JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. február 10. [1]

C-596/20. sz. ügy

DuoDecad Kft.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Fővárosi Törvényszék [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adójog – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye – A szolgáltatás igénybe vevőjének meghatározása – A szolgáltatás igénybe vevője és valamely harmadik személy közötti esetleges visszaélésszerű konstrukció teljesítési helyre gyakorolt hatása – A semlegesség elve – A kettős adóztatás elkerülése – A tagállamok adóhatóságainak együttműködési kötelezettsége”

I. Bevezetés

1. Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az uniós jogharmonizáció korlátait illusztrálja. Még ha valamennyi tagállam helyesen is ültette át az alapul szolgáló irányelvet, annak a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtásra való alkalmazása eltérő eredményekhez vezet. Mind Portugália, mind Magyarország úgy látja, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a saját területükön található, és maguknak követelik a hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa). Ez a teljes jogharmonizáció ellenére egy és ugyanazon ügylet tényleges kettős adóztatásához vezet.

2. Ez különösen azért problematikus, mert a héairányelv koncepciója alapján egyáltalán nem a közreműködő vállalkozások a tényleges adóviselők, hanem azok csupán – amint a Bíróság fogalmaz [2] – az állam javára eljáró adóbeszedők. Valójában a héának semlegesnek kell lennie azon vállalkozás tekintetében, amely ezen adót csupán beszedi. Ez csak akkor áll fenn, ha az adót csak egyszer vetik ki. Ez viszont azt feltételezi, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye csak egyetlen tagállamban legyen. Ezt a héairányelv alapvetően így is írja elő. Egyúttal azonban azt is ki kell zárni, hogy mindkét tagállamban jogerősen kimondható legyen, hogy a teljesítési hely akár az egyik, akár a másik tagállamban található. Más szóval: nem állhat fenn minősítési összeütközés.

3. Ezenkívül ezen előzetes döntéshozatali eljárás felveti a szolgáltatások irányadó igénybe vevője meghatározásának a kérdését, ha ennek és valamely harmadik személynek visszaélésszerű konstrukciót rónak fel. Ez a jelen ügyben a teljesítési hely helyes meghatározása szempontjából

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] Lásd e tekintetben: 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).

fontos. Ugyanis, még ha e kifogás megalapozott is, felmerül a kérdés, hogy harmadik személy és a szolgáltatás igénybe vevője közötti jogviszonyban felmerülő joggal való visszaélésre vonatkozó kifogás hatással lehet-e a szolgáltatóra, vagyis a szolgáltatásának a teljesítési helyére.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A héairányelv

4. A jogi háttér a héairányelvnek[3] a szóban forgó 2009.[4] és 2011.[5] évben hatályos változatából következik.

5. A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja a következőket írja elő:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;”

6. Az irányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

7. Az irányelv 28. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

8. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályokat 2010. január 1-jei hatállyal módosították,[6] így a szóban forgó két évre vonatkozóan a teljesítési helyet illetően eltérő szabályok voltak érvényesek.

9. A szóban forgó 2009. év tekintetében az irányelv 43. cikkének szövege a következő:

„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.”

[3] 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.).

[4] E tekintetben a legutóbb a 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 175., 12. o.) módosított változat.

[5] E tekintetben legutóbb a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 326., 1. o.) módosított változat.

[6] A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008 L 44., 11. o.).

10. A szóban forgó 2009. év tekintetében a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontja kiegészítette teljesítési helyre vonatkozó szabályt:

„(1) 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:

k) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, különösen a II. mellékletben meghatározottak;”

11. Az említett II. mellékletben („Az 56. cikk (1) bekezdésének k) pontjában említett, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások indikatív jegyzéke”) említésre kerül többek között a „webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása”, valamint a „képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása”.

12. Az irányelv 196. cikke a szóban forgó 2009. év tekintetében a következőképpen szabályozta a külföldön letelepedett adóalany által történő szolgáltatásnyújtás esetén az igénybe vevő fordított adózását:

„A HÉA-t az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybevevő adóalanynak kell megfizetnie, illetve a 44., 47., 50., 53., 54. és 55. cikkben meghatározott szolgáltatások olyan igénybevevőjének, aki abban a tagállamban, amelyben az adót meg kell fizetni, HÉA-alanyként nyilvántartásba vettek, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

13. Ezzel szemben a szóban forgó 2011. év tekintetében az irányelv 44. cikke a következőképpen határozza meg az adóalany részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helyét:

„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.”

14. Az irányelvnek a szolgáltatást igénybe vevő fordított adózására vonatkozó 196. cikke a szóban forgó 2011. évre vonatkozóan ennek megfelelően a következőképpen szól:

„A HÉA megfizetésére a HÉA-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany, vagy nem adóalany jogi személy kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

2. A 904/2010 rendelet

15. Ezen túlmenően a tagállamok adóhatóságainak a héa területén történő együttműködését a 904/2010/EU rendelet [7] szabályozza.

16. A 904/2010 rendelet (7) preambulumbekezdése a következőképpen szól:

„A befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban. Tehát nemcsak ellenőrizniük kell a saját területükön keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítésének biztosításához is.”

17. A 904/2010 rendelet 1. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„E rendelet azon feltételeket állapítja meg, amelyek szerint a héára vonatkozó jogszabályok alkalmazásáért felelős illetékes tagállami hatóságok együttműködnek egymással és a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák e jogszabályok tiszteletben tartását.

E célból a rendelet megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek és átadják egymásnak a héa helyes megállapításához, a héa – különösen a Közösségen belüli ügyletek esetében történő – helyes alkalmazásának ellenőrzéséhez és a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges információkat. E rendelet meghatározza különösen azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok elektronikus úton összegyűjtik és kölcsönösen átadják az említett információkat.”

B. A magyar jog

18. A héairányelvet az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény ültette át.

III. Az alapeljárás

A. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem háttere

19. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a portugál és a magyar adóhatóságoknak egy magyar vállalkozás (DuoDecad Kft., a továbbiakban: felperes) által egy portugál vállalkozásnak (Lalib Gestao e Investimentos LDA, a továbbiakban: Lalib) nyújtott informatikai támogató szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó eltérő határozatainak a kontextusába illeszkedik.

