújtás csupán az előkészítő szakaszát jelenti. A jelen esetben ezért nem áll fenn ilyen visszaélési kockázat.

65. Végezetül már a Bíróság is eltávolodott a DFDS ítélettől, és megállapította, hogy a kizárólagos tulajdonban lévő leányvállalat is olyan jogi személy, amely önálló adóalany.[25] Egyébként – mint már a 43. pontban kifejtettem – a jogbiztonságot is szolgálja az adófizetésre kötelezett személy tekintetében, ha egy jogilag önálló jogi személy nem lehet egy másik jogi személy állandó telephelye is egyúttal.

66. Végeredményben a Bíróság DFDS ítéletéből egyetlen megállapítás sem ültethető át a jelen ügyre.

4. Közbenső következtetés

67. Valamely leányvállalat nem tekinthető tehát az anyavállalat (héairányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett) állandó telephelyének. Más eredmény legfeljebb akkor képzelhető el, ha a szolgáltatás igénybevevője által választott szerződéses struktúra a visszaélésszerű magatartások tilalmába ütközik. Ennek megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata. A Bírósággal ismertetett tényállás alapján azonban a jelen ügyben nem állnak fenn erre utaló támpontok.

D. Másodlagosan: a szolgáltatásnyújtó vizsgálati kötelezettségei

68. Ha azonban mégis megállapítható (a jelen esetben az LG Korea által megvalósított) visszaélésszerű magatartás fennállása, felmerül a kérdés, hogy mit kell a szolgáltatásnyújtónak (a jelen esetben a Dong Yangnak) megvizsgálnia ahhoz, hogy megítélhesse, hogy a vele szerződő fél visszaélésszerű magatartást valósított-e meg. Visszaélésszerű magatartás esetén valamely önálló társaságot egy másik önálló társaság állandó telephelyének kell tekinteni.

69. Ehhez a végrehajtási rendelet 21. és 22. cikkében foglalt rendelkezések szolgálhatnak támpontokkal. A végrehajtási rendelet 22. cikkének (1) bekezdése értelmében azon állandó telephely meghatározása érdekében, amely részére a szolgáltatást nyújtják, a szolgáltatásnyújtó megvizsgálja az általa nyújtott szolgáltatás jellegét és igénybevételét.

70. A végrehajtási rendelet 22. cikkét mindazonáltal annak 21. cikkével összefüggésben kell értelmezni. A végrehajtási rendelet 21. cikke azonban abból indul ki, hogy az egyik országban letelepedett adóalany egy másik országban tart fenn állandó telephelyet. E rendelkezések tehát az azzal kapcsolatos bizonytalanságot kívánják feloldani, hogy *az adóalany melyik ismert helyén* (az állandó telephelyen vagy a székhelyen) kerül sor a szolgáltatásnyújtásra.

71. A jelen esetben azonban arról van szó, hogy egy második (külső formai szempontból jogilag önálló) adóalany adott esetben az első adóalany állandó telephelyének tekinthető-e. Nem egyértelmű tehát, *hogy* létezik-*e* egyáltalán állandó telephely. A végrehajtási rendelet szabályozása nem foglalkozik ezzel az esettel. A végrehajtási rendelet 22. cikkének (1) bekezdése ezért nem veszi figyelembe az igénybevevői oldal vállalkozásai között fennálló társasági jogi kapcsolatokat sem, hanem csak a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője közötti szerződéses kapcsolatot. Az említett rendelkezésben szerepel például a szerződés és a megrendelőlap, cégkivonatok vagy hasonlók azonban nem. A végrehajtási rendelet 21. és azt követő cikkei e tekintetben a jelen ügyben nem relevánsak.

25 2012. október 25-i Daimler ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 48. pont).

72. Ettől függetlenül azonban az adóalanytól, aki – amint azt a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatban hangsúlyozza[26] – csupán adóbeszedőként jár el az állam érdekében, elvárható, hogy eleget tegyen bizonyos, mindazonáltal csak arányos gondossági kötelezettségeknek.[27] Amennyiben az adóalany szabálytalanságra vagy csalásra utaló *konkrét jelekre* bukkan, elvárható tőle például, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tovább tájékozódjon a szállítója felől.[28] Hasonló a helyzet a szolgáltatás igénybevevője letelepedési helyének pontos azonosítását illetően is (lásd csak a 282/2011/EU végrehajtási rendelet (20) preambulumbekezdését).

