A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2025. december 11.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 9. cikk (1) bekezdése – Az »adóalany« fogalma – Jogi személyiséggel nem rendelkező polgári jogi társaság tagjai – 193. cikk – Az adófizetésre kötelezett adóalany meghatározása”

A C-796/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2023. december 21-én érkezett, 2023. november 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Česká síť s. r. o**.

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: J. Passer tanácselnök, D. Gratsias és B. Smulders (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Česká síť s. r. o. képviseletében V. Křivánek advokát,

– a cseh kormány képviseletében L. Březinová, M. Smolek és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold és J. Hradil, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: cseh.

a főtanácsnok indítványának a 2025. július 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvel (HL 2013. L 201., 4. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 9. cikke (1) bekezdésének és 193. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Česká síť s. r. o., cseh jog szerinti gazdasági társaság és az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) között az e társasággal szemben annak érdekében kibocsátott meghagyás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e társaság hozzáadottérték-adó (héa) címén fizetendő összegeket, valamint bírságot fizessen azzal az indokkal, hogy „kijelölt tagként” köteles ezen adó megfizetésére az e tagállamban letelepedett ügyfelek részére olyan vállalkozások által nyújtott szolgáltatások után, amelyekkel együttműködött, és amelyek a cseh jog értelmében vett, ugyanazon „társaságban” vesznek részt.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége […].”

4 Ezen irányelv 11. cikke a következőket írja elő:

„A [héával] foglalkozó bizottsággal folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

Az első albekezdésben meghatározott lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

5 Az említett irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

6 A 2006/112 irányelv 287. cikke előírja:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[…]

7. Cseh Köztársaság: 35 000 [euró]

[…]”

A cseh jog

A héatörvény

7 Az alapügy tényállásának megvalósulása idején a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény; a továbbiakban: héatörvény) egy különös szabályozást tartalmazott a zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (a polgári törvénykönyvről szóló 89/2012. sz. törvény, a továbbiakban: polgári törvénykönyv) 2716. §-ának értelmében vett polgári jogi „társaság” vonatkozásában.

8 A héatörvény 4a. §-ának (3) bekezdése úgy rendelkezett, hogy azon adóalany árbevétele, aki a polgári törvénykönyv 2716. §-ának értelmében vett polgári jogi „társaság” (a továbbiakban: „társaság”) tagja, és aki héalevonásra feljogosító ügyleteket végez, magában foglalja nemcsak az e személy által önállóan, a „társaságon” kívül elért árbevételt, hanem a „társaság” egésze által elért árbevételt is.

9 E törvény 73. §-ának (7) bekezdése kimondta, hogy a „társaság” tevékenysége során végzett adóköteles ügyletek tekintetében a héalevonási jogot a „kijelölt tag” gyakorolja.

10 Az említett törvény 100. §-ának (4) bekezdése úgy rendelkezett, hogy azok a héaalanyok, akik ugyanazon „társaság” tagjai, kötelesek a héa szempontjából elkülönített számviteli nyilvántartást vezetni azon tevékenység tekintetében, amellyel kapcsolatban társultak, és hogy e számviteli nyilvántartást a „társaság” részére a kijelölt tag vezeti, amely a „társaság” nevében a többi tag tekintetében teljesíti, illetve gyakorolja az ugyanezen törvényből eredő valamennyi kötelezettséget és jogot.

A polgári törvénykönyv

11 A polgári törvénykönyv 2716. és azt követő §-ai tartalmazzák a „társaságnak” nevezett jogalanyra, azaz egy jogi személyiséggel nem rendelkező személyegyesülésre vonatkozó szabályokat.

