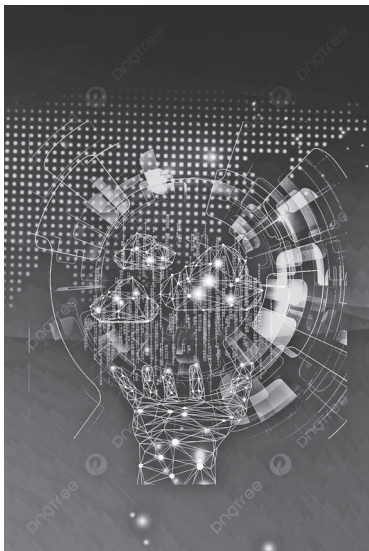


Gazdasági tendenciák és jogi kihívások a 21. században, 3.

Lectiones Iuridicae
30



Forrás:

https://pngtree.com/freebackground/business-blue-technology-internet-big-data-data_964340.html

Készült a Szegedi Tudományegyetem
Állam- és Jogtudományi Kara
Üzleti Jogi Intézetében.

Intézetvezető:
Gellén Klára
egyetemi tanár

Gazdasági tendenciák és jogi kihívások a 21. században, 3.

*Szerkesztette:
Gellén Klára*

Iurisperitus Kiadó
Szeged, 2022

Lectiones Iuridicae

Sorozatszerkesztő:

Balogh Elemér
egyetemi tanár

- | | |
|-------------------------------|---------------------------------|
| © Árvai Gergő, 2022 | © Horváth Gergely, 2022 |
| © Barna András, 2022 | © Kampler Béla, 2022 |
| © Bobvos Pál, 2022 | © Kókai-Kunné Szabó Ágnes, 2022 |
| © Cseh Tibor András, 2022 | © Molnár Szabolcs, 2022 |
| © Farkas Csamangó Erika, 2022 | © Németh Gabriella, 2022 |
| © Gellén Klára, 2022 | © Pánovics Attila, 2022 |
| © Gyenge Balázs, 2022 | © Szurovecz Zoltán, 2022 |
| © Hegyes Péter István, 2022 | © Varga Dóra, 2022 |
| © Herczeg Ágnes, 2022 | |

Műszaki szerkesztő:

Kovács Ildikó

Felelős kiadó:

Görög Márta dékán, a Pólay Elemér Alapítvány kuratóriumának elnöke

Készült az Innovariant Kft.-ben

Felelős vezető: Drágán György

ISSN 2062-5588

ISBN 978-615-6268-29-7

TARTALOM

Gellén Klára: Előszó 7

I. AGRÁRJOG

Árvai Gergő: Az osztatlan közös földtulajdon felszámolására irányuló jogalkotói törekvések 11

Bobvos Pál: A földre vonatkozó egybefoglalt vételár alkalmazhatóságának kiterjesztése. 23

Cseh Tibor András – Kókai-Kunné Szabó Ágnes: Az új uniós agrárpolitika kihívásai és az innovációs stratégia 35

II. KÖRNYEZETVÉDELEM ÉS ENERGIAJOG

Molnár Szabolcs: A körforgásos gazdaság, avagy a kiút a válságból? 47

Farkas Csamangó Erika: Kutatások a (zöld) hidrogén szabályozási környezetében . . . 65

Pánovics Attila: Az éghajlatváltozással kapcsolatos szempontok integrálása az európai zöld megállapodás végrehajtása során 71

Szurovecz Zoltán: Zajártalom elleni védelem helye az alapjogok rendszerében 83

III. ÉLELMISZERJOG

Hegyes Péter István: A bázishely szerepe a food truck vendéglátásban. 95

Horváth Gergely: Az élelmiszerbiztonság és az elővigyázatosság összefüggései . . . 109

IV. KOMMUNIKÁCIÓ ÉS DIGITALIZÁCIÓ

Gellén Klára: A televíziós reklámtól az online kereskedelmi kommunikációig – az uniós médiapolitika reklámszabályozásának nyomában. 125

Németh Gabriella: Az internetes kommunikáció kihívásai a jogbiztonság magánjogi dimenziójában 139

V. PÉNZÜGYI JOG

Barna András Péter: Az uniós szabadságok és a tagállami szuverenitás kapcsolata a hitelintézeti fióktelepek szabályozása kapcsán. 149

Gyenge Balázs: Adózás a XXI. század hajnalán – a digitális korszak kezdete 163

Herczeg Ágnes: Kutatás, fejlesztés és innováció a közpénzek hatékony elköltése tükrében 187

Kamplér Béla: Néhány gondolat a 2015-től lehetővé tett települési adóztatásról . . . 199

Varga Dóra: A digitális szolgáltatások adóztatásának elméleti és gyakorlati kihívásai 213

