

62020CJ0596

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2022. június 16. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 2., 24. és 43. cikk – A szolgáltatás teljesítési helye – Valamely másik tagállamban letelepedett társaságnak nyújtott, technikai folyamatokat támogató szolgáltatás – Joggal való visszaélés – A tények értékelése – Hatáskör hiánya”

A C-596/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2020. november 12-én érkezett, 2020. szeptember 28-i határozatával terjesztett el

a DuoDecad Kft.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök (előadó), M. Ilešić és D. Gratsias bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a DuoDecad Kft. képviseletében Várszegi Z. ügyvéd,

–

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

–

a portugál kormány képviseletében kezdetben: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires és P. Barros da Costa, később: R. Campos Laires és P. Barros da Costa, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében V. Uher és Tokár A., meghatalmazotti minőségben, a f?tanácsnok indítványának a 2022. február 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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.) 2. cikke (1) bekezdésének, 24. cikke (1) bekezdésének és 43. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a DuoDecad Kft. és a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között a DuoDecad által 2009-ben és 2011-ben nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó hozzáadottérték?adó (h?a) megfizetése tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a h?a hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

4

Ezen irányelv 24. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek.

(2) »Távközlési szolgáltatás« a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullám, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történ? továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatások, ideértve az adási, sugárzási vagy vételi kapacitások használati jogának átruházását, illetve átengedését is, beleértve a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítását.”

5

Az említett irányelv 2007. január 1-jét?l 2009. december 31-ig hatályos változatának 43. cikke el?írta:

„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.”

A 2006/112 irányelv módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) 2010. január 1-jei hatállyal módosította a 2006/112 irányelv 43–59. cikkét. Ezen utóbbi irányelvnek a 2008/8 irányelvben előírt változata szerinti 44. cikke elírja:

„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.”

E változatában a 2006/112 irányelv 45. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 telephelyénél 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.”

Ezen irányelv 2007. január 1-jétől 2009. december 31-ig hatályos változatának 56. cikke elírta:

„(1) A következő szolgáltatások esetében, amelyeket az [Európai] Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett adóalanyoknak 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;

[...]

Ebben a változatában a 2006/112 irányelv „Az 56. cikk (1) bekezdésének k) pontjában említett, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások indikatív jegyzéke” című II. mellékletében többek között szerepelt a „webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása”, valamint „képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása”.

A 2006/112 irányelv 2008/8 irányelvvel módosított változatának 59. cikke el?írja:

„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;

[...]”

A magyar jog

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a Magyar Közlöny 2007. évi 155. száma [XI. 16.]) 37. §-a az alapeljárás tényállására irányadó változatában a következőket írta el?:

„(1) Adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevev?je 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.”

E törvény e változatának 46. §-ában ekként rendelkezett:

„(1) Az e §-ban meghatározott szolgáltatások nyújtásánál a teljesítés helye az a hely, ahol ezzel összefüggésben a szolgáltatást igénybevev? 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.

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

A DuoDecad Magyarországon bejegyzett társaság, amelynek fő tevékenysége számítógépes programozás. E társaság m?szaki támogató szolgáltatásokat nyújtott a Lalib – Gestão e

Investimentos Lda. (a továbbiakban: Lalib), egy Madeirán (Portugália) székhellyel rendelkező társaság részére, amely elektronikus úton nyújt szórakoztató szolgáltatásokat, és amely a legjelentősebb ügyfele. Ennek alapján a 2009 júliusa és decembere közötti időszakra, valamint a teljes 2011-es naptári évre összesen 8086829,40 euró értékben állított ki számlákat.