12 A polgári törvénykönyv 2737. §-a úgy rendelkezik, hogy először is, ha a tag valamely közös ügyben harmadik személlyel szemben eljár, akkor valamennyi tag megbízottjának kell tekinteni, másodszor arra a tényre, hogy a tagok ettől eltérően állapodtak meg, nem lehet jóhiszemű harmadik személlyel szemben hivatkozni, harmadszor, ha egy tag közös ügyben a saját nevében jár el harmadik személlyel szemben, a többi tag érvényesítheti az ebből eredő jogokat, a harmadik

személy azonban csak a vele szemben jogilag eljáró személlyel van kötelmi viszonyban, negyedszer pedig e rendelkezés nem alkalmazandó, ha a harmadik személy tudta, hogy a tag a „társaság” nevében jár el.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A 2017. év folyamán a Česká síť az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező és a Cseh Köztársaságban fióktelepeken keresztül működő három társasággal működött együtt (a továbbiakban: érintett fióktelepek).

14 A Česká síť és az érintett fióktelepek szolgáltatásokat nyújtottak a végső ügyfeleknek, amelyek főként abból álltak, hogy számukra internet-hozzáférést biztosítottak. E fióktelepek mindegyike a saját ügyfeleivel szemben és saját nevében lépett fel, valamint a 2017. év során bevételt könyvelt el ezekből a szolgáltatásokból.

15 A Česká síť egyedüli tagja írta alá a szerződéses dokumentumokat az érintett fióktelepek nevében, és azokban megadta többek között a Česká síť bizonyos elérhetőségi adatait, különösen annak internetes oldalát és e-mail-címét. Egyébiránt e társaság a 2009. és 2010. év folyamán több mint 170 ügyfelet adott át ingyenesen e fióktelepeknek. Az említett fióktelepek számára biztosította a szükséges infrastruktúrát, és maga szerezte be a végső felhasználók számára szükséges internetkapcsolatokat. Valamennyi ügyfél ugyanazon a hozzáférési ponton keresztül csatlakozott az internethez. Az érintett fióktelepek a Cseh Köztársaságban nem rendelkeztek semmilyen tárgyi eszközzel vagy immateriális javakkal, és azokat nem terhelte bérköltség.

16 2020. november hónapban a Finanční úřad pro Plzeňský kraj (a plzeňi kerület adóhivatala, Cseh Köztársaság) tizenkét utólagos adómegállapításról szóló határozatot hozott a Česká síť-tel szemben a 2017. január és december közötti havi adómegállapítási időszakok tekintetében fizetendő héa tárgyában. Ezen időszakok mindegyike tekintetében 30 713 cseh korona (CZK), azaz összesen 368 556 CZK összegben állapította meg a fizetendő héát, és a Česká síť-et összesen 73 704 CZK összegű bírság megfizetésére kötelezte.

17 Ezen utólagos adómegállapításról szóló határozatok azon a megfontoláson alapultak, hogy a Česká síť és az érintett fióktelepek között olyan kapcsolatok álltak fenn, amelyek alapján az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy létezik egy „társaság”, amelynek a Česká síť volt a „kijelölt tagja”. E jogcímen ez utóbbi a „társaság” egésze tekintetében volt köteles megfizetni a héát. Így e hatóság a Česká síť-et terhelő héa összegét oly módon számította ki, hogy annak adóalapjába mind az általa végzett adóköteles ügyleteket, mind pedig az érintett fióktelepeknek mint a „társaság” tagjainak bevételeit is beleszámította.

18 A Česká síť közigazgatási fellebbezést nyújtott be ezen utólagos adómegállapításról szóló határozatokkal szemben, amelyet elutasítottak. Ezt követően keresetet indított a Krajský soud v Plzni (plzeňi regionális bíróság, Cseh Köztársaság) előtt, amelyet elutasítottak. Végül felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

19 Ez utóbbi bíróság előtt a Česká síť arra hivatkozott, hogy a „társaság” tagjaira vonatkozó különös szabályozás, amelyet az alapügy tényállásának megvalósulása idején a héatörvény tartalmazott, ellentétes a 2006/112 irányelvvel, mivel e szabályozás lehetővé tette az adóhatóság számára annak

megállapítását, hogy nemcsak a saját adóköteles tevékenységei, hanem az érintett fióktelepek tevékenységei után is köteles héát fizetni, mivel e fióktelepek hozzá hasonlóan ugyanazon „társaságban” vettek részt.