20. Ezen eltérő határozatok végső soron egy másik magyar vállalkozás, a WebMindLicenses (a továbbiakban: WML) által az ugyanazon portugál vállalkozás (Lalib) részére történő licencbeadás adójogi bánásmódjára vonatkozó, szemmel láthatóan a mai napig tisztázatlan jogvita folytatásai. Ennek során olyan licencszerződésről van szó, amelynek tárgya egy olyan know-how bérbeadása

[7] A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.).

volt, amely olyan internetes oldal üzemeltetését tette lehetővé, amelyen keresztül interaktív audiovizuális szolgáltatásokat nyújtottak. E jogvita évekkel ezelőtt már tárgyát képezte egy, a Bíróság előtti előzetes döntéshozatali eljárásnak.[8]

21. Ezen előző eljárás keretében a magyar bíróság lényegében azt kérdezte a Bíróságtól, hogy a WML és a Lalib között kötött e licencszerződést joggal való visszaélésnek kell-e tekinteni, illetve melyek az e tekintetben releváns szempontok. Ezenkívül a Bíróságnak arra a kérdésre kellett választ adnia, hogy a 904/2010 rendeletet úgy kell-e értelmezni, hogy valamely tagállam azon adóhatósága, amely azt vizsgálja, hogy azon szolgáltatások, amelyek után más tagállamokban a héafizetési kötelezettséget már teljesítették, szintén adókötelesek-e annak tagállamában, köteles e más tagállamok adóhatóságaihoz együttműködés iránt megkereséssel fordulni.

22. A Bíróság erre többek között azt a választ adta, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata az alapügy összes körülményének vizsgálata annak megállapítása érdekében, hogy e szerződés, amennyiben leplezte azt a tényt, hogy a szóban forgó szolgáltatást ténylegesen nem a licencbe vevő társaság, hanem valójában a licencbe adó társaság nyújtotta, teljesen mesterséges megállapodásnak minősül-e. E tekintetben különösen azt kell tisztáznia, hogy a licencbe vevő társaság gazdasági tevékenysége székhelyének vagy állandó telephelyének áthelyezése nem minősült-e valós letelepedésnek, hogy e társaság az érintett gazdasági tevékenység gyakorlása érdekében üzlethelyiségek, technikai és humán erőforrások formájában nem rendelkezett-e megfelelő struktúrával, továbbá hogy az említett társaság e gazdasági tevékenységet nem a saját nevében, saját javára, saját felelősségére és saját kockázatára végezte-e. Ezenkívül tájékoztatáskéréssel kell e más tagállamok adóhatóságaihoz fordulni, amennyiben az ilyen kérelem szükséges, sőt elengedhetetlen a héa első tagállamban való felszámíthatóságának megállapításához.

23. Időközben a WML és a magyar adóhatóság közötti eljárásban ilyen tájékoztatáskéréssel fordultak a portugál hatóságokhoz. E hatóságok a felperes szerint abból indulnak ki, hogy a portugál vállalkozás ténylegesen Portugáliában telepedett le. Márpedig a magyar adóhatóság nyilvánvalóan továbbra is úgy tekinti, hogy a WML és a portugál vállalkozás között létrejött szerződés joggal való visszaélést valósít meg. Ennélfogva az internetes oldalt kizárólag a WML üzemelteti, és ezáltal az ügyleteket a WML Magyarországról bonyolítja. Ennek „logikus következménye”, hogy az internetes oldal üzemeltetésével összefüggő valamennyi informatikai támogató szolgáltatást sem a portugál vállalkozásnak, hanem kizárólag Magyarországon a WML-nek nyújtották.

B. A bírósági alapeljárás

24. A felperes olyan vállalkozás, amely informatikai támogató szolgáltatásokat nyújt az internetes oldalak üzemeltetői számára. A felperest 2007. október 8-án alapították. Nyilvánvalóan bizonyos kapcsolatban áll a WML-lel, ami azonban az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem derül ki elég egyértelműen. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett második kérdés szerint a WML tulajdonosa egyúttal a felperes ügyvezetője és/vagy annak tulajdonosa.

25. A felperes sokéves tapasztalattal rendelkező szakembereket foglalkoztat, és a stabil technikai háttérnek köszönhetően a multimédiás tartalom interneten keresztül való továbbításában piacvezetőnek számít. A felperes legjelentősebb ügyfele a Lalib portugál társaság volt, amely

[8] 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832).

részére a 2009 júliusa és decembere közötti időszakra, valamint a teljes 2011-es naptári évre összesen 8 086 829,40 euró értékben állított ki szolgáltatásnyújtásként támogató, karbantartási és kivitelezési szolgáltatásokról szóló számlákat.

26. A portugál Lalib társaságot 1998. február 16-án alapították a portugál jogszabályoknak megfelelően, és fő tevékenysége a vizsgált időszakban elektronikus úton nyújtott szórakoztató szolgáltatásokból állt.

27. A magyar adó- és vámhatóság adóellenőrzést végzett a felperesnél. Az ellenőrzés tárgya az általános forgalmi adó, az ellenőrzés alá vont időszak pedig 2009 második féléve és a teljes 2011-es adóév volt. Az adóhatóság ezen ellenőrzés eredményeként a 2020. február 10-én kelt határozatával a felperes terhére 458 438 000 forint (HUF) (hozzávetőleg 1,25 millió euró) összegű adókülönbözetet állapított meg, és emellett 343 823 000 HUF (hozzávetőleg 1 millió euró) összegű adóbírság, valamint 129 263 000 HUF (hozzávetőleg 350 000 euró) összegű késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte a felperest. A felperes fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben, amelyet a 2020. április 6-i határozattal elutasítottak.

28. Az alperes adóhatóság megállapításai azon alapultak, hogy a felperes által a Lalib részére nyújtott szolgáltatások tényleges igénybe vevője nem a Lalib, hanem a WML volt. Egy új, a WML-nél végzett eljárást követően megállapították, hogy az internetes oldalon keresztüli szolgáltatásokat nem Portugáliából a Lalib, hanem Magyarországról a WML nyújtotta. A Lalib és a WML közötti szóban forgó licencszerződés egy fiktív szerződés.