14

A DuoDecadnál végzett, a 2009. év második felévére és 2011-re kiterjedő ellenőrzést követően az elsőfokú adóhatóság 2020. február 10-ii határozatával a DuoDecadnál 458438000 forint (HUF) (hozzávetőleg 1286835 euró) összegű héakülönbözetet állapított meg, és emellett 343823000 HUF (hozzávetőleg 964767 euró) összegű adóbírság, valamint 129263000 HUF (hozzávetőleg 362841 euró) késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte ez utóbbit, mivel úgy találta, hogy a DuoDecad által nyújtott szolgáltatások tényleges igénybe vevője nem a Lalib, hanem a WebMindLicenses Kft. (a továbbiakban: WML), egy Magyarországon bejegyzett gazdasági társaság volt, amely szórakoztatóipari szolgáltatások elektronikus úton való nyújtását lehetővé tevé know-how-val rendelkezik, és a Lalibbal licencszerződést kötött e know-how hasznosítása érdekében.

15

Mivel e határozatot a DuoDecad fellebbezése nyomán helybenhagyta a fellebbviteli igazgatóság 2020. április 6-ii határozata, a DuoDecad keresetet nyújtott be ez utóbbival szemben a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

16

E kereset alátámasztására a DuoDecad azt állítja, hogy az alapügyben szóban forgó technikai támogató szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyeket a Lalib részére Portugáliában nyújtottak, mivel a Bíróság által e tekintetben megállapított valamennyi feltétel teljesült. Úgy véli, hogy a fellebbviteli igazgatóság határozata téves, mivel e határozat nem azonosítja helyesen e szolgáltatások tartalmát, tévesen azonosítva e szolgáltatások tartalmát az érintett internetes oldalak technikai működésének közvetlen biztosításával, és ekképpen figyelmen kívül hagyva, hogy a Lalib rendelkezett az általa nyújtott szolgáltatások nyújtásához szükséges személyi és tárgyi erőforrásokkal. Arra hivatkozik, hogy közvetlenül a Lalibnak, nem pedig a WML-nek nyújtott támogató szolgáltatásokat, és aktív szerepet játszott olyan feladatokban, amelyek nem tartoztak az érintett know-how-licencszerződés hatálya alá. Ennek keretében a Lalib ellenőrizte és felügyelte a DuoDecadot, valamint utasításokat adott neki, míg a WML nem jelent meg ügyfélként, és következésképpen nem fordulhatott hozzá semmilyen igényrel, és nem adhatott neki semmilyen utasítást.

17

A DuoDecad arra is hivatkozik, hogy a portugál adóhatóság által a magyar hatóságoknak a WML-re vonatkozó eljárás keretében benyújtott nemzetközi együttműködési kérelmére adott válaszok szerint a portugál hatóságok egyértelműen jelezték, hogy a Lalib székhelye Portugáliában van, ahol a saját kockázatára tényleges gazdasági tevékenységet végez, valamint hogy rendelkezett az általa megszerzett know-how hasznosításához szükséges valamennyi technikai és emberi erőforrással. Ezenfelül az alapügyben szóban forgó szórakoztatóipari szolgáltatások nyújtásának helye nem lehetett volna Magyarország, mivel objektív akadály áll fenn, nevezetesen az, hogy nincsenek olyan pénzügyi intézmények, amelyek lehetővé tennék a bankkártyával történő fizetést a felteknek szóló tartalmú honlapokon. A DuoDecad hozzáteszi, hogy a Lalib a külvilág felé úgy jelent meg, mint e szórakoztatóipari szolgáltatások nyújtója, hogy a szerződések saját nevében kötötte meg, rendelkezett azon ügyfelek adatbázisával, akik az

említett szolgáltatások ellenértékét fizették, emellett ? rendelkezett az ugyanezen szolgáltatásokból származó bevételek felett, ellen?rizte az érintett know?how fejlesztését, és döntött azok bevezetésér?l. Egyébiránt e társaság székhelyét jelölték meg az ügyfélszolgálat fizikai helyeként.

18

A fellebbviteli igazgatóság kifejti, hogy vizsgálatot folytatott a WML?nél, amelynek során kiderült, hogy az alapügyben szóban forgó szórakoztatóipari szolgáltatásokat nem a Lalib, hanem Magyarországról a WML nyújtotta, mivel az e két társaság között kötött licencszerz?dés álláspontja szerint „fiktív” volt.