20 Az említett bíróság mindenekelőtt kifejti, hogy e különös szabályozás nem a „személyek csoportjára” alkalmazandó szabályok átültetésére irányult, amint azokat a 2006/112 irányelv 11. cikke előírja, továbbá hogy a héatörvény 5a. §-ának (1) bekezdése, amely ezen átültetésre irányult, előírta, hogy a csoport tagja nem lehet egyidejűleg valamely „társaság” tagja, végül pedig, hogy az adóhatóság nem állította, hogy a Česká síť az e 11. cikk értelmében vett ilyen csoportban vesz részt.

21 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy álláspontja szerint a Česká síť és az érintett fióktelepek közötti együttműködés megfelelt az ahhoz szükséges kritériumoknak, hogy a tevékenységeik szerkezete „társaságnak” minősüljön, mivel az írásbeli szerződés fennállása e tekintetben végeredményben nem szükséges.

22 Mindazonáltal e bíróság azt állítja, hogy osztja a Česká síť fenntartásait, mivel álláspontja szerint a Česká síť-et nem lehetett volna a héa megfizetésére kötelezettnek tekinteni az érintett fióktelepek által a végső ügyfeleiknek nyújtott adóköteles szolgáltatások után, annak ellenére, hogy a releváns polgári jogi szabályok alapján a Česká síť és az említett fióktelepek egyetlen „társaságnak” minősülnek.

23 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy meg kell vizsgálni azokat a körülményeket is, amelyek között fellépett a „társaság” tagja, aki a végső ügyfelekkel szemben az előtte vitatott adóköteles ügyletek keretében eljárt, mivel vannak olyan helyzetek, amelyekben az ilyen „társaság” tagjai közül egyetlen tag is kötelezheti az összes tagot.

24 Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha az ilyen tag megfelel a polgári törvénykönyv 2737. §-ának (1) bekezdésében előírt eljárási módnak, vagyis amikor egy közös ügyben valamennyi tag megbízottjaként és meghatalmazása alapján jár el, ami azt jelenti, hogy valamennyi tag nevében és javára jár el, és a cselekményei e törvénykönyv 2736. §-ának megfelelően egyetemlegesen kötelezik őket.

25 Márpedig a jelen ügyben azon módot illetően, ahogyan a „társaság” jogi személy tagjai az érintett fióktelepeken keresztül eljártak a végső ügyfelekkel szemben, a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy ez utóbbiak a saját nevükben jártak el, és hogy a szolgáltatási szerződéseket ők kötötték meg, nem pedig a Česká síť. Az a tény, hogy a szerződéses dokumentumok tartalmazták az utóbbi bizonyos adatait, nincs hatással az adóalanynak a szóban forgó adóköteles ügyletek tekintetében történő azonosítására.

26 A közigazgatási eljárás ügyirataiból az sem derül ki, hogy az érintett fióktelepek a végső ügyfelekkel kötött szerződésekben vagy a velük való kapcsolattartás során a Česká síť-et oly módon említette volna, amelyet a társult tagként való megjelöléséhez lehetne hasonlítani.

27 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e a 2006/112 irányelvvel, és különösen annak 9. cikkének (1) bekezdésével és 193. cikkével, hogy az úgynevezett polgári jogi társaságokra (jogi személyiséggel nem rendelkező személyegyesülésekre) vonatkozó különös nemzeti [héa]szabályozás alapján az úgynevezett kijelölt tag köteles az adót az egész polgári jogi társaság tekintetében megfizetni, noha a szolgáltatásnyújtással összefüggésben a végső ügyféllel szemben másik tag járt el?

E helyzetnek a 2006/112/EK irányelvvel való összeegyeztethetősége attól függ-e, hogy ez a másik tag megszegte-e a polgári jogi társaság ügyeiben való eljárás szabályait, és saját nevében járt-e el a végső ügyféllel szemben?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

28 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy a tagjai jogi személyiségétől elkülönülő jogi személyiséggel nem rendelkező és adóköteles szolgáltatásokat nyújtó polgári jogi társaság „kijelölt tagnak” kinevezett egyik tagját kell az e társaság többi tagja által nyújtott adóköteles szolgáltatásokhoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett személynek tekinteni, még akkor is, ha e tagok jártak el e szolgáltatások nyújtása tekintetében a végső ügyfeleikkel szemben, és e tekintetben jelentőséggel bír-e, hogy ennek elérése érdekében e többi tag eltért az említett társaságnak a harmadik személyekkel fennálló viszonyokban való képviseletére vonatkozó polgári jogi szabályoktól azáltal, hogy a végső ügyfeleikkel szemben a saját nevükben jártak el.

