A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. december 17.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — 2., 24., 43., 250. és 273. cikk — Elektronikus úton nyújtott szolgáltatás teljesítési helye — E hely mesterséges, a valós gazdasági tartalom nélkülözésével történő meghatározása — Joggal való visszaélés — 904/2010/EU rendelet — Az Európai Unió Alapjogi Chartája — A 7., 8., 41., 47. és 48. cikk, valamint az 51. cikk (1) bekezdése, és az 52. cikk (1) és (3) bekezdése — Védelemhez való jog — Meghallgatáshoz való jog — Párhuzamosan folyó és le nem zárt büntetőeljárás keretében az adóalannyal szemben folytatott titkos adatgyűjtés során beszerzett bizonyítékok adóhatóság általi felhasználása — Távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és elektronikus levelek lefoglalása”

A C-419/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2014. szeptember 8-án érkezett, 2014. szeptember 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **WebMindLicenses Kft**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič, a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a harmadik tanács tagjaként eljáró bíró, C. Toader, E. Jarašiūnas (előadó) és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a WebMindLicenses Kft. képviseletében Várszegi Z. és Dékány Cs. ügyvédek,

– a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság képviseletében Bajusz D. ügyvéd,

* Az eljárás nyelve: magyar.

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, A. Cunha és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,

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

a főtanácsnok indítványának a 2015. szeptember 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o. és HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, 24. cikke (1) bekezdésének, 43. cikkének és 273. cikkének, a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletnek (HL L 268., 1. o.), az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, az EUMSZ 49. cikknek, az EUMSZ 56. cikknek és az EUMSZ 325. cikknek, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 7., 8., 41., 47., 48., 51. és 52. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a WebMindLicenses Kft. (a továbbiakban: WML) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (a továbbiakban: Nemzeti Adó- és Vámhivatal) között az ez utóbbi által a 2009–2011-es adóévekre vonatkozóan különféle adóösszegek, valamint adóbírság és késedelmi pótlék megfizetését előíró határozat tárgyában folyamatban lévő ügyben terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a hozzáadottérték-adó (továbbiakban: héa) alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

4 Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében:

„»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

6 A héairányelvnek a 2007. január 1-jétől 2009. december 31-ig hatályos változata szerinti 43. cikke előírta:

„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.”

7 A héairányelv az ezen irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvből (HL L 44., 11. o.) következő, 2010. január 1-jétől hatályos változata szerinti 45. cikkében előírja:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről 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 nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

8 Ezen irányelvnek a 2007. január 1-jétől 2009. december 31-ig hatályos változata szerinti 56. cikke előírta:

„(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;

[…]”

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

10 A héairányelv 59. cikke a 2008/8 irányelvből következő változatában előírja:

„A Közösségen kívül letelepedett, vagy a Közösségen kívül állandó lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére nyújtott alábbi szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol az adott személy letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[…]

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

[…]”

11 A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden adóalanynak héabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

12 A héairányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

[…]”

13 A 904/2010 rendelet (7) preambulumbekezdése kimondja:

„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.”

14 E rendelet 1. cikke értelmében:

„(1) 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.

[…]”

A magyar jog

15 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 37. §-a előírja:

„(1) Adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági céllal letelepedett, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

(2) Nem adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal letelepedett, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

16 E törvény 46. §-a szerint:

„(1) Az e §-ban meghatározott szolgáltatások nyújtásánál a teljesítés helye az a hely, ahol ezzel összefüggésben a szolgáltatást igénybevevő nem adóalany letelepedett, letelepedés hiányában pedig, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van, feltéve, hogy ez a Közösség területén kívül van.

(2) Az e § alkalmazása alá tartozó szolgáltatások a következők:

[…]

k) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások.

[…]”

17 A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 50. §-ának (4)–(6) bekezdése előírja:

„(4) A hatósági eljárásban olyan bizonyíték használható fel, amely alkalmas a tényállás tisztázásának megkönnyítésére. Bizonyíték különösen: az ügyfél nyilatkozata, az irat, a tanúvallomás, a szemléről készült jegyzőkönyv, a szakértői vélemény, a hatósági ellenőrzésen készült jegyzőkönyv és a tárgyi bizonyíték.

(5) A hatóság szabadon választja meg az alkalmazandó bizonyítási eszközt. Törvény előírhatja, hogy a hatóság a határozatát kizárólag valamely bizonyítási eszközre alapozza, továbbá jogszabály meghatározott ügyekben kötelezővé teheti valamely bizonyítási eszköz alkalmazását, illetve előírhatja valamely szerv véleményének a kikérését.

(6) A hatóság a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékeli, és az ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást.”

18 A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 51. §-a értelmében:

„(1) A [Nemzeti Adó- és Vámhivatal] bűnügyi főigazgatósága és a bűnügyi főigazgatóság középfokú szervei (a továbbiakban: felhatalmazott szervek) a Be. által a [Nemzeti Adó- és Vámhivatal] nyomozóhatósági hatáskörébe utalt bűncselekmény elkövetésének megelőzésére, megakadályozására, felderítésére, megszakítására, az elkövető kilétének megállapítására, elfogására, tartózkodási helyének megállapítására, bizonyítékok megszerzésére, valamint a büntetőeljárásban résztvevők és az eljárást folytató hatóság tagjainak, az igazságszolgáltatással együttműködő személyek védelme érdekében – e törvény keretei között – titokban információt gyűjthetnek.

(2) Az (1) bekezdés alapján tett intézkedések, az abban érintett természetes és jogi személyek, valamint jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek adatai nem hozhatók nyilvánosságra.

(3) A felhatalmazott szervek, valamint a beszerzett adat és az információgyűjtés ténye tekintetében az ügyész és a bíró a titkos információgyűjtés során – külön engedély nélkül – megismerhetik a minősített adat tartalmát.”

19 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 97. §-ának (4)–(6) bekezdése pontosítja:

„(4) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

(5) Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

(6) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.”

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A WML Magyarországon bejegyzett gazdasági társaság, amelyet 2009-ben alapítottak, és amelyben annak vezető tisztségviselője kizárólagos tőkerészesedéssel rendelkezik. Egy 2009. szeptember 1-jén kelt szerződés alapján e társaság olyan internetes oldal működtetését lehetővé tevő know-how-t szerzett meg ingyenesen a portugál székhelyű Hypodest Patent Development Company nevű társaságtól, amelynek segítségével a világ különböző pontjain található természetes személyek között létrejövő valós idejű, erotikus jellegű, interaktív audiovizuális szolgáltatásokat (a továbbiakban: a WML know-how-ja) nyújtottak. Ugyanezen a napon e társaság egy licenciaszerződéssel bérbe adta e know-how-t a madeirai (Portugália) székhelyű Lalib – Gestão e Investimentos Lda.-nak (a továbbiakban: Lalib).

21 Miután az elsőfokú adóhatóság utólagos adóellenőrzést folytatott le a WML-nél a 2009. történvre, valamint a 2010. és 2011. évekre vonatkozóan, a 2013. október 8-i határozatában különböző adónemek tekintetében utólagos adómegállapításokat tett, és e társaságot különböző összegek, így héa címén 10 293 457 000 magyar forint (HUF), adóbírság címén 7 940 528 000 HUF, késedelmi pótlék címén pedig 2 985 262 000 HUF megfizetésére kötelezte, azzal az indokkal, hogy az általa beszerzett bizonyítékok alapján a WML know-how-jának a Lalibra való átruházása nem minősült valós gazdasági ügyletnek, mivel e know-how-t valójában a WML hasznosította, ezért úgy kell tekinteni, hogy az említett know-how hasznosítására Magyarország területén került sor.