19

A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy a Bíróság különösen a 2015. december 17?i WebMindLicenses ítéletben (C?419/14, EU:C:2015:832) értelmezte a 2006/112 irányelv releváns rendelkezéseit, azonban úgy véli, hogy az alapügyben további értelmezésre van szükség, mivel a portugál adóhatóság és a magyar adóhatóság ezen ítélet ellenére ugyanazon ügyletet adójogi szempontból eltér?en kezelte.

20

E bíróság szerint a 2015. december 17?i WebMindLicenses ítéletben (C?419/14, EU:C:2015:832) szolgáltatott információkra tekintettel felmerül a kérdés, hogy az alapügyben szóban forgó szórakoztatóipari szolgáltatások nyújtásának helye lehet-e Magyarország, miközben a Lalib az e szolgáltatás nyújtásához elengedhetetlen szerz?dések és szolgáltatások hálózatának középpontjában állt, saját adatbázisainak, szoftvereinek felhasználásával és küls?, a Lalib?csoporthoz, illetve a DuoDecadot is tartalmazó vállalkozáscsoporthoz tartozó szolgáltatók útján biztosította az e szolgáltatásnyújtáshoz szükséges feltételeket, és e tényb?l fakadóan szükségszer?en viselte az ahhoz kapcsolódó jogi és gazdasági kockázatot, még akkor is, ha a know?how „tulajdonosának” vállalkozáscsoportjához tartozó alvállalkozók részt vettek e szolgáltatásnyújtás technikai megvalósításában, és e „tulajdonos” befolyásolta e know?how hasznosítását. Felmerül az a kérdés is, hogy hogyan értékelhet?, hogy a Lalib rendelkezett-e Portugáliában a szükséges helyiséggel, infrastruktúrával és személyzettel.

21

A kérdést el?terjeszt? bíróság a 2020. június 18?i KrakVet Marek Batko ítélet (C?276/18, EU:C:2020:485) 51. pontjára hivatkozva úgy véli, hogy köteles el?zetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordulni a Bírósághoz, els?sorban a magyar és portugál adóhatóság által adott eltér? adójogi min?sítés miatt. A kérdést el?terjeszt? bíróság annak pontosítását kéri a Bíróságtól, hogy jogszer??e, hogy a magyar adóhatóság és a portugál adóhatóság egyidej?leg adókötelezettséget állapít meg, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletet az el?bbi vagy az utóbbi adóztathatja-e érvényesen, és milyen súlyt lehet tulajdonítani a különböz? érintett feltételeknek.

22

E körülmények között a F?városi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket 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 elérhet? 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 [európai] 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 licencbe adójának nyújtja, a licencbe vevőre 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 licencbe vevő részére az adózó a szolgáltatásait ezen know-how alapján nyújtotta,

d)

a licencbe vevő 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 licencbe vevő 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 eladókkal 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 számlakiállítás lehetővé téve végfelhasználói adatbázissal, és saját számlázó szoftverrel,

j)

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

k)

mind a licencbe adótól, 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 működtetésével összességében magasabb nyereségre tettek szert, mint az első és a második tagállamban alkalmazandó áfakulcsból származó adókülönbség mértéke?

2)

Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 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 licencbe vevőjének nyújtja, ha a licencbe adó:

a)

saját erőforrásai csupán egy bérelt irodából és az ügyvezetőjének a használatában lévő számítógéppel 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 licencbe vevővel 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 eladók és a tartalmat népszerűsítő webmesterek felé soha nem jelent meg a szóban forgó szolgáltatások nyújtójaként,

f)

bizonylatokat a honlapokon elérhet? szolgáltatásokkal kapcsolatban – a licenccdíjról 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?iWebMindLicenses ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832) értelmében önmagában nincs dönt? jelent?sege annak, hogy a licencbe adó társaság vezet? tisztségvisel?je 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 ügyvezet?je és tulajdonosa egyben azon alvállalkozói gazdasági társaságok, így a felperes ügyvezet?je és/vagy tulajdonosa is, amelyek a szolgáltatás nyújtásában – az adott, rájuk vonatkozó feladataikat ellátva – a licencbe vev? megbízásából, alvállalkozóként [m?ködnek közre?]”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