29. A felperes keresetet indított e határozattal szemben. Úgy véli, hogy számos egyéb partnervállalkozáshoz hasonlóan közvetlenül a Lalibnak, nem pedig a WML-nek nyújtott támogató szolgáltatásokat. Ami a Lalibbal kötött szerződéseket illeti, azokban sem a WML, sem a WML többségi tulajdonosa nem játszott szerepet. Épp ellenkezőleg, a WML ellen indított eljárás keretében a magyarországi Nemzeti Adó- és Vámhivatal kiemelt adózók igazgatósága a tényállás tisztázása érdekében megkereste a portugál hatóságot. A portugál hatóság a nemzetközi megkeresésre adott válaszában egyértelműen kimondta, hogy a Lalib Portugáliában telepedett le, hogy a társaság a vizsgált időszakban saját kockázatára valós gazdasági tevékenységet folytatott, illetve rendelkezett minden ahhoz szükséges technikai és személyi erőforrással, hogy a nemzetközi szinten megszerzett tudást hasznosítsa.

30. Tekintettel arra, hogy a már lefolytatott előzetes döntéshozatali eljárás ellenére az internetes oldalon keresztül (a Lalib vagy a WML által) végrehajtott ügyletek helyét a portugál és a magyar adóhatóságok eltérően értékelik, és ez hatással lehet a felperes ügyletei teljesítésének helyére, a kereset elbírálására hatáskörrel rendelkező bíróság új előzetes döntéshozatal iránti kérelmet tart szükségesnek.

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

31. E körülmények között a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő két nagyon hosszú kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, 24. cikkének (1) bekezdését és 43. cikkét, hogy egy honlapon elérhető szolgáltatásokat a végfelhasználók felé nem a know-how-t licencbe vevő, egyik uniós tagállamban (az alapügyben Portugáliában) székhellyel rendelkező társaság nyújtja, és ezáltal a másik uniós tagállamban (az alapügyben Magyarországon) székhellyel rendelkező adózótól mint alvállalkozótól a know-how technikai folyamatait támogató szolgáltatást nem vehet igénybe, hanem az adózó ezen szolgáltatásait a know-how ugyanezen másik tagállamban székhellyel rendelkező licencbeadójának nyújtja, a licencbevevőre vonatkozó alábbi körülmények mellett:

(a) az első uniós tagállamban bérelt irodákkal, informatikai és egyéb irodai infrastruktúrával, saját munkavállalókkal és az elektronikus kereskedelem terén széleskörű tapasztalatokkal, valamint kiterjedt nemzetközi kapcsolattal bíró tulajdonossal, továbbá elektronikus kereskedelmi tárgyú képzettséggel rendelkező ügyvezetővel rendelkezett,

(b) a honlapok működésének folyamatait rögzítő know-how-t és annak frissítéseit megkapta, azokat véleményezte, változtatásokat javasolt hozzájuk, és azokat jóváhagyta,

(c) a licencbevevő részére az adózó a szolgáltatásait ezen know-how alapján nyújtotta,

(d) a licencbevevő az alvállalkozói teljesítéssel kapcsolatban folyamatosan riportokat kapott

(így különösen a honlapok forgalmáról és a bankszámláról történő kifizetésekről),

(e) a honlapok internetes elérhetőségét biztosító doménneveket saját nevére regisztrálta,

(f) a honlapokon szolgáltatásnyújtóként a licencbevevő volt feltüntetve,

(g) a honlapok jó hírének megőrzése érdekében maga intézkedett,

(h) a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges közreműködői, alvállalkozói szerződéseket saját nevében, maga kötötte meg (így különösen a honlapokon történő bankkártyás fizetést biztosító bankokkal, a honlapokon elérhető tartalmat biztosító előadókkal és a tartalmat népszerűsítő webmesterekkel),

(i) rendelkezett az érintett szolgáltatás végfelhasználók részére történő nyújtásából származó jövedelem fogadására szolgáló teljes rendszerrel, úgy mint bankszámlákkal, a bankszámlák feletti kizárólagos és teljes körű rendelkezési joggal, a végfelhasználók számára a szolgáltatásnyújtásról történő számlakiállítást lehetővé tevő végfelhasználói adatbázissal, és saját számlázó szoftverrel,

(j) fizikai ügyfélszolgálatként a honlapokon saját, első tagállambeli székhelyét tüntette fel, és

(k) mind a licencbeadótól, mind pedig a know-how-ban leírt, egyes technikai folyamatok megvalósítását végző magyarországi alvállalkozóktól független társaság

figyelembe véve azt a körülményt is, hogy (i) a fentieket az első tagállambeli társhatóság mint ezen objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmények igazolására alkalmas szerv is megerősítette, (ii) a honlapokról történő másik tagállambeli szolgáltatásnyújtásnak objektív akadályát képezte az, hogy másik tagállambeli társaság részére nem volt elérhető olyan pénzforgalmi szolgáltató, amely a honlapokon történő bankkártyás fizetések elfogadását biztosította volna, emiatt a honlapokon elérhető szolgáltatások nyújtását soha nem végezte másik tagállambeli társaság, sem a vizsgált időszakot megelőzően, sem azt követően, és azt, hogy (iii) a licencbe vevő társaság és kapcsolt vállalkozásai a honlapok működtetéséből összességében magasabb nyereségre tettek szert, mint az első és a második tagállamban alkalmazandó áfakulcsból származó adókülönbözet mértéke?

2) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, 24. cikkének (1) bekezdését és 43. cikkét, hogy a valamely honlapon elérhető szolgáltatásokat a végfelhasználók felé a know-how-t licencbe adó, másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság nyújtja, és ezáltal az adózótól mint alvállalkozótól a know-how technikai folyamatait támogató szolgáltatást vesz igénybe, és az adózó ezen szolgáltatásait nem a know-how első tagállamban székhellyel rendelkező licencbevevőjének nyújtja, ha a licencbeadó:

   (a) saját erőforrásai csupán egy bérelt irodából és az ügyvezetőjének a használatában lévő számítógépből álltak,

   (b) az ügyvezetőn és egy heti néhány órában, részmunkaidőben foglalkoztatott jogtanácsoson túl saját munkavállalókkal nem rendelkezett,

   (c) a know-how fejlesztésére irányuló szerződésen túl, más szerződései nem voltak,

   (d) a tulajdonában álló doménneveket, a licencbevevővel kötött szerződés alapján a licencbe vevő társaság regisztráltatta a saját nevére,

   (e) harmadik felek, így különösen a végfelhasználók, a honlapokon történő bankkártyás fizetést biztosító bankok, a honlapokon elérhető tartalmat biztosító előadók és a tartalmat népszerűsítő webmesterek felé soha nem jelent meg a szóban forgó szolgáltatások nyújtójaként,

   (f) bizonylatokat a honlapokon elérhető szolgáltatásokkal kapcsolatban – a licencdíjról szóló számla kivételével – soha nem állított ki, és