22 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal részben megváltoztatta e határozatot, ugyanakkor szintén úgy vélte, hogy a WML know-how-jának hasznosítása valójában nem a Lalib részéről és annak javára történt, és hogy ennélfogva a licenciaszerződés Lalibbal történt megkötésével a WML joggal való visszaélést követett el, amely a portugál adójogszabályoknál kedvezőtlenebb magyar adójogszabályok megkerülésére irányult. E megállapítás alátámasztása érdekében többek között kiemelte, hogy a WML-nek soha nem állt szándékában, hogy a Lalib részesüljön a WML know-how-jának hasznosításából származó előnyökből, hogy szoros személyi összefonódások álltak fenn a know-how jogosultja és az érintett internetes oldal tényleges üzemeltetését végző alvállalkozók között, valamint hogy a portugál társaság irracionális gazdálkodást és szándékoltan veszteséges tevékenységet folytatott, és nem rendelkezett önálló hasznosítási képességgel.

23 A WML keresetett nyújtott be a Nemzeti Adó- és Vámhivatal határozatával szemben, amelynek kapcsán azt kifogásolta, hogy olyan bizonyítékokat használtak fel, amelyeket távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és elektronikus levelezések lefoglalása útján a tudta nélkül szereztek be egy párhuzamosan folyó büntetőeljárás keretében, amely bizonyítékokhoz nem fért hozzá.

24 Másrészt hangsúlyozta, hogy kereskedelmi, technikai és jogi indokai voltak annak, hogy a Lalib részt vett a WML know-how-jának hasznosításában. Ugyanis a szóban forgó, interneten, fizetés ellenében elérhető szolgáltatásokat a vizsgált időszakban nem lehetett volna Magyarországról nyújtani, mivel akkoriban ebben az országban az ilyen szolgáltatásokra nem lehetett bankkártya-elfogadási szerződést kötni. Nem rendelkezett olyan személyi állománnyal, szakértelemmel, eszközökkel, szerződésállománnyal és nemzetközi kapcsolatokkal, amelyek alkalmassá tették volna az érintett internetes oldal üzemeltetésére. A doménnevek tulajdonosa, a Lalib volt az, amely tartalomszolgáltatóként a kínált szolgáltatásokhoz kapcsolódó polgári és büntetőjogi felelősséget viselte. Ennélfogva a licenciaszerződés Lalibbal való megkötése nem adózási célból történt, a héát pedig szabályszerűen megfizették Portugáliában. Ezenkívül nem részesült tényleges adóelőnyben, mivel a Magyarországon és Portugáliában alkalmazott héakulcsok közötti különbség akkoriban jelentéktelen volt.

25 A kérdést előterjesztő bíróság a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítéletre (C-196/04, EU:C:2006:544) és a Newey-ítéletre (C-653/11, EU:C:2013:409) hivatkozva előadja, hogy figyelemmel a szóban forgó, interneten keresztül nyújtott szolgáltatások sajátosságára azokat a

körülményeket vizsgálja, amelyeket a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása érdekében figyelembe kell venni annak értékeléséhez, hogy az alkalmazott szerződéses konstrukció visszaélésszerű gyakorlatból eredt-e.

26 Ezenfelül arra keresi a választ, hogy a héairányelv céljaiból az következik-e, hogy az adóhatóság átveheti a büntetőeljárások keretében beszerzett bizonyítékokat, ideértve a titkos eszközökkel szerzett bizonyítékokat, és azokat felhasználhatja valamely közigazgatási határozat alátámasztásához. E tekintetben, az Åkerberg Fransson ítéletre (C-617/10, EU:C:2013:105) hivatkozva, arra keresi a választ, hogy melyek a Charta által a tagállamok intézményi és eljárásjogi autonómiáját illetően felállított korlátok.

27 A kérdést előterjesztő bíróság továbbá előadja, hogy az alapügy felveti azt a kérdést is, hogy a tagállami adóhatóságnak miként kell eljárnia a határokon átnyúló közigazgatási együttműködés keretében olyan esetben, amikor a héát valamely másik tagállamban már megfizették.

28 E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [héairányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontja, 24. cikk[ének] (1) bekezdése és 43. cikke alkalmazásában a héa szempontjából szolgáltatást nyújtó személy megállapítása során az ügylet mesterséges, valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó vizsgálatakor van-e az értelmezésben annak jelentősége, hogy az alapügyben fennálló helyzetben a licencbeadó gazdasági társaság vezető tisztségviselője és 100%-os tulajdonosa az a magánszemély, aki a licenciaszerződéssel egyébként átruházott know-how megalkotója?

2) Ha az 1. kérdésre adott válasz igenlő, a héairányelv 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontja, 24. cikk[ének] (1) bekezdése és 43. cikke alkalmazásában és a visszaélésszerű gyakorlat megállapításában van-e jelentősége annak, hogy e magánszemélynek informálisan lehet vagy van befolyása a licencbevevő gazdasági társaság általi hasznosítás módjára, annak üzleti döntéseire? E körben az értelmezésben szerepet játszhat-e az a körülmény, [hogy] a know-how megalkotója egyébként szakmai tanácsadással, a know-how fejlesztésére vagy hasznosítására vonatkozó tanácsaival közvetlenül vagy közvetve részt vesz vagy részt vehet a know-how-n alapuló szolgáltatás nyújtásával kapcsolatos üzleti döntésekben?

3) Az alapügyben szereplő körülmények alapján – figyelemmel a 2. kérdésben foglaltakra – a héa szempontjából szolgáltatásnyújtó személy megállapítása során az alapul fekvő szerződéses ügylet vizsgálata mellett van-e szerepe annak, hogy a know-how megalkotója mint magánszemély befolyást, illetve meghatározó befolyást vagy irányítást gyakorol-e a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtás módjára?

4) Ha a 3. kérdésre adott válasz igenlő, a befolyás és irányítás mértékének meghatározásában milyen körülmények vehetők figyelembe, illetve milyen kritériumok alapján állapítható meg, hogy [a know-how megalkotója] meghatározó befolyást gyakorol a szolgáltatásnyújtásra, s az alapul fekvő ügylet valós gazdasági tartalmát a licencbeadó vállalkozás számára végezték?

5) Az alapügyben foglalt helyzetben az adóelőny megszerzésének vizsgálatakor az ügyletben érintett gazdasági szereplők [és] személyek kapcsolatainak értékelésében van-e jelentősége annak, hogy a kifogásolt adóelkerülést célzó szerződéses ügyletben részt vevő adózók jogi személyek, míg a hasznosítás stratégiai és operatív döntéseinek meghozatalát a tagállami adóhatóság egy magánszemélynek tudja be, és ha igen, figyelembe kell-e venni, hogy a magánszemély e döntéseket mely tagállam területén hozta meg? Olyan körülmények esetén, mint a jelen ügyben, ha

megállapítható, hogy a felek szerződéses jogállása nem meghatározó, van-e jelentősége annak az értelmezésben, hogy a jelen internetalapú szolgáltatás nyújtásához szükséges technikai eszközök, személyi állomány, pénzügyi tranzakciók kezelését alvállalkozók végzik?

6) Ha megállapítható, hogy a licenciaszerződéses kikötések nem tükrözik a valós gazdasági tartalmat, a szerződéses kikötések átminősítése, és annak a helyzetnek a visszaállítása, amely a visszaélésszerű gyakorlatot megtestesítő ügylet hiányában állt volna fenn, azt is magában foglalja-e, hogy a teljesítés helye szerinti tagállamot és így az adófizetési kötelezettség helyét a tagállami adóhatóság akkor is eltérően határozhatja meg, ha egyébként a licencbevevő adófizetési kötelezettségének a székhelye szerinti tagállamban az ott meghatározott törvényi feltételek szerint eleget tett?

7) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49.[cikket] és [az EUMSZ] 56. cikk[e]t, hogy az[okk]al ellentétes, és a letelepedés és szolgáltatásnyújtás szabadságával való visszaélésnek minősülhet az alapügyben felmerült olyan szerződéses konstrukció kialakítása, amelyben az egyik tagállamban honos adóalany vállalkozás egy másik tagállamban honos adóalany vállalkozás számára licenciaszerződés útján bérbe adja egy interaktív internetalapú kommunikációs technológián alapuló felnőtt tartalomszolgáltatás nyújtásának know-how-ját és felhasználási jogát, olyan körülmények között, amikor a licencbevevő székhelye szerinti tagállam héaterhelése kedvezőbb az átruházott szolgáltatás tekintetében?

8) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, milyen súllyal kell figyelembe venni a feltételezhetően elérhető adóelőny mellett a licencbeadó vállalkozás által követett üzleti megfontolásokat, és e körben különösen van-e jelentősége annak az értelmezés szempontjából, hogy a licencbeadó gazdasági társaság[nak] 100%-os tulajdonosa és vezető tisztségviselője az a magánszemély, aki a know-how eredeti megalkotója?

9) Figyelembe vehetőek-e, és ha igen, milyen súllyal az alapügyben vizsgáltakhoz hasonló olyan körülmények a visszaélésszerű magatartás vizsgálatakor, mint a kifogásolt ügylet tárgyát képező szolgáltatás bevezetésének és folytatásának technikai-infrastrukturális adottságai, a licencbeadó felkészültsége, személyi állománya az adott szolgáltatás nyújtására?

10) Úgy kell-e értelmezni a jelen ügy tényállása alapján a héairányelv 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontját, 24. cikk[ének] (1) bekezdését, 43. cikkét és 273. cikkét az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére és az EUMSZ 325. [cikkre] figyelemmel, hogy a héa teljes összegének hatékony és pontos beszedésére vonatkozó uniós tagállami kötelezettség tényleges érvényesülése és a tagállamok határain átnyúló adókijátszás és adókikerülés költségvetési veszteségének elkerülése érdekében, a szolgáltatásnyújtási ügylet esetén a szolgáltatásnyújtó személyének megállapítása végett a tagállami adóhatóság jogosult az adóigazgatási (közigazgatási) eljárásban foganatosított bizonyítási eljárás során az adóalannyal szemben – az adóhatóság nyomozó szerve által büntetőeljárás keretében – folytatott titkos adatgyűjtés során beszerzett adatok, információk, bizonyítási eszközök, így lehallgatási jegyzőkönyvek átvételére a tényállás felderítése körében és arra, hogy ezeket felhasználja, és az adójogi következmények megállapítását erre (is) alapítsa, a tagállami adóhatóság közigazgatási határozatának bírósági felülvizsgálatát végző közigazgatási bíróság pedig a bizonyítékok körében – a bizonyítékok törvényességével együtt – ezeket értékelje?

11) Úgy kell-e értelmezni a jelen ügy tényállása alapján a héairányelv 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontját, 24. cikk[ének] (1) bekezdését, 43. cikkét és 273. cikkét az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére és az EUMSZ 325. [cikkre] figyelemmel[, hogy] a héa teljes összegének hatékony és pontos beszedésére vonatkozó uniós tagállami kötelezettség tényleges érvényesülése, valamint azon tagállami kötelezettség végrehajtása érdekében, amelynél fogva a tagállam köteles biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, hogy a tagállami adóhatóság rendelkezésére álló eszközök felhasználásának módja kapcsán biztosított mozgástér magában foglalja a tagállami adóhatóság azon jogát is, hogy az eredetileg bűnüldözési céllal beszerzett bizonyítási eszközöket az adóelkerülő magatartások visszaszorítása érdekében felhasználja akkor is, ha a nemzeti jog

önmagában az adóelkerülési magatartások visszaszorítása érdekében a közigazgatási eljárásban történő titkos adatgyűjtést nem teszi lehetővé, vagy a büntetőeljárás során végzett titkos adatgyűjtési tevékenységet a közigazgatási adóeljárásban nem szabályozott garanciális rendelkezésekhez köti, de egyébként a nemzeti jog alapján a közigazgatási hatóság a szabad bizonyítás elve alapján járhat el?

12) Kizárja-e a tagállami adóhatóság [10–11.] kérdésben szereplő jogkörének elismerését a Charta 52. cikk[ének] (2) bekezdésére figyelemmel az [emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, 1950. november 4-én Rómában aláírt európai egyezmény (a továbbiakban: EJEE)] 8. cikk[ének] (2) bekezdése, vagy az adóelkerülés visszaszorítása érdekében az adóigazgatási eljárásban a titkos adatgyűjtés eredményeinek felhasználása az »ország gazdasági jólétének« érdekében a hatékony adóbehajtás érdekében a jelen ügy körülményei alapján indokoltnak tekinthető?

13) Amennyiben [a] 10–12. kérdésre adott válaszból az következik, hogy a tagállami adóhatóság a közigazgatási eljárásban az ilyen bizonyítási eszközöket felhasználhatja, a tagállami adóhatóságnak – a Charta 51. cikk[ének] (1) bekezdésére figyelemmel a Charta 7. cikke, 8. cikke, 41. cikke és 48. cikke alapján – a megfelelő ügyintézéshez és a védelemhez való jog tényleges érvényesülése érdekében abszolút kötelessége-e az adóalany közigazgatási eljárásban történő meghallgatása, a beszerzett titkos adatgyűjtés eredményeibe való betekintés biztosítása, valamint ezen bizonyítási eszközökben szereplő adatok beszerzése célhoz kötöttségének érvényre juttatása, vagy utóbbi körben a kizárólagos bűnüldözési célú titkos adatgyűjtés eleve kizárja az ilyen bizonyítási eszközök felhasználását?

14) A Charta 7. cikkének, 8. cikkének, 41. cikkének és 48. cikkének megsértésével beszerzett és felhasznált bizonyítási eszközök esetén – figyelemmel a Charta 47. cikkére – a hatékony jogorvoslatnak eleget tesz-e az olyan nemzeti jogi szabályozás, amely szerint az adóügyben hozott határozatok eljárásjogi jogszerűségének bíróság előtti vitatása csak akkor járhat sikerrel, és eredményezheti a határozat hatályon kívül helyezését, ha az eset körülményei alapján konkrét lehetőség áll fenn arra, hogy az eljárási szabálytalanság nélkül a megtámadott határozattól eltérő határozat született volna, és ha az eljárási szabálytalanság ezenfelül egyúttal a felperest megillető anyagi jogi jogállást érint, vagy az ily módon elkövetett eljárási szabálytalanságok szélesebb körben veendők figyelembe, függetlenül a Chartába ütköző eljárási szabálytalanságnak az eljárás eredményére gyakorolt hatásától?

15) A Charta 47. cikk[e] tényleges érvényesülésének feltétele-e, hogy az olyan eljárásjogi helyzetben, mint a jelenlegi, a tagállami adóhatóság közigazgatási határozatának bírósági felülvizsgálatát végző közigazgatási bíróság felülvizsgálhass[a] a büntetőeljárásban titkos adatgyűjtéssel bűnüldözési céllal felvett bizonyítási eszközök beszerzésének jogszerűségét, különösen akkor, ha a párhuzamosan folyamatban lévő büntetőeljárásban az eljárás alá vont adózó ezen iratokat meg nem ismerhette, és [azok] törvényességét bíróság előtt nem vitathatta?