23

Kérdéseivel, amelyeket célszer? együtt vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, 24. cikkének (1) bekezdését és 43. cikkét úgy kell?e értelmezni – az e kérdésekben említett valamennyi körülményre tekintettel –, hogy nem a szórakoztatóipari szolgáltatások elektronikus úton történ? nyújtását lehet?vé tév? know?how?t felhasználó társaság nyújtja ténylegesen e szórakoztató szolgáltatásokat, és ekképpen e társaság nem tekinthet? azon, e know?how technikai támogatására vonatkozó szolgáltatások igénybe vev?jének, amelyeket egy más tagállamban letelepedett adóalany nyújt, hanem hogy valójában az e know?how felhasználását engedélyez?, szintén e másik tagállamban letelepedett társaság nyújtja a szóban forgó szórakoztatóipari szolgáltatásokat, és így ez utóbbi a technikai támogató szolgáltatások igénybe vev?je.

24

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy az említett kérdésekkel a kérdést el?terjeszt? bíróság a 2015. december 17?iWebMindLicenses ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832) alapján azt kívánja meghatározni, hogy a Lalibot vagy – annak ellenére, hogy a szórakoztatóipari szolgáltatásnyújtást lehet?vé tév? know?how a WML és a Lalib között létrejött licencszerz?dés tárgyát képezte – a WML?t kell?e a szórakoztatóipari szolgáltatás tényleges nyújtójának tekinteni.

25

Emlékeztetni kell arra, hogy a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) alapjául szolgáló ügyben arra vonatkozóan feltett kérdésre, hogy bizonyos tények relevánsak-e annak értékelése szempontjából, hogy a WML és a Lalib között kötöthöz hasonló licencszerződés arra irányuló joggal való visszaélést valósított-e meg, hogy az érintett szórakoztatóipari szolgáltatásokra az alacsonyabb madeirai héamértéket alkalmazzák a magyar helyett, a Bíróság ezen ítélet 34. pontjában megállapította, hogy az ezen ügyben eljáró, kérdést elterjesztő bíróság feladata az elé terjesztett tényállás értékelése, és annak vizsgálata, hogy az alapügyben fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei, habár a Bíróság az eléztes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során mindazonáltal pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy útmutatást adjanak a bíróságnak az értelmezéshez.

26

Az említett ítélet 35. pontjában a Bíróság többek között emlékeztetett arra, hogy a hea területén alkalmazandó visszaélésszerű magatartás tilalmának elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat.

27

A Bíróság, miután ugyanezen ítélet 43. pontjában megállapította, hogy az elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a Lalib a WML-től különálló társaság, mivel sem fióktelepének, sem leányvállalatának, sem irodájának nem minősül, valamint hogy a heát Portugáliában fizette meg, a fenti ítélet következő pontjában kimondta, hogy e körülmények között annak megállapítása érdekében, hogy a szóban forgó licencszerződés visszaélésszerű gyakorlatból eredt, amely a Madeirán alkalmazott alacsonyabb héamérték kihasználására irányult, azt kell bizonyítani, hogy az említett szerződés teljesen mesterséges megállapodásnak minősült, amely leplezte azt aényt, hogy az érintett szolgáltatást nem a Lalib nyújtotta Madeirán, hanem azt valójában a WML biztosította Magyarországon.