   (g) a honlapokon nyújtott szolgáltatásból származó jövedelem fogadására alkalmas rendszerrel (erre szolgáló bankszámlával és más infrastruktúrával) nem rendelkezett, figyelembe véve azt is, hogy a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) értelmében önmagában nincs döntő jelentősége annak, hogy a licencbe adó társaság vezető tisztségviselője és egyedüli tagja a know-how megalkotója, továbbá, hogy ugyanezen személy befolyást vagy irányítást gyakorolt az említett know-how fejlesztésére és hasznosítására, valamint a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtásra, oly módon, hogy a licencbe adó társaság magánszemély ügyvezetője és tulajdonosa egyben azon alvállalkozói gazdasági társaságok, így a felperes ügyvezetője és/vagy tulajdonosa is, amelyek a szolgáltatás nyújtásában – az adott, rájuk vonatkozó feladataikat ellátva – a licencbevevő megbízásából, alvállalkozóként működnek közre?”

32. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, a Portugál Köztársaság, Magyarország és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdésében foglaltak alapján mellőzte tárgyalás tartását.

V. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

33. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdés csak akkor érthető, ha szem előtt tartjuk az alapeljárás tárgyát. Ebben az eljárásban a felperes és a magyar adóhatóság nem ért egyet a felperes által a Lalib részére nyújtott informatikai szolgáltatások teljesítési helyét illetően.

34. A valamely *másik adóalany számára* elektronikus úton történő ilyen szolgáltatásnyújtások teljesítési helye – mind a régi jogszabály (a 2009-ben hatályos héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontjával összefüggésben értelmezett 43. cikke), mind az új jogszabály (a 2011-ben hatályos héairányelv 44. cikke) szerint – az a hely, ahol a szolgáltatás igénybe vevője gazdasági tevékenységének székhelye található. Ha a Lalib lenne a szolgáltatások igénybe vevője, ez a hely Portugáliában lenne, így Portugália helyesen szedte volna be a héát. Ezzel szemben, ha valamely magyarországi vállalkozás a szolgáltatások tényleges igénybe vevője (például a WML) lenne, az informatikai szolgáltatásnyújtások teljesítési helye Magyarországon lenne, így Magyarország helyesen követelte volna a héát.

35. Közelebbről megvizsgálva, a felperes számára irreleváns az a kérdés, hogy hol található a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye, ha a szolgáltatás szóba jöhető mindkét igénybe vevője előzetesen megfizetett adó levonására jogosult olyan vállalkozás, amely a megállapodás szerinti árat a mindenkori héával együtt megfizeti. Ekkor nincs következménye annak, hogy Magyarország és Portugália eltérő adómértéket alkalmaz. Ugyanakkor a felperes számára jelentősége van annak, hogy a forgalom egyszer – Magyarországon *vagy* Portugáliában – vagy kétszer – Magyarországon *és* Portugáliában – adóztatandó-e, mivel a szolgáltatás igénybe vevőjével közösen megállapított díjazást is csak egyszer kapja meg.

36. Ebben az összefüggésben merül fel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett mindkét kérdésben a héairányelv teljesítési helyre vonatkozó rendelkezéseinek az értelmezése a felperes által nyújtott szolgáltatások uniós jognak megfelelő teljesítési helyének konkrét esetben való meghatározása céljából. Mivel ez a hely a szolgáltatás igénybe vevőjének székhelyétől függ, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az uniós jogra tekintettel helyesen határozták-e meg a jelen (határokon átnyúló) ügyben a szolgáltatás „helyes” igénybe vevőjét, amely ügyben még egy további olyan adóhatóság is részt vesz, amely az első adóhatóságétól eltérő eredményre jut („minősítési összeütközés”).

37. Ezenkívül, mivel a szolgáltatás helyes igénybe vevőjének a meghatározásával kapcsolatos kétségek a WML által a Lalib részére történő licencbeadás vitatott „visszaélésszerű” jellegéből erednek, a kérdést előterjesztő bíróság járulékosan arra keresi a választ, hogy a licencbeadás (esetleges) visszaélésszerű jellege hatással lehet-e a harmadik személy által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyére.

38. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy jelentős mértékben rövidítse le és fogalmazza át mindkét kérdést annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni.

39. E bíróság ugyanis lényegében azt kívánja megtudni, hogy a mindenkor hatályos héairányelv 196. cikkére figyelemmel annak 2., 24., 28., valamint 43. és azt követő cikkeit úgy kell-e értelmezni, hogy a jelen ügy körülményei között azon polgári jogi szerződő fél, amely az ellenértéket megfizette (a jelen esetben a Lalib) a szolgáltatás azon igénybe vevője, amely alapján a teljesítési helyet meg kell határozni. Vagy a szerződő fél és valamely harmadik fél (a jelen esetben a WML) közötti visszaélésszerű gyakorlat esetleges fennállása ahhoz vezet-e, hogy e harmadik személyt kell a szolgáltatás igénybe vevőjének tekinteni, és a teljesítési helyet ennek alapján kell meghatározni?

40. Az ügy fent bemutatott sajátos összefüggései lehetőséget adnak a Bíróság számára annak pontosítására is, hogy a 904/2010 rendeletre tekintettel a héairányelv szerinti semlegesség elve megköveteli-e, hogy határokon átnyúló helyzetekben csak egyetlen teljesítési hely legyen, vagy hogy az adóalany esetében bizonyos körülmények között fennállhat annak kockázata, hogy mindkét érintett adóhatóság eltérő határozatot hoz, és ennélfogva a héa címén kettős adóztatás valósul meg.

41. Az átfogalmazott kérdések megválaszolása érdekében mindenekelőtt tisztázni kell, hogy miként kell a héajogban a szolgáltatás igénybe vevőjét meghatározni (lásd B. rész). Ezt követően azt kell megvizsgálni, hogy a szolgáltatás ezen igénybe vevője és valamely harmadik személy közötti visszaélésszerű gyakorlat fennállása hatással lehet-e a szolgáltatásnyújtó szolgáltatásának teljesítési helyére (lásd C. rész). Ezt követően a különböző tagállamok adóhatóságai által hozott ellentmondásos határozatok harmonizált héarendszer keretében fennálló problematikájára térek ki (lásd D. rész).