16) Tekintettel a 6. kérdésre is, úgy kell-e értelmezni a […] 904/2010 [rendeletet] – különös tekintettel annak (7) preambulumbekezdésére, amely szerint 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 [–,] hogy az olyan tényállás alapján, mint a jelen ügyben, az adóhiányt feltáró tagállami adóhatóság köteles megkereséssel fordulni annak a tagállamnak az adóhatóságához, amelyben az adóellenőrzés alá vont adóalany adófizetési kötelezettségét már teljesítette?

17) Amennyiben a 16. kérdésre a válasz igenlő, a tagállami adóhatóság által hozott határozatok eljárásjogi jogellenességének ezen az alapon, vagyis a tagállami társhatóság megkeresésének és az információgyűjtés elmulasztásának bíróság előtti vitatása és megállapítása esetén, milyen következményt kell alkalmaznia a tagállami adóhatóság által hozott közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatát végző bíróságnak, figyelemmel [a] 14. kérdésben foglaltakra is?"

A szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelemről

29 A Bíróság Hivatalához 2015. augusztus 17-én benyújtott beadványában a WML a Bíróság eljárási szabályzatának 83. cikke alapján arra tekintettel kérte a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal a tárgyaláson az alapügyben szereplő mesterséges megállapodás fennállásának bizonyítása érdekében olyan körülményekre hivatkozott, amelyeket korábban soha, vagy nem annak bizonyítása érdekében hozott fel.

30 E kérelmet a főtanácsnok indítványának ismertetését megelőzően, ebből következően pedig azelőtt terjesztették elő, hogy az eljárás szóbeli szakaszát az említett eljárási szabályzat 82. cikke (2) bekezdésének megfelelően befejezettnek nyilvánították. Ennélfogva azt a tárgyalás újbóli megnyitása iránti kérelemnek kell tekinteni.

31 Márpedig, egyrészt a WML részt vett a tárgyaláson, és lehetősége volt arra, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal észrevételei kapcsán szóban kifejtse álláspontját. Másrészt a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapeljárás körülményei kellően fel vannak tárva ahhoz, hogy hasznos választ adjon a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdésekre, amely bíróságra hárul mindenesetre az a feladat, hogy e jogvita eldöntése érdekében értékelje az említett körülményeket (lásd különösen, ebben az értelemben: Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 15. pont).

32 Következésképpen a kérelmet el kell utasítani.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első–ötödik és hetedik–kilencedik kérdésről

33 Az első–ötödik és hetedik–kilencedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy annak értékelése szempontjából, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között valamely licenciaszerződés, amelynek tárgya egy olyan internetes oldal működtetését lehetővé tevő know-how bérbeadása, amelynek segítségével interaktív audiovizuális szolgáltatásokat nyújtottak, és amely szerződést egy olyan társasággal kötötték meg, amely az e licencet bérbe adó társaság székhelye szerinti tagállamétól eltérő, valamely másik tagállam területén telepedett le, joggal való visszaélésből eredt, amely annak kihasználására irányult, hogy e másik tagállamban az e szolgáltatásokra alkalmazandó héa mértéke alacsonyabb volt, releváns az a körülmény, hogy a licencbeadó társaság vezető tisztségviselője és egyedüli tagja e know-how megalkotója, hogy ugyanezen személy befolyást vagy irányítást gyakorolt az említett know-how fejlesztésére és hasznosítására, továbbá a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtásra, valamint hogy az említett szolgáltatások nyújtásához szükséges technikai eszközök, személyi állomány, pénzügyi tranzakciók kezelését alvállalkozók végezték. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá arra vár választ, hogy az ugyanezen know-how-nak a másik tagállamban letelepedett társaság részére való licencbe adása magyarázataként a licencbe adó társaság által előadott kereskedelmi, technikai, szervezeti és jogi okokat figyelembe kell-e venni.

34 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, az ő feladata az elé terjesztett tényállás értékelése, és annak vizsgálata, hogy az alapügyben fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei. A Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során mindazonáltal

pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy útmutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezéshez (lásd különösen, ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. és 77. pont; Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 54–56. pont).

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat, és hogy a héa területén alkalmazandó visszaélésszerű magatartás tilalmának elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat (lásd ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 70. pont; Newey-ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A Bíróság a Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) 74. és 75. pontjában kimondta, hogy a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése.

37 Először is azon kérdést illetően, hogy az alapügyben szóban forgó licenciaszerződéshez hasonló ügylet a héairányelv céljaival ellentétes adóelőny megszerzéséhez vezet-e, meg kell jegyezni egyrészt, hogy a „szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” fogalom, amely meghatározza az említett szolgáltatás megadóztatásának helyét, az „adóalany”, „szolgáltatásnyújtás” és „gazdasági tevékenység” fogalmakhoz hasonlóan, objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálni az adóalany szándékát (lásd ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 56. és 57. pont; Newey-ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 41. pont).

38 Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat illetően az említett irányelvnek a 2007. január 1-je és 2009. december 31. között hatályos változata szerinti 43. cikkéből és 56. cikke (1) bekezdése k) pontjából vagy ezen irányelvnek a 2008/8 irányelvből következő változata szerinti 45. cikkéből és 59. cikke első bekezdése k) pontjából az következik, hogy az Európai Unió területén belül letelepedett nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

39 Másrészt a tagállamok által alkalmazott általános héamértékek között fennálló különbségek a héairányelvvel történt teljes harmonizáció hiányából fakadnak, amely irányelv csak minimum adómértéket határoz meg.

40 E körülmények között az, hogy az egyik tagállamban a másik tagállamban hatályosnál alacsonyabb általános héamérték alkalmazására nyílik lehetőség, önmagában nem tekinthető olyan adóelőny megszerzésének, amely ellentétes a héairányelv célkitűzéseivel.

41 Ugyanakkor ez nem vonatkozik arra az esetre, ha a szolgáltatást valójában e másik tagállamban nyújtották. Ugyanis az ilyen helyzet ellentétes a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét meghatározó rendelkezések céljával, amely egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (lásd ebben az értelemben: Welmory-ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. pont). Ezenkívül amennyiben az ilyen helyzet az egyik tagállamban fizetendő héa kikerülésére irányul, az ellentétes mind az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből, az EUMSZ 325. cikkből, valamint a héairányelv 2. cikkéből, 250. cikkének (1) bekezdéséből és 273. cikkéből következő azon tagállami kötelezettséggel, hogy azok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen, mind pedig a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvével, amelynek

értelmében az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplők nem kezelhetők eltérően a héa kivetése során (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-132/06, EU:C:2008:412, 37., 39. és 46. pont; Belvedere Costruzioni ítélet, C-500/10, EU:C:2012:186, 20–22. pont; Åkerberg Fransson -ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. és 26. pont).

42 Másodszor, azon kérdést illetően, hogy valamely ügylet elsődleges célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik-e, emlékeztetni kell arra, hogy a héa vonatkozásában a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, nem köteles a magasabb összegű héa befizetésével járó ügyletet választani, hanem, épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (lásd különösen: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont; Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 47. pont; Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont). Az adóalanyok így általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnek gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterheik csökkentéséhez (RBS Deutschland Holdings ítélet, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 pont).

43 Az alapügyet illetően meg kell jegyezni, hogy a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a Lalib a WML-től különálló társaság, mivel sem fióktelepének, sem leányvállalatának, sem irodájának nem minősül, valamint hogy a héát Portugáliában fizette meg.