ADÓZÁS A XXI. SZÁZAD HAJNALÁN – A DIGITÁLIS KORSZAK KEZDETE¹

1. Bevezetés

A XXI. század első éveit egyelőre vízváltó időszaknak tűnnek nem csak az egyének, hanem a társadalom egésze szempontjából. Nem csupán a történelmi momentumok megálíthatatlan sorát kiváltó, geopolitikai szempontból kimagaslóan fontos történéseket célszerű számba venni, mint például a 2001. szeptember 1-i tragikus eseményeket, hanem arra is érdemes figyelmet fordítani, hogy a mindennapi életet átszövő legapróbb problémamegoldási stratégiák és szokások teljes átalakulását eredményezte a digitális gazdaság és kultúra megjelenése. Mára már széleskörben elfogadottá vált az a nézet, miszerint az ipari forradalmakhoz mérhető fejlődés eredményként robbanásszerű technológiai ugrásnak lehetünk szemtanúi.

Nem csak azzal kell számot vetni, hogy a társadalom életében azonos időpontban egyidejűleg jelen lévő generációk száma megkétszereződött és olyan kifejezések lettek általánosan elfogadva, mint a digitális bevándorlók és digitális bennszülöttek kategóriái, hanem azzal is, hogy korábban általánosan bevett, stabilnak tekintett struktúrák és hálózatok megváltoztak vagy egész egyszerűen eltűntek. Ki szeretne például ma Bécsbe utazni, hogy a devizakeretét kimerítve egy gazdasági társág számviteli könyveinek vezetése céljából Commodore +64-es számítógépet, floppyt, monitort vásároljon vagy épp BASIC alapú játékot magnókazettára mentsen, persze szorgalmas feljegyezve a játék szalagon elmentett helyét? Nyilvánvalóan a „digitális bennszülöttek” számára egészen érthetetlenek lennének ezek a kérdések, akkor amikor ma az egyén számára szükséges áruhoz és a kívánt szolgáltatásokhoz az eszközeiken „koppintással” hozzáférhetnek.

A pénzügyi pszichológia és szociológia továbbra is elemzi, keresi az adóelkerülés és adókijátszás egyénben és társadalomban rejlő okait, miközben az adóhatóság adminisztrációs feladatainak digitalizálásával az államhatalom szankció- és végrehajtó eszköztárának repertoárja tovább bővült. A „Big Data” határainak meghúzása a pozitív jog feladata, azonban – ahogy *Baker* is megjegyezte még 2019-ben² – nehezen lehetséges meghatározni

¹ A kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosító számú, *Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban* című projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósul meg.

² BAKER, Philip: *Right to privacy*. European Association of Tax Law Professors. Annual Congress 2019, Zürich. (Angol nyelvű tudományos előadás.)

pontosan, hogy melyek azok az adatok, amelyek az adóhatóság feladatának ellátásához szükségesek, és melyek azok, amelyek inkább az adóhatóság „adathalászatát” alapozzák meg, sem mint az államhatalom jogos érdekének érvényesítését segítenék elő. Ráadásul az adóhatóság által kikényszerített „compliance” a társadalom által kevésbé elfogadott, így az adóhatóság XX. századból visszamaradt attitűdjei már visszatetszően hatnak a digitális gazdasági kezdeti korszakában.³

A XX. század második felében kialakult, az eredendően a kettős adóztatás elkerülése érdekében létrehozott nemzetközi adóegyezményekben egyre lényegesebb szerepet kaptak az információcserére és az adókijátszás megakadályozására vonatkozó általános és különös szabályok, miközben az OECD munkásságában a „treaty shopping” megakadályozása és az adóalap eróziójának kiküszöbölése akció tervekben öltött testet. Az OECD tagállamainak költségvetése ugyanis egyre kevésbé képesek elviselni, hogy miközben a bevételi forrásaik apadnak, a digitális szolgáltatásokat nyújtó technológiai óriások az adóparadicsomokba telepített leányvállalatok közötti tranzakciókkal a jog eszközeivel mentesítsék bevételeiket és tőkéjüket az adófizetés alól.

Az adómorál a digitális piac elérhetőségével és a blockchain alkalmazásával kialakított, a jegybankok számára láthatatlan fizetési rendszer megjelenésével az adóelkerülés és az adókijátszás már nem csupán a tőkeerős nemzetközi vállalkozások számára vált elérhető megoldássá az adóforintok megspórolása tekintetében, hanem a mindennapok részévé váló jelenségé alakult át.⁴ E körülmények között akár az OECD, az Európai Unió vagy az Amerikai Egyesült Államok korábbi erőfeszítéseinek eredménytelensége is tükröződhet abban, hogy régi-új koncepció alapján a tőkeerős, fejlett államok az adómértékek minimális mértékének nemzetközi elfogadottságában látják a megoldást. Mindezt olyan történelmi pillanatban, amikor a kevésbé fejlett OECD tagállamok között a nemzetközi tőke megszerzésére irányuló verseny megnyerésének az egyik kulcsává az adóverseny megnyerése, azaz az a legalacsonyabb tényleges adóterhelés és az állami támogatások biztosítása vált. A jövedelemadók mellett természetesen a közvetett adók területén is jelen vannak azok az adózói attitűdök, amelyek az adóelkerülés vagy adókijátszás irányába befolyásolják a gazdasági szereplőket.