B. A szolgáltatás igénybe vevőjének a héajogban történő meghatározásáról

42. Valamely szolgáltatás „helyes” igénybe vevőjének meghatározására általános alapelvek vonatkoznak. Ettől meg kell különböztetni a visszaélésszerű gyakorlat fennállásának a kérdését. A szolgáltatás helyes igénybe vevőjének a meghatározása a héairányelv értelmezéséből ered, és a jelen ügyben hatással van a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére. Ezzel szemben a visszaélésszerű gyakorlat megállapítása a tényállás értékelésének körébe tartozik. Ez azzal a következménnyel jár, hogy újra meghatározza az érintett ügyleteket oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely ezen ügyletek hiányában állt volna fenn.[9]

43. Márpedig az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből csupán az tűnik ki, hogy a magyar adóhatóság a WML és a Lalib közötti szerződéses konstrukciót visszaélésszerű gyakorlatnak tekinti, mivel e szerződéses szerkezeten keresztül a Portugáliában elérhető internetes oldal felhasználói esetében a Magyarországon alkalmazott héamértéknél alacsonyabb héamértéket alkalmaznak. Mindazonáltal, amint a felperes észrevételeiből kitűnik, az e tekintetben indított büntetőeljárásban mindezidáig nem merült fel az adókikerülés kifogása.

44. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből ugyanakkor nem tűnik ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a felperes és a Lalib közötti szerződéses viszonyokat visszaélésszerű gyakorlatnak tekinti. Ez érthető is, mivel a héalevonásra jogosult vállalkozások között a héa mértéke irreleváns. Mind a Lalib, mind a WML héalevonás révén semlegesítheti a héaterhet. E

[9] 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 46. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 98. pont).

tekintetben az iratokból nem tűnik ki, hogy mi az az adóelőny, amelyben a felperes akkor részesül, ha az informatikai támogató szolgáltatásokat egy portugál vállalkozásnak, nem pedig egy magyar vállalkozásnak nyújtja. Portugália jogosan hivatkozik erre.

45. Így – amint arra Portugália szintén helyesen rámutat –, elsődlegesen az a kérdés merül fel, hogy miként kell a héairányelv teljesítési helyre vonatkozó szabályai alapján a szolgáltatás (a jelen ügyben a felperes informatikai szolgáltatásainak) igénybe vevőjét meghatározni.

46. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kapcsoló elvét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek (vagyis a forgalom) adóztatása elmaradásának elkerülése.[10] Ez azt feltételezi, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett adóköteles szolgáltatásnyújtásnak csak egy igénybe vevője lehet.

47. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett adóköteles szolgáltatásnyújtás csak akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybe vevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra. Ennek során a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybe vevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn.[11]

48. Két olyan szerződő fél között, akik megállapodtak valamely szolgáltatás és díjazás nyújtásában, általában létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra. Az előzetes döntéshozatali eljárás alapján a jelen ügyben csak a felperes és a Lalib között állt fenn ez a helyzet. A nyújtandó informatikai támogató szolgáltatásokról való szerződéskötésnek viszont a WML se nem volt a részese, se nem fizetett díjazást. Ennélfogva a Lalib személyében a polgári jogi szerződő fél a szolgáltatás azon igénybe vevője, aki alapján meghatározzák a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét.

49. Ezt az értelmezést – vagyis főszabály szerint a szolgáltatás igénybe vevője az, aki a szolgáltatásnyújtó szerződő fele, és aki köteles az ellenértéket megfizetni – megerősíti a héairányelv 196. cikkében foglalt, a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezéseket kiegészítő szabályozás.

50. A héairányelv 196. cikke ugyanis fordított adózást ír elő a szolgáltatásnyújtó (a jelen ügyben a felperes) és a szolgáltatás vállalkozó igénybe vevője (a jelen ügyben a Lalib) között abban az esetben, ha a szolgáltatást nem a szolgáltatás igénybe vevőjének tagállamában letelepedett vállalkozás nyújtja. Ennek célja – amint a héairányelv (42) preambulumbekezdése pontosítja – az adókivetés egyszerűsítése és az adóztatás hatékonyságának biztosítása.[12] A héairányelv 196. cikkében előírt fordított adózás hátterében az áll, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam

[10] 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. pont); 2012. január 26-i ADV Allround ítélet (C-218/10, EU:C:2012:35, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebben az értelemben továbbá: 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 42. pont).

[11] 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743, 31. pont); lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont); 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 21. és 22. pont).

[12] Ebben az értelemben a héairányelv 199. cikke kapcsán már: 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302, 24. pont); 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet (C-125/12, EU:C:2013:392, 28. pont).

nehézségekkel szembesül az adók külföldi vállalkozásokra történő kivetése során. Ezenkívül e fordított adózás mentesíti a szolgáltatásnyújtókat a más tagállamokban történő nyilvántartásba vételi és bevallási kötelezettség alól. [13]

51. A fordított adózás következményeként közvetett fogyasztási adóból közvetlen fogyasztási adó lesz, amely a szolgáltatás igénybe vevőjét közvetlenül terheli. Az adófizetésre kötelezett személyében történő ilyen változás azonban feltételezi, hogy a szolgáltatás igénybe vevője, aki tehát a díjazáson felül a héát is köteles megfizetni, ezen adótartozást figyelembe veheti a díjazásról való megállapodás, vagy legkésőbb a díjazás megfizetése során. Ez főszabály szerint csak az említett jogviszony alapján az ellenérték megfizetésére kötelezett szerződő fél számára lehetséges.

52. Végeredményben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározására vonatkozó szabályoknak a héairányelv 196. cikkével összhangban álló értelmezéséből kitűnik, hogy főszabály szerint a szolgáltatásnyújtó vállalkozás szerződő fele a szolgáltatás azon igénybe vevője, aki alapján meghatározzák a szolgáltatás teljesítési helyét.

C. A szolgáltatás tényleges igénybe vevője és valamely harmadik személy közötti visszaélésszerű gyakorlat fennállásának következménye

53. Nem vitatott tehát, hogy főszabály szerint az ellenérték megfizetésére kötelezett polgári jogi szerződő fél a szolgáltatás héairányelv értelmében vett igénybe vevője. Meg kell vizsgálni, hogy a szolgáltatás igénybe vevője és valamely harmadik személy (vagyis a jelen ügyben a Lalib és a WML) közötti esetleges visszaélésszerű gyakorlat változtat-e ezen valamit.