28

A 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) 45. pontjában a Bíróság pontosította, hogy annak megállapítása érdekében, hogy az említett szerződés ekképpen mesterségesnek minősül-e, a kérdést elterjesztő bíróság feladata volt az összes elé terjesztett ténybeli elem vizsgálata, különösen annak tisztázásával, hogy a Lalib gazdasági tevékenysége székhelyének vagy állandó telephelyének Madeirára való áthelyezése valós letelepedésnek minősült-e, hogy e társaság az érintett gazdasági tevékenység gyakorlása érdekében üzlethelyiségek, technikai és humán erőforrások formájában rendelkezett-e megfelelő struktúrával, továbbá hogy az említett társaság e gazdasági tevékenységet a saját nevében, saját javára, saját felelősségére és saját kockázatára végezte-e.

29

Ezenkívül ezen ítélet 46. pontjában a Bíróság rámutatott arra, hogy 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 a 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 licenche adja a szóban forgó know-how-t a Lalibnak, ahelyett hogy azt maga hasznosította volna, önmagukban nem tőnnek döntő jelentőségűnek.

Egyébiránt a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) 54. pontjában a Bíróság kimondta, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy valamely olyan visszaélés szerinti gyakorlat megállapítása esetén, amelynek eredményeképpen valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét attól eltérő másik tagállamban határozták meg, mint amelyben ezen visszaélés szerinti 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.

Ezen ítélet 59. pontjában a Bíróság mindazonáltal megállapította, hogy a hozzáadottértékadó területén történő közgazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletet (HL 2010. L 268., 1. o.) 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, és elengedhetetlen a héa első tagállamban való felszámíthatóságának megállapításához.

Megállapítva, hogy a magyar adóhatóság és a portugál adóhatóság a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítéletet (C-419/14, EU:C:2015:832) követően és az utóbbi hatóság által a nemzetközi együttműködés iránti kérelemre válaszul az előbbi által szolgáltatott információk ellenére eltérő bánásmódot alkalmazott ugyanazon ügylet tekintetében, ami az alkalmazandó héának mind Magyarországon, mind Portugáliában való beszedését eredményezte, a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy „további értelmezésre” van szükség, és úgy véli, hogy köteles előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordulni a Bírósághoz, elsősorban a tényállásnak a magyar és portugál adóhatóság által adott eltérő minősítése miatt.

Ugyanakkor meg kell állapítani egyrészt, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem fejt ki azokat az okokat, amelyek miatt a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítéletben (C-419/14, EU:C:2015:832) adott pontosítások nem elegendőek annak meghatározásához, hogy a WML és a Lalib közül melyiket kell az alapügyben szóban forgó szórakoztatóipari szolgáltatások tényleges nyújtójának tekinteni. Ezenkívül az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmazza sem a magyar adóhatóság által a portugál adóhatóságtól beszerzett adatoknak, sem a fellebbviteli igazgatóság 2020. április 6-i határozatban megállapított ténybeli elemek összességének, sem pedig az utóbbi rendelkezésére álló egyéb bizonyítékoknak az elemzését.

Ily módon a kérdést előterjesztő bíróság arra szorítkozik, hogy számos körülményt említ, anélkül hogy megjelölné, hogy azok mennyiben vetnek fel nehézséget a kérdéseiben említett 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatban, így úgy tűnik, hogy e bíróság valójában nem ezen irányelv értelmezését kéri a Bíróságtól, hanem azt, hogy e körülményekre tekintettel saját maga határozza meg, hogy a WML és nem a Lalib minősül-e az alapügyben szóban forgó szórakoztatóipari szolgáltatások tényleges nyújtójának, amiből az következne, hogy az e

társaságok között létrejött licenciaszerződés mesterséges megállapodásnak minősül.

35

Másrészt a 2020. június 18-ai Krakówi Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485) 51. pontjában a Bíróság kétségek nélkül kimondta, hogy amennyiben valamely tagállam bíróságai az eljárási folyamatban lévő jogvitában, amelyben az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezésére vonatkozó, a Bíróság döntését igénylő kérdés merül fel, megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet adóügyi szempontból eltérően kezelik, jogosultak-e rá – attól függően, hogy a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében van-e jogorvoslati lehetőség, vagy sem – kötelesek arra, hogy elzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak a Bírósághoz.