29 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 2006/112 irányelv 9. cikkében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés, az „adóalany” fogalmának tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározását adják abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak (2023. február 16-i ítélet, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Annak megállapítása érdekében, hogy kit kell a meghatározott adóköteles ügyletek tekintetében „héaalanynak” tekinteni, azt kell megvizsgálni, hogy ki végezte önállóan az érintett gazdasági tevékenységet. Az önállóságra vonatkozó kritérium az érintett ügylet valamely konkrét személynek vagy szervezetnek való betudását érinti, miközben ezen túlmenően biztosítja, hogy a beszerző az esetlegesen fennálló adólevonási jogát jogbiztonságot nyújtó módon gyakorolhassa (lásd ebben az értelemben: 2023. február 16-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a gazdasági tevékenységet a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (2023. február 16-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy amennyiben valamely személy egyedül lép fel a harmadik személyekkel fennálló kapcsolatokban, a saját nevében és saját javára eljárva, valamint egyedül viseli a szóban forgó adóköteles ügyletekhez kapcsolódó gazdasági kockázatot, nem befolyásolhatja adóalanyi minőségét az a körülmény, hogy olyan szerződést kötött, amely őt a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban valamennyi szerződő fél vagy az e szerződés által létrehozott jogalany nevében eljáró személyként jelölte meg (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija [Közös vállalkozásról szóló szerződés] ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711, 43–47. pont).

33 Ezenkívül a több vállalkozás közötti akár szoros együttműködés bizonyított fennállása nem elegendő a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett önállóságuk megkérdőjelezéséhez. Az együttműködés valamely típusának kiválasztása ugyanis az e vállalkozások szervezetén belüli választás körébe tartozik, és önmagában nem teszi lehetővé azon következtetés levonását, hogy nem önállóan végzik tevékenységeiket vagy nem viselik a gazdasági tevékenységükkel kapcsolatos gazdasági kockázatot (lásd ebben az értelemben: 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 31. és 32. pont).

34 Noha a jelen ügyben a tényállás értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat fényében meghatározza, hogy a szóban forgó jogalanyokat, vagyis az érintett fióktelepeket úgy kell-e tekinteni, mint amelyek a szóban forgó gazdasági tevékenységet „önállóan” végzik, a Bíróság, amelynek feladata, hogy hasznos válaszokat adjon e bíróságnak, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a szóban forgó alapeljárás iratai, valamint az elé terjesztett írásbeli észrevételek alapján útmutatást adjon e bíróságnak az elé terjesztett konkrét jogvita eldöntéséhez (lásd ebben az értelemben: 2023. február 16-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 72. és 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatokból kitűnik, hogy e bíróság úgy véli, hogy az alapügy tényállásának megvalósulása idején a Česká síť-et és az érintett fióktelepeket egyetlen „társaság”, vagyis egy külön jogi személyiséggel nem rendelkező polgári jogi társaság tagjainak kellett tekinteni, mivel ahhoz, hogy ezen értékelésre lehessen jutni, nincs szükség írásbeli szerződés fennállására.

36 Következésképpen e bíróság szerint a héatörvénynek az ilyen tagokra vonatkozó különös szabályozást előíró, az alapügy tényállásának megvalósulása idején alkalmazandó szabályai értelmében a Česká síť valamely „társaság” „kijelölt tagjaként” nemcsak a saját adóköteles szolgáltatásai, hanem a „társaság” többi tagja által nyújtott szolgáltatások tekintetében is a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „adóalanynak” minősült, és az ezen irányelv 193. cikke alapján az összes ilyen szolgáltatás után fizetendő héa megfizetésére volt köteles.