44 E körülmények között annak megállapítása érdekében, hogy a szóban forgó licenciaszerződés visszaélésszerű gyakorlatból eredt, amely a Madeirán alkalmazott alacsonyabb héamérték kihasználására irányult, azt kell bizonyítani, hogy az említett szerződés, amennyiben leplezte azt a tényt, hogy az érintett szolgáltatást, azaz a WML know-how-ját használó internetes oldal működtetését nem a Lalib nyújtotta Madeirán, hanem azt valójában a WML biztosította Magyarországon, teljesen mesterséges megállapodásnak minősül. Az említett szolgáltatás tényleges teljesítési helyének megállapítására vonatkozó vizsgálatot illetően az ilyen megállapításnak olyan objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülményeken kell nyugodnia, mint a Lalib üzlethelyiségek, személyzet és berendezési tárgyak formájában megnyilvánuló fizikai jelenléte (lásd analógia útján: Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 67. pont).

45 Annak megállapítása érdekében, hogy az említett szerződés ilyen megállapodásnak minősül-e, a kérdést előterjesztő bíróság feladata az összes elé terjesztett ténybeli elem vizsgálata, különösen annak tisztázásával, hogy a Lalib gazdasági tevékenysége székhelyének vagy állandó telephelyének Madeirára való 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.

46 Ezzel szemben az a körülmény, hogy a WML vezető tisztségviselője és egyedüli tagja a WML know-how-jának megalkotója volt, hogy ugyanezen személy befolyást vagy irányítást gyakorolt e know-how fejlesztésére és hasznosítására, valamint a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtásra, hogy az említett szolgáltatások nyújtásához szükséges technikai eszközök, személyi állomány, pénzügyi tranzakciók kezelését alvállalkozók végezték, mint ahogy azok az okok, amelyek arra késztették a WML-t, hogy licencbe adja a szóban forgó know-how-t a Lalibnak, ahelyett hogy azt maga hasznosította volna, önmagukban nem tűnnek döntő jelentőségűnek.

47 Végül a kérdést előterjesztő bíróság által annak kapcsán feltett kérdések megválaszolása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló licenciaszerződés a letelepedés és a szolgáltatásnyújtás szabadságára figyelemmel visszaélésszerű gyakorlatnak tekinthető-e, meg kell állapítani egyrészt, hogy nem tűnik úgy, hogy az érintett licencbeadó társaság, azaz a WML és a licencbevevő társaság, azaz a Lalib között fennálló kapcsolatok természete a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik, mivel a Lalib nem a WML leányvállalata, fióktelepe vagy irodája.

48 Másrészt, amennyiben a tagállamok által alkalmazott általános héamértékek között fennálló különbségek a héairányelvvel történt teljes harmonizáció hiányából fakadnak, önmagában az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló lincenciaszerződést egy másik tagállamban letelepedett társasággal kötötték meg, amely tagállam a licencbeadó társaság székhelye szerinti tagállaménál alacsonyabb általános héamértéket alkalmaz, további körülmények hiányában a szolgáltatásnyújtás szabadságára figyelemmel nem tekinthető visszaélésszerű gyakorlatnak.

49 Következésképpen az első–ötödik és hetedik–kilencedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy annak értékelése szempontjából, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között valamely licenciaszerződés, amelynek tárgya egy olyan internetes oldal működtetését lehetővé tevő know-how bérbeadása, amelynek segítségével interaktív audiovizuális szolgáltatásokat nyújtottak, amely szerződést egy olyan társasággal kötötték, amely az e licencet bérbe adó társaság székhelye szerinti tagállamától eltérő, valamely másik tagállam területén telepedett le, joggal való visszaélésből eredt-e, amely annak kihasználására irányult, hogy e másik tagállamban az e szolgáltatásokra alkalmazandó héa mértéke alacsonyabb volt, az a körülmény, hogy az utóbbi társaság vezető tisztségviselője és egyedüli tagja e know-how megalkotója, hogy ugyanezen személy befolyást vagy irányítást gyakorolt az említett know-how fejlesztésére és hasznosítására, valamint a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtásra, hogy az említett szolgáltatások nyújtásához szükséges technikai eszközök, személyi állomány, pénzügyi tranzakciók kezelését alvállalkozók végezték, mint ahogy azok az okok, amelyek arra késztethették a licencbeadó társaságot, hogy licencbe adja a szóban forgó know-how-t az e másik tagállamban letelepedett társaságnak, ahelyett hogy azt maga hasznosította volna, önmagukban nem tűnnek döntő jelentőségűeknek.

50 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 licencbevevő társaság, hanem valójában a licencbeadó társaság nyújtotta, teljesen mesterséges megállapodásnak minősül-e, különösen annak tisztázásával, hogy a licencbevevő társaság gazdasági tevékenysége székhelyének vagy állandó telephelyének Madeirára történő 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.

A hatodik kérdésről

51 Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, hogy valamely olyan visszaélésszerű gyakorlat megállapítása esetén, amelynek eredményeképpen valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét attól eltérő másik tagállamban határozták meg, mint amelyben ezen visszaélésszerű gyakorlat hiányában meghatározták volna, az a körülmény, hogy a héát e másik tagállamban e tagállam jogszabályainak megfelelően megfizették, akadályát képezi annak, hogy ezen adó utólagos megállapítására az e szolgáltatás tényleges nyújtásának helye szerinti tagállamban kerüljön sor.

52 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben a visszaélésszerű gyakorlat megállapításra került, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerű gyakorlatot megtestesítő ügyletek hiányában állt volna fenn (Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 98. pont; Newey-ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 50. pont).

53 Ebből következően módosítani kell a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amennyiben azt attól eltérő másik tagállamban határozták meg, mint amelyben a visszaélésszerű gyakorlat hiányában meghatározták volna, a héát pedig abban a tagállamban kell megfizetni, amelyben a héafizetést teljesíteni kellett volna, még ha azt a másik tagállamban teljesítették is.

54 Következésképpen a hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy valamely olyan visszaélésszerű gyakorlat megállapítása esetén, amelynek eredményeképpen valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét attól eltérő másik tagállamban határozták meg, mint amelyben ezen visszaélésszerű gyakorlat hiányában meghatározták volna, az a körülmény, hogy a héát e másik tagállamban e tagállam jogszabályainak megfelelően megfizették, nem képezi akadályát annak, hogy ezen adó utólagos megállapítására az e szolgáltatás tényleges nyújtásának helye szerinti tagállamban kerüljön sor.

A tizenhatodik és tizenhetedik kérdésről

55 A tizenhatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 904/2010 rendeletet úgy kell-e értelmezni, hogy valamely tagállam adóhatósága, amely olyan szolgáltatásokra nézve vizsgálja a héafizetési kötelezettség keletkezését, amelyek más tagállamokban már héa alá tartoznak, köteles megkereséssel fordulni e más tagállamok adóhatóságaihoz.

56 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett rendelet, amely első cikkében megállapítja azokat a feltételeket, amelyek szerint az illetékes tagállami hatóságok együttműködnek egymással és a Bizottsággal, és e célból szabályokat és eljárásokat határoz meg, nem pontosítja, hogy valamely tagállam adóhatósága mely feltételek között lehet köteles arra, hogy megkereséssel forduljon valamely másik tagállam adóhatóságához.

57 Ugyanakkor az e rendelet (7) preambulumbekezdésében szereplő azon kötelezettségre figyelemmel, amely szerint a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra, az ilyen megkeresés célszerűnek, sőt szükségesnek bizonyulhat.

58 Ez lehet a helyzet különösen akkor, ha valamely tagállam adóhatósága tudomással bír, vagy ésszerűen tudomással kell bírnia arról, hogy valamely másik tagállam adóhatósága olyan információkkal rendelkezik, amelyek hasznosak, sőt elengedhetetlenek annak megállapításához, hogy a héa az első tagállamban felszámítható-e.