36

Mindazonáltal ebből az ítéletből nem következik, hogy amennyiben a nemzeti bíróságok megállapítják, hogy ugyanazon ügyletet egy másik tagállamban eltérő adójogi bánásmódban részesítették, lehetőségük van vagy kötelesek arra, hogy nem az uniós jog értelmezése céljából, hanem a tényállás értékelése és e jognak az alapügyben való alkalmazása érdekében forduljanak elzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bírósághoz.

37

Az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében ugyanis, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az alapügy konkrét tényállásának a megállapítása és értékelése kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. A Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a jogszabályokat egy meghatározott tényállásra alkalmazza, mivel az EUMSZ 267. cikk csak arra hatalmazza fel a Bíróságot, hogy a Szerződések és az uniós intézmények által hozott jogi aktusok értelmezéséről döntsön (lásd ebben az értelemben: 2007. június 21-iiOmni Metal Service ítélet, C-259/05, EU:C:2007:363, 17. pont; 2021. október 6-iiW. ?. [A legfelsőbb bíróság rendkívüli felülvizsgálati és közjogi tanácsa – Kinevezés] ítélet, C-487/19, EU:C:2021:798, 78. és 132. pont).

38

E tekintetben a nemzeti bíróságok figyelmébe szánt, az elzetes döntéshozatal iránti kérelmek elterjesztésére vonatkozó ajánlások (HL 2019. C 380., 1. o.) 8. és 11. pontja emlékeztet arra, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelem nem vonatkozhat az alapeljárásban felmerült ténykérdésekre, és hogy maga a Bíróság e jogvitára nem alkalmazza az uniós jogot.

39

Ebből következik, hogy a jelen esetben a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a feltett kérdésekre választ adjon.

40

Végezetül meg kell állapítani, hogy e kérdések azon az elfeltevésen alapulnak, amely szerint az alapügyben szóban forgó technikai támogató szolgáltatások igénybe vevője, azaz a Lalib nem tekinthető e szolgáltatások igénybe vevőjének, ha ténylegesen nem e társaság, hanem a WML nyújtja az érintett szórakoztatóipari szolgáltatásokat, így a WML és a Lalib között létrejött licenciaszerződés a joggal való visszaélésből eredő mesterséges megállapodás lenne, és ez utóbbi szükségszerűen hatással lenne a DuoDecad és a Lalib közötti szerződéses jogviszonyra, valamint következésképpen ez utóbbiaknak a 2006/112 irányelv szerinti kötelezettségeire és

jogaira. Márpedig, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 63. és 65. pontjában lényegében rámutatott, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak értékelése, hogy a DuoDecad és a Lalib közötti szerz?dés maga joggal való visszaélést valósít?e meg a héa területén, ami többek között akkor fordulhat el?, ha megállapítást nyerne, hogy létezik egy teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz? megállapodás, amelyben többek között részes a WML, a Lalib és a DuoDecad, és amely kizárólag arra irányul, hogy el?nyt szerezzenek a héa tekintetében.

41

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a 2015. december 17?i WebMindLicenses ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832) 36. pontjában megállapításra került – a héa területén a visszaélésszer? magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a 2006/112 irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben el?írt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóel?ny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkit?zéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéb?l kit?njön, hogy a szóban forgó ügyletek els?dleges célja ezen adóel?ny megszerzése.

A költségekr?

42

Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következ?képpen határozott:

Az Európai Unió Bírósága nem rendelkezik hatáskörrel a F?városi Törvényszék (Magyarország) által a 2020. szeptember 28?i határozatával el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések megválaszolására.

Jarukaitis

Ileši?

Gratsias

Kihirdetve Luxembourgban a 2022. június 16?i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezet?

I. Jarukaitis

a tizedik tanács elnöke

(*1) Az eljárás nyelve: magyar.