Jelen írásnak nem lehet célja az utóbbi tizenöt-húsz év nemzetközi adójogi fejleményének tárgyalása, különösképpen a kritikája, de az sem valószínű, hogy bármilyen, minden problémát varázsütésre megoldó novum felfedése várható lenne a száz évvel ezelőtt kialakított nemzetközi adójogi fundamentumok talaján. Tanulmányunkban sokkal inkább arra összpontosítunk, hogy a digitális szolgáltatásokkal kapcsolatos adópolitikai kérdések nem oldhatóak meg az adóalanyok fizikai jelenlétének vizsgálata körében. Erre tanulmányomban két, az Európai Unió Bírósága előtt megindított előzetes döntéshozatali eljáráshoz kapcsolódó ügy leírásának, elemzésének útján kívánok kitérni.

³ KASPER, Mathias – KIRCHER, Erich: *Tax Avoidance. Between Temptation and Trouble*. World Financial Review 2017/02. p. 63.

⁴ SANDMO, Agnar: *The Theory of Tax Evasion. A Retrospective View*. National Tax Journal, 2005/4. p. 565.

2. A távértékesítésre vonatkozó héaszabályok

Az internetes webshopokon keresztül történő rendelkezések vonatkozásában az Európai Unió Bíróságának a magyar Kravket Marek Batko sp. K. (Krakvet) előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ügye azért lehet fontos, mert az alapügy tényállásában tükröződnek a Európai Unió hozzáadott-érték adórendszeréhez kapcsolódó olyan problémák, amelyek utalnak a tagállamok adóhatóságai közötti kapcsolatok esetleges visszásságaira, egyben rámutatnak a tagállamok által alkalmazott eltérő adómértékek okozta versenytorzulás veszélyeire. Az előzetes döntéshozatali eljárásban felmerült körülmények emellett betekintést engednek abba, hogy az uniós jogalkotó tevékenysége bizonyonlagoslag kívánni valót maga után.

2.1. A nemzeti bíróság előtti alapügy tényállása a KrakVet ügyben^{5,6}

A Krakvet héaladóalanyként Lengyelországban letelepedett társaság, amely Magyarországon nem rendelkezett telephellyel, irodával vagy raktárral. A KrakVet állatok számára készült termékeket, többnyire kutya- és macskaeledelt értékesített. A termékeket nem csak Lengyelországban értékesítette, hanem a szomszédos tagállamok irányába a különféle zoofast oldalakon, így Magyarországon is a www.zoofast.hu oldalon keresztül forgalmazott ilyen árukat.

A Krakvet az általa üzemeltetett honlapon többek között olyan választási lehetőséget kínált vásárlóinak, amelynek értelmében a vevők az általuk vásárolt termékeket a KrakVet lengyelországi telephelyeiről az általuk választott szállítási címre a közöttük és a Krzysztof Batko Global Trade (KBGT) között létrejött szerződés alapján szállíttassák ki.

A Krakvet üzletpolitikája egyértelműen arra irányult, hogy a vevők a KBGT-t választják a megrendelés folyamatában. A honlapon keresztül történt rendelés esetében a 8 990 forintot meg nem haladó vásárlás esetén a KBGT általi kiszállítás 1 600 forintot tett ki, azonban a felső határt meghaladó vásárlások esetén a KBGT általi kiszállítás összesen csupán 70 forintba került olyan módon, hogy a KrakVet a vásárolt termékek árából 1 530 forint árengedményt adott.

A KBGT szintén egy Lengyelországban bejegyzett és letelepedett társaság. A KBGT tulajdonosa, K. B., a KrakVet tulajdonosának, M. B. a testvére. A KBGT tehát a vevőkkel önállóan szerződött arra, hogy Lengyelországból Magyarországra szállítja a megrendelt termékeket, úgy, hogy a fuvarozás magyarországi szakaszán, a vevő által megadott szállítási címre történő további fuvarozáshoz alvállalkozóként két futárszolgálat, Sprinter Futárszolgálat Kft. és GLS General Logistics Systems Hungary Kft. teljesítését vette igénybe.