73. Amint ugyanakkor Wahl főtanácsnok ezzel összefüggésben helyesen hangsúlyozta, az adóhatóságok még szabálytalanságra vagy csalásra utaló konkrét jelek esetén sem kötelezhetik az adóalanyt arra, hogy összetett és messzemenő ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén a saját ellenőrzési feladataikat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át.[29]

74. Ebből szükségszerűen az következik, hogy a Dong Yangtól sem várható el lehetetlen. A vele szerződő fél és az annak (számára adott esetben ismeretlen) leányvállalatai közötti, általa nem megismerhető szerződéses jogviszonyok megvizsgálása azonban a Dong Yang számára szubjektíve lehetetlen. Egy ilyen vizsgálati, illetve tájékozódási kötelezettség meghaladná a tőle észszerűen elvárható, arányos szintű gondosságot. Az eljárás összes résztvevője helyesen indul ki ezért abból, hogy a Dong Yangnak nem kellett e szerződéseket elemeznie.

75. Amennyiben nem állnak fenn ellentétes támpontok, az egyik szerződő fél mindenképpen megbízhat ezért abban, ha a másik szerződő fél írásban arról biztosítja, hogy nem tart fenn belföldön (a jelen esetben Lengyelországban) állandó telephelyet. Ez annál inkább így van, mivel a lengyel jog[30] megnehezíti a koreai vállalkozások állandó telephely útján folytatott tevékenységeit, és ezért észszerűen nem indokolt a szerződéses partner kijelentésében kételkedni.

76. Az a körülmény, hogy egy leányvállalat is közreműködik a szerződés teljesítésében – legalábbis a szerződéses partner tulajdonában lévő termék munkamegosztáson alapuló gyártásának szóban forgó esetében –, szintén nem keletkeztethet szélesebb körű tájékozódási kötelezettségeket. Ez annál inkább így van, mivel valamely önálló leányvállalat főszabály szerint nem minősül az anyavállalat állandó telephelyének (lásd ezzel kapcsolatban részletesen a fenti 37. és azt követő pontokat).

77. Végeredményben az adóalanytól kétségtelenül elvárható bizonyos arányos szintű gondosság a szolgáltatás tényleges teljesítési helyének meghatározását illetően. Ez azonban nem foglalja magában a vele szerződő fél és az annak leányvállalatai közötti, általa nem megismerhető szerződéses jogviszonyok feltárását és megvizsgálását.

26 Lásd csak: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).
Lásd ezzel kapcsolatban még: a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 21. pont).

27 Lásd e tekintetben a Bíróság csalási ügyekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát: 2018. október 25-i Božičevič Ježovnik ítélet (C-528/17, EU:C:2018:868, 46. pont – értelemszerűen); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont – értelemszerűen); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 59. pont – értelemszerűen).

28 2017. május 18-i Litdana ítélet (C-624/15, EU:C:2017:389, 39. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 52. pont); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

29 Wahl főtanácsnok Finanzamt Neuss és Butin egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-374/16 és C-375/16, EU:C:2017:515, 61. pont). Hasonlóképpen: 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 62. pont); 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61. és azt követő pontok).

30 A gazdasági tevékenység szabad gyakorlásáról szóló 2004. július 2-i törvény 13. cikkének (3) bekezdése.

VI. Végkövetkeztetések

78. Azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

1) Valamely (harmadik állambeli) társaság leányvállalata főszabály szerint nem e társaságnak a 2006/112/EK irányelv 44. cikkének második mondata és a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állandó telephelye.

2) Más eredmény legfeljebb akkor képzelhető el, ha a szolgáltatás igénybevevője által választott szerződéses struktúra a visszaélésszerű magatartások tilalmába ütközik. Ennek megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

3) A 2006/112/EK irányelv megkövetel az adóalanytól bizonyos arányos szintű gondosságot a szolgáltatás tényleges teljesítési helyének meghatározását illetően. Ez azonban nem foglalja magában a vele szerződő fél és az annak leányvállalatai közötti, általa nem megismerhető szerződéses jogviszonyok feltárását és megvizsgálását.