59 A tizenhatodik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a 904/2010 rendeletet úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam adóhatósága, amely olyan szolgáltatásokra nézve vizsgálja a héafizetési kötelezettség keletkezését, amelyek más tagállamokban már ezen adó alá tartoznak, köteles tájékoztatáskéréssel fordulni e más tagállamok adóhatóságaihoz, amennyiben az ilyen kérelem szükséges, sőt elengedhetetlen a héa első tagállamban való felszámíthatóságának megállapításához.

60 A tizenhatodik kérdésre adott válaszra figyelemmel a tizenhetedik kérdést nem kell megválaszolni.

A tizedik–tizenötödik kérdésről

61 A tizedik–tizenötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, az EUMSZ 325. cikknek és a héairányelv 2. cikkének, 250. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének alkalmazásában azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében a héa területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében az adóalannyal szemben folytatott titkos adatgyűjtés során, például távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatásával és elektronikus levelek lefoglalásával beszerzett bizonyítékokat használhat fel.

62 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából és az előterjesztett kérdések megfogalmazásából az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság először is arra vár választ, hogy figyelemmel a tagállamok számára az esedékes héa teljes összege beszedésének biztosítása, valamint az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében fenntartott mozgástérre, az adóhatóság közigazgatási eljárás keretében átvehet-e és felhasználhat-e ilyen bizonyítékokat, jóllehet azokat

eredetileg büntetőeljárás lefolytatása céljából a büntetőeljárásnak megfelelő bizonyítási eszközök útján szerezték be, amely eljárás egyébként olyan garanciákat nyújt az érintettek számára, amelyben azok a közigazgatási eljárás keretében nem részesülhetnek. A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy fennáll-e ilyen lehetőség, és hogy adott esetben milyen korlátok és kötelezettségek következnek az EJEE 8. cikkből és a Charta 7., 8. és 52. cikkéből.

63 Arra az esetre, ha a Bíróság elismeri e lehetőséget, a kérdést előterjesztő bíróság ezt követően arra vár választ, hogy az adóhatóság a Charta 48. cikke szerinti védelemhez való jog és az annak 41. cikkében meghatározott megfelelő ügyintézés elve tiszteletben tartása biztosítása érdekében köteles-e arra, hogy hozzáférést biztosítson az adózó részére az így beszerzett bizonyítékokhoz, és hogy őt meghallgassa.

64 Végül a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a Charta 47. cikkéből az következik-e, hogy az utólagos adóellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság ellenőrizheti a bizonyítékok büntetőeljárás keretében való beszerzésének jogszerűségét, amennyiben az adóalany azokat ezen eljárásban nem ismerhette meg, és nem volt lehetősége arra, hogy azok jogszerűségét e bíróság előtt vitassa. Ezenkívül az olyan nemzeti szabályozás esetén, amely szerint valamely eljárási szabálytalanság csak akkor eredményezi az azzal érintett, megtámadott határozat hatályon kívül helyezését, ha e határozat tartalma e szabálytalanság hiányában eltérő lehetett volna, és ha az érinti a felperes jogi helyzetét, arra keres választ, hogy a hatékony bírósági jogorvoslathoz való jog a Charta rendelkezéseinek megsértése esetén megköveteli-e ezen határozat hatályon kívül helyezését, függetlenül e jogsértés hatásától.

65 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel kell megvizsgálni, hogy fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (lásd ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. pont).

66 Másodszor, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által szabályozott valamennyi tényállásra alkalmazni kell (lásd ebben az értelemben: Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

67 Harmadszor, az alapügy tárgyául szolgálóhoz hasonló visszaélésszerű gyakorlat megállapítása nyomán hozott utólagos héamegállapítás a héairányelv 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése és 273. cikke, valamint az EUMSZ 325. cikk, vagyis az uniós jog végrehajtásának minősül a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben: Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 25–27. pont).

68 Ebből következően nem ellentétes az uniós joggal, ha az adóhatóság egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat használhat fel közigazgatási eljárás keretében a héa területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében, feltéve hogy az uniós jog, különösen a Charta által biztosított jogokat tiszteletben tartják.

69 A Charta által biztosított jogok terjedelmét és értelmezését illetően annak 52. cikke (1) bekezdése kimondja, hogy a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által, valamint az említett jogok és szabadságok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. Az arányosság elvére figyelemmel, korlátozásukra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen, és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja.

70 A jelen ügyben, ami először is a bizonyítékok büntetőeljárás keretében való beszerzését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Chartának a magán- és családi élet tiszteletben tartásához való jogra vonatkozó 7. cikke az EJEE 8. cikke (1) bekezdésében biztosított jogoknak megfelelő jogokat tartalmaz, így tehát a Charta 52. cikkének (3) bekezdése értelmében az említett 7. cikk tartalmát és terjedelmét az

Emberi Jogok Európai Bírósága ítélkezési gyakorlata által értelmezett EJEE 8. cikk (1) bekezdésével azonosnak kell tekinteni (McB-ítélet, C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, 53. pont; Dereci és társai ítélet, C-256/11, EU:C:2011:734, 70. pont).

71 Így amennyiben a távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása az EJEE 8. cikk (1) bekezdésében biztosított jog gyakorlásába történő beavatkozásnak minősül (lásd különösen az EJEB, 1978. szeptember 6-i Klass és társai kontra Németország ítéletet, A. sorozat, 28. szám, 41. §; az 1984. augusztus 2-i Malone kontra Egyesült Királyság ítéletet, A. sorozat, 82. szám, 64. §; az 1990. április 24-i Kruslin kontra Franciaország és Huvig kontra Franciaország ítélet, A. sorozat, 176-A. és 176-B. szám, 26. és 25. §, valamint a Weber és Saravia kontra Németország ítéletet, 54934/00. szám, EJEB, 2006-XI, 79. §), az egyúttal a Charta 7. cikkében meghatározott megfelelő jog gyakorlása korlátozását képezi.

72 Ugyanez vonatkozik az elektronikus levelezés természetes személyek üzleti és kereskedelmi helyiségeiben vagy jogi személyek helyiségeiben való házkutatás során történő lefoglalására, amely szintén az EJEE 8. cikkben biztosított jog gyakorlásába történő beavatkozásnak minősül (lásd különösen az EJEB, 1992. december 16-i Niemietz kontra Németország ítéletet, A. sorozat, 251-B. szám, 29–31. §; a Société Colas Est és társai kontra Franciaország ítéletet, 37971/97 szám, EJEB, 2002-III, 40–41. §, valamint a 2015. április 15-i Vinci Construction és GTM Génie Civil et Services kontra Franciaország ítéletet, 63629/10. és 60567/10. szám, 63. §).

73 Ilyen korlátozásra ennélfogva csak akkor kerülhet sor, ha azt jogszabály írja elő, továbbá ha az az arányosság elvére figyelemmel szükséges, és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket szolgálja.

74 Ami az arányosság elvét illeti, a Bíróság korábban megállapította, hogy annak értelmében a tagállamok által elfogadható intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely a héa pontos beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges (R-ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 45. pont).

75 Mivel az alapügyben a távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatására és az elektronikus levelezés lefoglalására büntetőeljárás keretében került sor, azok célját és szükségességét ezen eljárásra tekintettel kell értékelni.

76 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy – amint arra a Bíróság a jelen ítélet 35. pontjában emlékeztetett – mivel az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd különösen, ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont), a büntetőeljárás keretében a különösen az e területen elkövetett bűncselekmények üldözése érdekében végrehajtott nyomozati cselekmények olyan célt szolgálnak, amely megfelel az Unió által elismert általános érdekű célkitűzésnek.