1. A magyar adóhatóságok álláspontjáról

54. Véleményem szerint ezt a Portugália által képviselt állásponttal összhangban el kell utasítani. A magyar adóhatóságok ellentétes álláspontja ellentétben áll a héairányelv alaprendszerével. Ezen álláspont abból indul ki, hogy a WML és a Lalib közötti visszaélésszerű gyakorlat eredményeképpen az internetes oldalt Magyarországról a WML üzemelteti, így az informatikai támogató szolgáltatásokat szintén csak Magyarországon a WML részére lehetett nyújtani. Mindazonáltal – a Bizottság véleményével ellentétben – a felperes szolgáltatásai „helyes” igénybe vevőjének a meghatározása nem kapcsolódik szorosan ahhoz a kérdéshez, hogy a WML és a Lalib közötti licencszerződést joggal való visszaélésnek kell-e minősíteni.

55. E logika szerint ugyanis nem kizárólag a felperes szolgáltatásai, hanem számos olyan szolgáltatás, amelyeket a Lalib – egy létező portugál vállalkozás (amennyiben a magyar tájékoztatáskérésre adott portugál választ helyesen adták elő) – az internetes oldal üzemeltetésével kapcsolatban vett igénybe, adóztatandó lenne Magyarországon; ez az egyéb portugál szolgáltatók által nyújtott szolgáltatásokra is vonatkozna. E tekintetben semmi esetre sem képez elegendő alapot az, hogy a magyar adóhatóság – a portugál adóhatósággal ellentétben – úgy véli, hogy a Lalib vagy nem létezik, vagy ebből a szempontból a WML-lel kell azonosnak tekinteni.

[13] 2011. október 6-i Stoppelkamp ítélet (C-421/10, EU:C:2011:640, 33. pont) még a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjával kapcsolatban.

2. A héajog értéksemlegességének a figyelembevétele

56. Egyrészt a héairányelv főszabály szerint értéksemleges.[14] A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint *a szóban forgó ügylet* objektív jellegét kell figyelembe venni.[15] Ez különösen érvényes a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó azon szabályok értelmezésére, amelyeknek – amint a Bíróság helyesen megállapította – a célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek (pontosabban: forgalom) adóztatása elmaradásának elkerülése.[16] Azok tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását szolgálják.

57. Ennélfogva az, hogy az autómosó, vagyis egy szolgáltatás igénybe vevője a gépjármű tulajdonosa-e is, ténylegesen bérli-e a gépkocsit, vagy eltulajdonította-e azt, nem játszik szerepet azon kérdés szempontjából, hogy ki az igénybe vevő, és hol van a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye. Ugyanígy az a tolvaj, aki az eltulajdonított gépjármű tisztítására megbízást adott, és azt kifizette, a szolgáltatás igénybe vevője, és az is marad, így a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét a személye (például, hogy adóalany-e, vagy sem – lásd egyrészt a héairányelv 44. cikkét, másrészt annak 45. cikkét) határozza meg.

3. A szolgáltató szemszögének a figyelembevétele

58. Ezenkívül a magyar adóhatóságok fent említett logikája figyelmen kívül hagyja a héa közvetett adóztatásának technikáját. A gépjármű eltulajdonításának példájában említett „absztrakció elve” ugyanis abból is következik, hogy a szolgáltatásnyújtó vállalkozás az adó beszedése során az állam kinyújtott karjaként („az államkincstár érdekében adóbeszedőként”[17]) jár el. Mivel ezt nem önként, hanem jogszabályi rendelkezés alapján teszi, az „állam kényszerkötelezett segédjeként”[18] is jellemezhető.

59. Márpedig a helyes adómérték alkalmazása és a megfelelő adó beszedése érdekében az állam e segédjének tudnia kell, hogy hol található a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás helye. Ha valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az igénybe vevő (például, hogy adóalany-e) minőségétől függ, a szolgáltatásnyújtónak önállóan meg kell tudnia határozni azt.

60. A szerződő felét, aki a szerződéses megállapodás alapján köteles részére az ellenértéket (árat) megfizetni, azonosítani tudja és meg tudja határozni. Ezzel szemben a szolgáltatásnyújtónak főszabály szerint nincs befolyása azon körülményekre, amelyek csak a szolgáltatás igénybe vevőjének harmadik személyekkel fennálló viszonyát érintik, és nem is ismeri azokat. Ennélfogva az ilyen jellemzők főszabály szerint irrelevánsak a termékértékesítése vagy a szolgáltatásnyújtása teljesítési helyének a meghatározása szempontjából. Az adófizetésre kötelezett számára a

[14] 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 50. pont – az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek általában való megkülönböztetése); 2000. június 29-i Salumets és társai ítélet (C-455/98, EU:C:2000:352, 19. pont), 1999. június 29-i Coffeeshop „Siberië” ítélet (C-158/98, EU:C:1999:334, 14. és 21. pont). A kivételekkel kapcsolatban lásd: 1990. december 6-i Witzemann ítélet (C-343/89, EU:C:1990:445); 1988. július 5-i Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat ítélet (289/86, EU:C:1988:360, 20. pont).

[15] 2013. február 21-i Žamberk ítélet (C-18/12, EU:C:2013:95, 36. pont); 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 39. pont); 2001. október 9-i Cantor Fitzgerald International ítélet (C-108/99, EU:C:2001:526, 33. pont); 1995. április 6-i BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 24. pont).

[16] 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. pont); 2012. január 26-i ADV Allround ítélet (C-218/10, EU:C:2012:35, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebben az értelemben továbbá: 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 42. pont).

[17] Lásd e tekintetben: 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).

[18] Lásd: Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, 1.18. sz.

szolgáltatásnyújtása során joggal lehet közömbös az, hogy ki a mosandó gépjármű valódi tulajdonosa. A szolgáltatás igénybe vevője a szerződő fele, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye pedig mindig ugyanaz függetlenül attól, hogy a gépjárművet bérelték, megvásárolták vagy eltulajdonították-e.

4. A közvetítő ügyletre vonatkozó szabályozás figyelembevétele

61. Továbbá – amint a héairányelv 28. cikke pontosítja – a szolgáltatás igénybe vevője eljárhat ugyan saját nevében, ugyanakkor azt teheti harmadik személy javára. Következésképpen a héa szempontjából irreleváns az, hogy végül a szerződő féltől eltérő bármely más személy veszi ténylegesen igénybe a szolgáltatást. Valamely szolgáltatás igénybe vevője a tulajdonosnak nem minősülő azon személy is, aki a saját nevében, de mások (például a tulajdonos) javára jár el.