37 Az említett bíróság egyébiránt megállapítja, hogy e különös szabályozás, amint azt a héatörvény az alapügy tényállásának megvalósulása idején előírta, nem a 2006/112 irányelv 11. cikkének átültetésére irányult, és hogy az ezen átültetést megvalósító nemzeti jogszabályok alkalmazhatóságára végeredményben nem hivatkozott az adóhatóság, ugyanakkor e bíróság egy sor olyan tényállási elemre hivatkozik, amelyből az tűnik ki, hogy a Česká síť-et és az érintett fióktelepeket – e 11. cikk (1) bekezdése értelmében – szoros és kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok fűzték össze egymással.

38 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy – amint arra a főtanácsnok az indítványának 34–38. pontjában lényegében szintén rámutatott – úgy tűnik, hogy e szoros kapcsolatokra tekintettel nem zárható ki, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikkét átültető nemzeti szabályok alkalmazása a jelen ügyben lehetővé tenné a Česká síť és az érintett fióktelepek egyetlen adóalanyként való kezelését annak ellenére, hogy jogi szempontból függetlenek, amennyiben bizonyítást nyer, hogy az eladásoknak e négy társaság közötti felosztása, amely társaságok mindegyike úgy tűnik, hogy közvetlenül vagy közvetve a Česká síť egyedüli tagjának irányítása alatt áll, teljesen mesterséges, visszaélést megvalósító megállapodás eredménye. Egy ilyen megállapítás azzal a következménnyel járna, hogy a 2006/112 irányelv 287. cikkének 7. pontjában a Cseh Köztársaság tekintetében előírt adómentesség nem lenne alkalmazható, mivel az említett társaságok összesített forgalma meghaladná az e rendelkezésben előírt küszöböt.

39 Ha e megállapítást nem lehet megtenni, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy a jelen ítélet 29–33. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatra tekintettel, a Česká síť vagy az érintett fióktelepek minősülnek-e a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében héaalanynak az e fióktelepek által nyújtott adóköteles szolgáltatások tekintetében. Ez a minőség akkor illeti meg az utóbbiakat, ha megállapítást nyer, hogy e szolgáltatásokat a Česká síť-hez viszonyítva önállóan nyújtották. Ez az eset áll fenn, ha megállapítást nyer, hogy az említett fióktelepek az érintett gazdasági tevékenységet a saját nevükben, saját javukra és saját felelősségükre végezték, és ha e fióktelepek viselik az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot.

40 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatokra tekintettel és az e bíróság által az alapügyben valamennyi releváns tény vonatkozásában elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett meg kell állapítani, hogy annak ellenére, hogy a Česká síť részt vett az érintett fióktelepek által a végső ügyfeleknek nyújtott szolgáltatások megszervezésében, úgy tűnik, hogy az e szolgáltatásokat illetően e fióktelepeket kell adóalanynak tekinteni.

41 Ugyanis, amint azt e bíróság jelzi, az említett fióktelepek adóköteles szolgáltatásokat nyújtottak saját végső ügyfeleik részére, amelyek főként internet-hozzáférés biztosításából álltak. Ugyanezen fióktelepek mindegyike a saját nevében nyújtotta e szolgáltatásokat, és az azokból származó bevételt az érintett adóévben lekönyvelte.

42 E tekintetben a jelen ítélet 33. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatra tekintettel különös jelentőséggel bír az a körülmény, hogy a harmadik személyekkel fennálló kapcsolatokban az érintett fióktelepek lényegében anélkül jelentek meg szerződő félként, hogy közvetlenül megemlítették volna a „társaságot” vagy annak valamely tagját, különösen a Česká síť-et, még akkor is, ha a szerződéses dokumentumok tartalmaztak bizonyos olyan elemeket, amelyek eleve lehetővé tehették ez utóbbi közvetett azonosítását.

43 E körülmény jelentősége különösen abban áll, hogy azon kritériumok alkalmazásának, amelyek lehetővé teszik a héaalany azonosítását olyan különböző gazdasági szereplők által nyújtott adóköteles szolgáltatásokkal összefüggésben, amelyek jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek, biztosítania kell, hogy az ilyen azonosítás viszonylag könnyen belátható legyen, valamint biztosítania kell végső soron az érintett harmadik személyek jogbiztonságát, különösen annak érdekében, hogy ez utóbbiak ténylegesen, jogilag biztonságos módon gyakorolhassák esetleges levonási jogukat, amint azt a jelen ítélet 30. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat megköveteli.