77 Ami a nyomozati cselekmények szükségességének vizsgálatát illeti, meg kell jegyezni, hogy az adóhatóság a tárgyaláson jelezte, hogy az elektronikus levelek lefoglalására bírói engedély nélkül került sor. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy előzetes bírói engedély hiányában a közhatalomnak a Charta 7. cikkében biztosított jogokba történő önkényes beavatkozásával szembeni védelem jogi keretet és szigorú korlátokat követel meg az ilyen lefoglalás tekintetében (lásd az EJEB, 1997. december 16-i Camenzind kontra Svájc ítéletet, Ítéletek és Határozatok Tára, 1997-VIII, 45. §). Így e lefoglalás csak akkor egyeztethető össze az említett 7. cikkel, ha a nemzeti szabályozás és gyakorlat megfelelő és kellő garanciákat nyújt a visszaélésekkel és önkényességgel szemben (lásd különösen az EJEB, 1993. február 25-i Funke kontra Franciaország ítéletet, A. sorozat, 256-A. szám, 56–57. §; az 1993. február 25-i Miailhe kontra Franciaország (1. sz.) ítéletet, A. sorozat, 256-C. szám, 37–38. §, valamint a fenti hivatkozott Société Colas Est és társai kontra Franciaország ítéletet, 48–49. §).

78 E vizsgálat keretében a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ellensúlyozta-e bizonyos mértékig az előzetes bírói engedély hiányát, hogy a lefoglalással érintett személy utólagosan kérelmezhette a lefoglalás jogszerűségének és szükségességének bírósági felülvizsgálatát, mivel a szóban forgó ügy különleges körülményei között az ilyen felülvizsgálatnak hatékonynak kell lennie (lásd az EJEB, Smirnov kontra Oroszország ítéletet, 71362/01. szám, EJEB, 2007-VII).

79 Másodszor, a bizonyítékok adóhatóság által történő átvételét és felhasználását illetően meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben nem kell megvizsgálni, hogy a bizonyítékoknak a nyomozati szerv általi átadása és azoknak a közigazgatási eljárást lefolytató szerv általi felhasználás céljából való átvétele a Charta 8. cikkében biztosított, a személyes adatok védelméhez való jog megsértésének minősül-e, mivel a WML nem természetes személy, és mivel ennélfogva nem hivatkozhat e védelemre, amennyiben hivatalos neve alapján egyetlen természetes személlyel sem azonosítható (lásd ebben az értelemben: Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet, C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662, 52. és 53. pont).

80 Ezzel szemben a Charta 7. cikkére tekintettel meg kell állapítani, hogy az olyan bizonyítékok adóhatóság általi felhasználása, amelyeket egy le nem zárt büntetőeljárás keretében, távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és elektronikus levelezések lefoglalása útján szereztek be, önmagában az e cikkben biztosított jog gyakorlása korlátozásának minősül. Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy e felhasználás a Charta 52. cikkének (1) bekezdésében támasztott követelményeknek is megfelel-e.

81 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az a követelmény, miszerint e jog gyakorlása csak a törvény által korlátozható, arra utal, hogy az előző pontban hivatkozott bizonyítékok adóhatóság általi felhasználását lehetővé tévő jogalapnak kellően egyértelműnek és pontosnak kell lennie, és hogy azzal, hogy a Charta 7. cikke által biztosított jog gyakorlása korlátozásának terjedelmét maga határozza meg, bizonyos fokú védelmet nyújt ezen hatóság esetleges önkényével szemben (lásd különösen az EJEB, 1984. augusztus 2-i Malone kontra Egyesült Királyság ítéletet, A. sorozat, 82. szám, 67. § és a 2010. január 12-i Gillan és Quinton kontra Egyesült Királyság ítéletet, 4158/05. szám, 77. §, EJEB 2010).

82 Az arra vonatkozó vizsgálat során, hogy az alapügyben szükség van-e az ilyen felhasználásra, különösen azt kell értékelni, amint azt a főtanácsnok az indítványának 133. pontjában megállapította, hogy e felhasználás az elérni kívánt célhoz képest arányos-e, vizsgálva azt, hogy az olyan vizsgálati eszközökkel, mint a WML helyiségeiben végzett egyszerű ellenőrzés és a 904/2010 rendelet alapján a portugál hatóságnak küldött információszolgáltatás vagy vizsgálat lefolytatása iránti megkeresés, amelyek a távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatásához és az elektronikus levelezések lefoglalásához képest kevésbé sértik a Charta 7. cikkében biztosított jogot, nem tették volna-e lehetővé az összes szükséges információ beszerzését.

83 Másfelől a védelemhez való jog és a megfelelő ügyintézés elve tiszteletben tartását illetően meg kell jegyezni, hogy a Chartának a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott 41. és 48. cikke nem releváns az alapügyben. Ugyanis egyrészt a Charta 41. cikkének megfogalmazásából egyértelműen kitűnik, hogy annak címzettjei nem a tagállamok, hanem kizárólag az Unió intézményei, szervei és hivatalai (YS és társai ítélet, C-141/12 és C-372/12, EU:C:2014:2081, 67. pont; Mukarubega-ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 44. pont). Másrészt a Charta 48. cikke az ártatlanság vélelmét és a védelemhez való jogot védi, amelyek a „gyanúsított személyt” illetik meg, tehát az az említett alapügyben nem alkalmazható.

84 Mindazonáltal a védelemhez való jog tiszteletben tartása az uniós jog általános alapelvének minősül, amelyet akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személlyel szemben kifogásokat tartalmaz. Ezen elv értelmében azon határozatok címzettjei számára, amelyek e címzettek érdekeit érzékelhetően érintik, lehetővé kell tenni, hogy érdemben kifejthessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv határozatát alapozni kívánja. E kötelezettség a tagállamok közigazgatási szerveire

hárul, amennyiben azok az uniós jog hatálya alá tartozó határozatokat fogadnak el, akkor is, ha maga az uniós jog nem ír elő kifejezetten ilyen alakszerűséget (Sabou-ítélet, C-276/12, EU:C:2013:678, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

85 A jelen ügyben a WML írásbeli észrevételeiből és a tárgyaláson lezajlott vitákból kitűnik, hogy az adóhatóság hozzáférést biztosított e társaság részére az utólagos adóellenőrzés tárgyában hozott határozat alátámasztásaként bizonyítékként felhasznált telefonbeszélgetések lehallgatási jegyzőkönyveihez és elektronikus levelekhez, és hogy a WML-nek lehetősége volt arra, hogy őt az említett határozat meghozatala előtt meghallgassák a szóban forgó bizonyítékokkal kapcsolatban, aminek vizsgálata ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

86 Harmadszor, a Charta 47. cikkével biztosított hatékony bírósági jogorvoslathoz való jog és az uniós jog által biztosított jogok megsértéséből levonandó következtetések kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy e cikk alapján mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz.

87 Az e cikkel biztosított bírósági felülvizsgálat hatékonysága megköveteli, hogy az uniós jog végrehajtásának minősülő határozat jogszerűségére vonatkozó ellenőrzést lefolytató bíróság vizsgálhassa, hogy azokat a bizonyítékokat, amelyeken e határozat alapul, nem az uniós jog és különösen a Charta által biztosított jogok megsértésével szerezték-e be vagy használták-e fel.

88 E követelmény akkor teljesül, ha az utólagos adóellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult annak ellenőrzésére, hogy valamely párhuzamosan folyó, le nem zárt büntetőeljárásból származó bizonyítékokat, amelyeken e határozat alapul, e büntetőeljárásban az uniós jog által biztosított jogokkal összhangban szerezték-e be, vagy valamely büntetőbíróság által kontradiktórius eljárás keretében már lefolytatott vizsgálat alapján legalább meggyőződhet arról, hogy az említett bizonyítékokat e joggal összhangban szerezték be.