62. A döntő tehát az, hogy a Lalib az alapul szolgáló jogviszony alapján köteles megfizetni a felperes informatikai támogató szolgáltatásainak ellenértékét. A Lalib, mint igénybe vevő minőségének a szempontjából főszabály szerint annak sincs jelentősége, hogy a Lalib a szolgáltatást saját nevében és a saját maga javára, vagy saját nevében, de a WML javára vette-e igénybe. A felperes által a Lalib részére nyújtott informatikai szolgáltatások teljesítési helye tehát Portugáliában van, és azt a WML és a Lalib közötti esetleges visszaélésszerű gyakorlattól függetlenül kell értékelni.

5. Elképzelhető kivétel: adókonstrukciós visszaélés valamennyi érintett részéről

63. Ez csak akkor lenne másként, ha a Lalib, a WML és a felperes közötti jogi konstrukció egészét egyetlen nagymértékű adókonstrukciós visszaélésnek kellene tekinteni. Ez lehetővé tenné az érintett ügyletek újbóli meghatározását oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely ezen ügyletek hiányában állt volna fenn. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből azonban nem tűnik ki ilyen adókonstrukciós visszaélés.

64. Ezzel kapcsolatban komoly kétségek állnak fenn azon körülményre tekintettel, hogy minden amellett szól, hogy a Lalib ténylegesen létezik, ténylegesen Portugáliában telepedett le, a felperes számláit ténylegesen kifizette, és a héajog szempontjából fennálló előny legalábbis az informatikai támogató szolgáltatások tekintetében nem állapítható meg. Úgy tűnik, hogy a Bizottság is abból indul ki, hogy az internetes oldalon keresztül kizárólag a Lalib nyújt szolgáltatásokat a végső fogyasztóknak. Végső soron ezt azonban csak a kérdést előterjesztő bíróság értékelheti.

6. Közbenső következtetés

65. A felperes informatikai szolgáltatásainak igénybe vevője a felperes szerződő fele (Lalib). A WML és a Lalib közötti esetleges visszaélésszerű gyakorlatnak e tekintetben nincs következménye. Ez mindenesetre akkor érvényes, ha magát a felperes és a Lalib közötti szerződéskötést nem lehet visszaélésszerű gyakorlat részének tekinteni. A Bíróságnak azonban egyrészt ezzel kapcsolatban semmiféle információ nem áll rendelkezésére, másrészt ezt csak a kérdést előterjesztő bíróság értékelheti.

D. Másodlagosan: a különböző tagállamok adóhatóságai által tett ellentmondásos megállapításoknak a héajogban való kezeléséről

1. A probléma bemutatása

66. Kétségtelen, hogy a felperes szolgáltatásainak teljesítési helye ezzel tisztázódott. Mindazonáltal ebben az eljárásban is fennmarad a héarendszerben rejlő *kettős adóztatás kockázata*. Ez akkor valósul meg, ha a kérdést előterjesztő bíróságnak azt kellene megállapítania, hogy a Lalib, a WML és a felperes közötti jogi konstrukció egészét egyetlen adókonstrukciós visszaélésnek kell tekinteni.

67. Magyarország egy, a WML részére nyújtott szolgáltatást és egy magyarországi teljesítési helyet venne alapul, és Magyarországon beszedné a héát. Ezzel szemben Portugália valószínűleg továbbra sem minősítené a tényállást adókonstrukciós visszaélésnek, így a szolgáltatás igénybe vevője a Lalib lenne, a szolgáltatás teljesítési helye pedig Portugáliában lenne. Ez a minősítési összeütközés miatt kettős adóztatáshoz vezetne.

68. Ez az esetlegesen bekövetkező eredmény ellentétes a héajogban érvényesülő semlegesség elvének az elképzelésével. Amint ugyanis a Bíróság már megállapította, a gazdasági tevékenységek kettős adóztatása ellentétes a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvével.[19] Ezt megerősíti azon áruk behozatala során fennálló kettős adóztatás veszélyére vonatkozó korábbi ítélkezési gyakorlat is, amelyek után már héát számítottak fel.[20]

69. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából már következik néhány arra vonatkozó felvetés, hogy miként lehet elkerülni az ilyen kettős adóztatást.

2. Az időbeli első adómegállapítás kötelező erejének hiánya

70. E tekintetben a Bíróság már helyesen megállapította, hogy az adót először megállapító tagállam határozata nem köti a másik tagállamot a héairányelv helyes alkalmazása során.[21] Az ilyen „érkezési sorrend elve” ellentétes lenne a teljesítési helyre vonatkozó azon előírások elgondolásával, amelyek az adóbevételek tagállamok közötti hozzárendelésére és felosztására irányulnak.

71. Emellett nyitva maradhat az a kérdés, hogy már a 904/2010 rendeletből is következik-e az, hogy valamely tagállam adóhatósága köteles a másik tagállam adóhatóságaihoz megkereséssel fordulni, amennyiben az ilyen megkeresés szükséges, sőt elengedhetetlen a héa első tagállamban való felszámíthatóságának megállapításához.[22]

[19] 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 46. pont); 2001. május 17-i Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 76. pont); 2001. március 8-i Bakcsi ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 46. pont); 1993. május 25-i Mohsche ítélet (C-193/91, EU:C:1993:203, 9. pont).

[20] 1982. május 5-i Schul Douane Expediteur ítélet (15/81, EU:C:1982:135, a rendelkező rész 2. pontja); hasonlóképpen még: 1988. július 6-i Ledoux ítélet (127/86, EU:C:1988:366, 20. pont).

[21] 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 54. pont), amelyet megerősített a 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 53. pont). Ehhez hasonlóan továbbá: 2018. július 5-i Marcandi ítélet (C-544/16, EU:C:2018:540, 65. pont).

[22] Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 59. pont); ellenben: 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 48. pont).

72. Ha ugyanis valamely tagállam bíróságai megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon ügyletet adójogi szempontból eltérően kezelik, akkor – attól függően, hogy a határozatukkal szemben van-e még jogorvoslati lehetőség – jogosultak vagy kötelesek arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak a Bírósághoz.[23] Ennek alapján fordult a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a Bírósághoz a héairányelv teljesítési helyre vonatkozó rendelkezéseinek az értelmezése céljából.

3. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések eltérő értelmezése

73. Amennyiben az alapügyben szóban forgó konfliktus a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezések értelmezésére vonatkozik, a megoldás egyszerű. Ezt a Bírósághoz való fordulással lehet és kell megoldani. Az uniós jog előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretében való ezen értelmezése a másik adóhatóságot is köti.