44 Ami azt a kérdést illeti, hogy milyen hatással lehet az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válaszra az a tény, hogy az alapügyben szóban forgó adóköteles ügyletek teljesítése érdekében az érintett fióktelepek eltértek a „társaság” harmadik személyekkel fennálló viszonyokban való képviseletére vonatkozó nemzeti jogi szabályoktól, mivel a végső ügyféllel szemben a saját nevükben jártak el, nemleges választ kell adni.

45 Az a tény ugyanis, hogy e fióktelepek nem a „társaság” képviseletére vonatkozó, az alkalmazandó nemzeti polgári jog által előírt szabályoknak megfelelően jelentek meg a harmadik személyekkel fenntartott kapcsolatokban, nem releváns azon kérdés megválaszolása szempontjából, hogy a Česká síť vagy az említett fióktelepek kötelezettek-e héafizetésre az ugyanazon fióktelepek által nyújtott adóköteles szolgáltatások után, hanem csupán azzal a következménnyel jár, hogy a „társaság” semmiképpen nem tekinthető úgy, mint amely maga nyújtotta e szolgáltatásokat, és ennélfogva e szolgáltatások tekintetében nem lehet héaalanyi minősége (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija [Közös vállalkozásról szóló szerződés] ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711, 45. pont).

46 Végül, ha a jelen ügyben a 2006/112 irányelv 193. cikkében előírt kivételek egyike sem alkalmazható, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, e rendelkezésből az következik, hogy az érintett fióktelepek által nyújtott szolgáltatások tekintetében héaalany egyúttal az ezen adó megfizetésére köteles személy.

47 Ebből azt a következtetést kell levonni, hogy ha a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő különböző vizsgálatok eredményeként e bíróság úgy ítélné meg, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének és 193. cikkének megfelelően az érintett fióktelepek kötelesek a héa megfizetésére az általuk nyújtott adóköteles szolgáltatások tekintetében, ez utóbbi rendelkezéssel ellentétes az, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás alapján ezen adót a Česká síť-re terheljék azzal az indokkal, hogy ez utóbbi az e fióktelepeket magában foglaló „társaság” „kijelölt tagja”.

48 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy a tagjai jogi személyiségétől elkülönülő jogi személyiséggel nem rendelkező és adóköteles szolgáltatásokat nyújtó polgári jogi társaság „kijelölt tagnak” kinevezett egyik tagját kell az e társaság többi tagja által nyújtott adóköteles szolgáltatásokhoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett személynek tekinteni, még akkor is, ha e tagok jártak el e szolgáltatások nyújtása tekintetében a végső ügyfeleikkel szemben, és e tekintetben nem bír jelentőséggel az a tény, hogy ennek elérése érdekében e többi tag eltért az említett társaságnak a harmadik személyekkel fennálló viszonyokban való képviseletére vonatkozó polgári jogi szabályoktól azáltal, hogy a végső ügyfeleikkel szemben a saját nevükben jártak el.

A költségekről

49 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy a tagjai jogi személyiségétől elkülönülő jogi személyiséggel nem rendelkező és adóköteles szolgáltatásokat nyújtó polgári jogi társaság „kijelölt tagnak” kinevezett egyik tagját kell az e társaság többi tagja által nyújtott adóköteles szolgáltatásokhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett személynek tekinteni, még akkor is, ha e tagok jártak el e szolgáltatások nyújtása tekintetében a végső ügyfeleikkel szemben, és e tekintetben nem bír jelentőséggel az a tény, hogy ennek elérése érdekében e többi tag eltért az említett társaságnak a harmadik személyekkel fennálló viszonyokban való képviseletére vonatkozó polgári jogi szabályoktól azáltal, hogy a végső ügyfeleikkel szemben a saját nevükben jártak el.

Aláírások