89 Ha e követelmény nem teljesül, ebből következően pedig a bírósági jogorvoslathoz való jog nem hatékony, vagy amennyiben az uniós jog által biztosított valamely más jogot megsértik, a büntetőeljárás keretében beszerzett és az adóigazgatási eljárásban felhasznált bizonyítékokat ki kell zárni, az e bizonyítékokon alapuló megtámadott határozatot pedig, amennyiben az ebből következően megalapozatlanná válik, hatályon kívül kell helyezni.

90 Következésképpen a 10–15. kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, az EUMSZ 325. cikknek és a héairányelv 2. cikkének, 250. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének alkalmazásában azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében a héa területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében az adóalannyal szemben folytatott titkos adatgyűjtés során, például távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatásával és elektronikus levelek lefoglalásával beszerzett bizonyítékokat használhat fel, feltéve hogy e bizonyítékoknak az említett büntetőeljárás keretében való beszerzése és azoknak a közigazgatási eljárás keretében való felhasználása nem sérti az uniós jog által biztosított jogokat.

91 Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között a Charta 7. cikke, 47. cikke és 52. cikkének (1) bekezdése alapján az ilyen bizonyítékokon alapuló utólagos héamegállapításra irányuló határozat jogszerűségét vizsgáló nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja egyrészt, hogy a távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és az elektronikus levelek lefoglalása olyan nyomozati eszköz volt-e, amelyet törvény írt elő, és amely szükséges volt a büntetőeljárás keretében, másrészt pedig az ilyen eszközökkel beszerzett bizonyítékoknak az említett hatóság általi felhasználását szintén törvény írta-e elő, és az szükséges volt-e. Ezenkívül e bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása általános elvének megfelelően az adóalanynak a közigazgatási eljárás keretében lehetősége volt-e arra, hogy e bizonyítékokhoz hozzáférjen, és azokkal kapcsolatban meghallgassák. Amennyiben e bíróság azt állapítja meg, hogy ezen adóalany számára nem biztosították

e lehetőséget, vagy hogy e bizonyítékokat a Charta 7. cikkének megsértésével szerezték be a büntetőeljárás keretében vagy használták fel a közigazgatási eljárásban, az említett nemzeti bíróságnak ki kell zárnia e bizonyítékokat, és amennyiben ebből következően az említett határozat megalapozatlanná válik, azt hatályon kívül kell helyeznie. Ugyancsak ki kell zárni e bizonyítékokat, ha e bíróság nem jogosult annak ellenőrzésére, hogy e bizonyítékokat a büntetőeljárás keretében az uniós joggal összhangban szerezték-e be, vagy valamely büntetőbíróság által kontradiktórius eljárás keretében már lefolytatott vizsgálat alapján legalább nem győződhet meg arról, hogy azokat e joggal összhangban szerezték be.

A költségekről

92 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy annak értékelése szempontjából, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között valamely licenciaszerződés, amelynek tárgya egy olyan internetes oldal működtetését lehetővé tevő know-how bérbeadása, amelynek segítségével interaktív audiovizuális szolgáltatásokat nyújtottak, amely szerződést egy olyan társasággal kötötték, amely az e licencet bérbe adó társaság székhelye szerinti tagállamétól eltérő, valamely másik tagállam területén telepedett le, joggal való visszaélésből eredt-e, amely annak kihasználására irányult, hogy e másik tagállamban az e szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottérték-adó mértéke alacsonyabb volt, az a körülmény, hogy az utóbbi társaság vezető tisztségviselője és egyedüli tagja e know-how megalkotója, hogy ugyanezen személy befolyást vagy irányítást gyakorolt az említett know-how fejlesztésére és hasznosítására, valamint a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtásra, hogy az említett szolgáltatások nyújtásához szükséges technikai eszközök, személyi állomány, pénzügyi tranzakciók kezelését alvállalkozók végezték, mint ahogy azok az okok, amelyek arra késztethették a licencbeadó társaságot, hogy licencbe adja a szóban forgó know-how-t az e másik tagállamban letelepedett társaságnak, ahelyett hogy azt maga hasznosította volna, önmagukban nem tűnnek döntő jelentőségűeknek.**

   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 licencbevevő társaság, hanem valójában a licencbeadó társaság nyújtotta, teljesen mesterséges megállapodásnak minősül-e, különösen annak tisztázásával, hogy a licencbevevő társaság gazdasági tevékenysége székhelyének vagy állandó telephelyének Madeirára történő 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.

2) **Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy valamely olyan visszaélésszerű gyakorlat megállapítása esetén, amelynek eredményeképpen valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét attól eltérő másik tagállamban határozták meg, mint amelyben ezen visszaélésszerű gyakorlat hiányában meghatározták volna, az a körülmény, hogy a hozzáadottérték-adót e másik tagállamban e tagállam jogszabályainak megfelelően megfizették, nem képezi akadályát annak, hogy ezen adó utólagos megállapítására az e szolgáltatás tényleges nyújtásának helye szerinti tagállamban kerüljön sor.**

3) A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletet úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam adóhatósága, amely olyan szolgáltatásokra nézve vizsgálja a hozzáadottértékadó-kötelezettség keletkezését, amelyek más tagállamokban már ezen adó alá tartoznak, köteles tájékoztatáskéréssel fordulni ezen más tagállamok adóhatóságaihoz, amennyiben az ilyen kérelem szükséges, sőt elengedhetetlen a hozzáadottérték-adó első tagállamban való felszámíthatóságának megállapításához.

4) Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, az EUMSZ 325. cikknek és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének, 250. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének alkalmazásában azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében a héa területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében az adóalannyal szemben folytatott titkos adatgyűjtés során, például távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatásával és elektronikus levelek lefoglalásával beszerzett bizonyítékokat használhat fel, feltéve hogy e bizonyítékoknak az említett büntetőeljárás keretében való beszerzése és azoknak a közigazgatási eljárás keretében való felhasználása nem sérti az uniós jog által biztosított jogokat.

Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között az Európai Unió Alapjogi Chartája 7. cikke, 47. cikke és 52. cikkének (1) bekezdése alapján az ilyen bizonyítékokon alapuló, a hozzáadottérték-adó utólagos megállapítására irányuló határozat jogszerűségét vizsgáló nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja egyrészt, hogy a távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és az elektronikus levelek lefoglalása olyan nyomozati eszköz volt-e, amelyet törvény írt elő, és amely szükséges volt a büntetőeljárás keretében, másrészt pedig az ilyen eszközökkel beszerzett bizonyítékoknak az említett hatóság általi felhasználását szintén törvény írta-e elő, és az szükséges volt-e. Ezenkívül e bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása általános elvének megfelelően az adóalanynak a közigazgatási eljárás keretében lehetősége volt-e arra, hogy e bizonyítékokhoz hozzáférjen, és azokkal kapcsolatban meghallgassák. Amennyiben e bíróság azt állapítja meg, hogy ezen adóalany számára nem biztosították e lehetőséget, vagy hogy e bizonyítékokat az Európai Unió Alapjogi Chartája 7. cikkének megsértésével szerezték be a büntetőeljárás keretében vagy használták fel a közigazgatási eljárásban, az említett nemzeti bíróságnak ki kell zárnia e bizonyítékokat, és amennyiben ebből következően az említett határozat megalapozatlanná válik, azt hatályon kívül kell helyeznie. Ugyancsak ki kell zárni e bizonyítékokat, ha e bíróság nem jogosult annak ellenőrzésére, hogy e bizonyítékokat a büntetőeljárás keretében az uniós joggal összhangban szerezték-e be, vagy valamely büntetőbíróság által kontradiktórius eljárás keretében már lefolytatott vizsgálat alapján legalább nem győződhet meg arról, hogy azokat e joggal összhangban szerezték be.

Aláírások