74. Ha ez utóbbi ebben az időpontban még nem hozott végleges határozatot, ez megakadályozza a kettős adóztatást. Ha már fennáll egy olyan végleges határozat, amely a Bíróság által adott értelmezéssel ellentétben erre vonatkozóan kettős adóztatást eredményez, az ellentétes az uniós joggal. Ha – adott esetben a Bíróság előzetes döntéshozatali eljárásban hozott határozatát követően – bebizonyosodik, hogy a héát egy másik tagállamban már jogalap nélkül megfizették, az érintett jogosult a héatúlfizetés visszatérítésére. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti. Ennélfogva az érintett tagállam főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítésére.[24]

4. Az alapul szolgáló tényállás eltérő értékelése

75. Mindazonáltal, amennyiben a nézeteltérés nem az uniós jog eltérő értelmezésével, hanem a tényállás eltérő értékelésével (például visszaélésszerű gyakorlat fennállása) kapcsolatos, a fent kifejtett módszer nem nyújt további megoldást. Az uniós jognak a konkrét tényállásra való alkalmazása ugyanis a nemzeti bíróságok feladata. Ez utóbbiak határozatai nem kötik más tagállamok adóhatóságait, így továbbra is fennáll a kettős adóztatás veszélye.

76. E kettős adóztatás ellentétes a héairányelv céljaival (lásd a jelen indítvány 68. pontját). Kétségtelen, hogy a jövedelemadó terén a Bíróság kimondta, hogy az *uniós harmonizáció hiányában* a tagállamok nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani különösen annak érdekében, hogy elkerüljék a kettős adóztatást.[25] Ez azonban a nem harmonizált jövedelemadóhoz kapcsolódó kettős adóztatást érinti, és a tagállamok e tekintetben fennálló jogalkotási hatásköréből ered. A héát illetően ezen érvnek nem lehet helyt adni.

[23] 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 51. pont); 2018. július 5-i Marcandi ítélet (C-544/16, EU:C:2018:540, 64. és 66. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 59. pont).

[24] 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 52. pont); 2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet (C-38/16, EU:C:2017:454, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[25] 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. pont); 2011. december 8-i Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ítélet (C-157/10, EU:C:2011:813, 39. pont); 2009. február 12-i Block ítélet (C-67/08, EU:C:2009:92, 31. pont).

77. Egy, az uniós jogon (a jelen ügyben a héairányelven) alapuló kettős adóztatás az adóalany alapvető jogait is érinti (lásd a Charta 15., 16. és 17. cikkét) az uniós jog végrehajtása során.[26] Ezenkívül a határokon átnyúló termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások héa szempontjából való kettős adóztatása sértené az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását.

78. A belső piaccal ily módon ellentétes kettős adóztatás végső soron csak akkor kerülhető el, ha a Bíróság ebben a különleges helyzetben – határokon átnyúló esetben héajogi minősítési összeütközés következtében két tagállam általi kettős adóztatás – kivételesen maga határozza meg, hogy miként kell a tényállást értékelni, azaz a jelen ügyben azt, hogy fennáll-e visszaélés.

79. A Bíróság, mint egyetlen olyan autoritás, amely az érintett tagállamokra nézve kötelező határozatot hozhat, és ezáltal ténylegesen megakadályozhatja a kettős adóztatást, egy hasonló helyzetben már *de facto* maga értékelte a tényállást. Így például a fent hivatkozott Auto Lease Holland ügy alapjául a tényállás két tagállam általi eltérő értékelése szolgált, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság abban az eljárásban kifejezetten hangsúlyozta.[27] Mindazonáltal a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ adta, és kimondta, hogy „úgy kell értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdését, hogy nem valósul meg üzemanyag-értékesítés a lízingbe adó és a lízingbe vevő között, ha a lízingbe vevő a lízingszerződés tárgyát képező járműveket a töltőállomásokon tölti fel üzemanyaggal még akkor sem, ha e járművet a lízingbe adó nevében és költségére tölti fel üzemanyaggal.”[28] Ez nem volt más, mint a tényállás kérdést előterjesztő bíróság által kért, Bíróság által végzett értékelése.

80. Annak figyelembevétele érdekében azonban, hogy a tényállás értékelése alapvetően a nemzeti bíróság feladata, és hogy a tagállamok a 904/2010 rendelet révén információcsere lehetőségeivel, a héabizottság (a héairányelv 398. cikke) révén pedig a megegyezés lehetőségeivel bírnak, a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ilyen kérdésekre adandó választ függővé teheti attól a feltételtől, hogy főszabályként ezeket az egyéb lehetőségeket előzetesen kimerítsék.

VI. Végkövetkeztetések

81. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1. A szolgáltatás teljesítési helyének a meghatározása szempontjából releváns igénybe vevőt a szolgáltató szemszögéből az alapul szolgáló azon jogviszony alapján kell meghatározni, amelyből kitűnik, hogy kinek kell viselnie az igénybe vett szolgáltatás ellenértékét. A joggal való visszaélésre alapított azon kifogás, amely csak az igénybe vevőt és valamely harmadik személyt érint, nem releváns a szolgáltatás igénybe vevője és a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározása szempontjából.

[26] A Charta 51. cikkének (1) bekezdésében szereplő e feltételt a Bíróság tudvalévőleg nagyon szélesen határozza meg – lásd kizárólag: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. és azt követő pontok).

[27] A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) 2001. február 22-i határozata – V R 26/00, UR 2001., 305., 54. és 56. pont.

[28] 2003. február 6-i Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73, 37. pont). Hasonlóképpen továbbá: 2018. július 5-i Marcandi ítélet (C-544/16, EU:C:2018:540, 49. pont), amely ügy a tagállamokban a „kreditek” kibocsátásának eltérő értékelésén alapult.

2. A héairányelv semlegességének elvével és a 904/2010 rendelettel – az Alapjogi Chartára és az alapvető szabadságokra figyelemmel – ellentétes az, ha több tagállam egy és ugyanazon ügyletet héa címén kétszeresen adóztat. Amennyiben e kettős adóztatás a tényállás eltérő értékelésén alapul, és a tagállamok nem jutnak egybehangzó megoldásra, a nemzeti bíróság ilyen megoldásért a Bírósághoz fordulhat, illetve köteles fordulni.