A vevők – amennyiben a Krakvet honlapján a KBGT-t választották fuvarozónak – egyetlen kifizetést teljesítettek, amely magában foglalta mind a termékek árát, mind pedig a fuvarozási költségeket. A vevők pénzügyi teljesítése vagy a két magyar futárszolgálat által végzett kiszállításakor esedékessé vált készpénz kifizetéssel, vagy a CIB Bank Zrt.nél vezetett magyarországi bankszámlára a KBGT tulajdonosa nevében történő banki átutalással történt meg. A futárszolgálatok a készpénzben átvett összegeket szintén a KBGT tulajdonosának rendelkezése alatt álló, magyar CIBbankszámlájára utalták át. Ezt követően a KBGT lebonnyolította a pénzüsszegeknek a CIBbankszámláról a KrakVet-nek történő átutalásait.

⁵ C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 26–29. pont.

⁶ C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány [EU:C:2020:81] 56–70. pont.

A KrakVet saját maga tehát nem kínált fuvarozási szolgáltatást, a megvásárolt termékeket a vevők közvetlenül a KrakVet raktárában is átvehették vagy szabadon választhattak a felajánlottól eltérő fuvarozót is. Lényeges azonban, hogy a KrakVet raktára Magyarország területén kívülre esett, Magyarországon raktárral nem rendelkezett.

A KrakVet előrelátó módon kötelező erejű feltételes adómegállapítást kezdeményezett a lengyel adóhatóságnál arra nézve, hogy vajon az általa üzemeltetett honlapon keresztül, távértékesítés keretében értékesített termékek után Lengyelország vagy Magyarország lesz az a tagállam, ahol az értékesítés után felmerülő héaösszegeket az unió héairenyelv⁷ rendelkezéseinek helyes értelmezése szerint meg kell fizetni.

A lengyel adóhatóság a feltételes adómegállapítás keretében megállapította, hogy a KrakVet ügyleteinek teljesítési helye Lengyelország, így a héaösszegeket a lengyel adóhatóság felé kell teljesíteni. A lengyel adóhatóság válasza azt eredményezte, hogy a KrakVet a magyar 27 százalékos adókulcs helyett a lengyel 8 százalékos adókulcsot alkalmazva számította fel vevőinek a héa összegeket. A két tagállam, azaz Magyarország és Lengyelország nemzeti rendelkezései alapján megállapított szabályok miatt tehát – követve a lengyel adóhatóság jogértelmezését – a KrakVet 19 százalékos árelőnyre tett szert a magyarországi versenytársaihoz képest, amely stabil piaci viszonyok mellett versenykorlátozó jelleggel bír. A lengyel adóhatóság a KrakVet-nél később lefolytatott adóellenőrzése során ráadásul a feltételes adómegállapításban rögzített véleményét meg is erősítette.

A magyar adóhatóság adóellenőrzést végzett a KrakVet-nél és szembe helyezkedve a lengyel adóhatóság álláspontjával azt állapította meg, hogy a KrakVet-nek – a 35 000 EUR határértéken felüli magyarországi értékesítését meghaladó értékesítései után Magyarországon kellett volna *adót fizetnie az adóellenőrzéssel érintett időszakban. A magyar adóhatóság tehát összesen 58 910 000 forintnyi adóösszeget, 117 820 000 forint összegű adóbírságot, valamint 10 535 000 forint összegű késedelmi pótlékot és 500 000 forint összegű mulasztási bírságot* állapított meg. A magyar adóhatóság az emelt összegű adóbírságra vonatkozó rendelkezések alkalmazását azzal támasztotta alá, hogy álláspontja szerint az adóhiány a Krakvet visszaélésszerű magatartására vezethető vissza.

Az adóhatóság véglegessé vált döntésével szemben a KrakVet adópert kezdeményezett, amelynek során az akkori Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a héairányelv rendelkezéseinek értelmezését kérte az Európai Unió Bíróságától. A nemzeti bíróság összesen öt kérdést tett fel, amelyek a héairányelv távértékesítésre és adókijátszás elleni küzdelemre, valamint a kettős adóztatás kizárására irányuló rendelkezéseit érintették.

2.2. A távértékesítésre vonatkozó rendelkezések változása

A távértékesítésre vonatkozó általános rendelkezések⁸ szerint amennyiben egy adóalany fogyasztó felé akként értékesít, hogy az eladó adóalany által vagy az eladó adóalany meg-

⁷ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK Tanácsi irányelv, HL L 347, 2006.12.11. p. 1. (továbbiakban: héairányelv).

⁸ A héairányelv 33. cikk (1) bekezdés szerint a rendelkezések alkalmazásának személyi feltételén túlmenő kritérium az is, hogy az értékesített termék ne legyen új közlekedési eszköz, mert ebben az esetben Közöségi termékesítésre valószínűleg meg, amelyre eltérő rendelkezések vonatkoznak. Másrészt az eladott termék értékesítése – próbaüzemmel vagy anélkül – nem az összeszerelés vagy üzembe helyezést követően ment

bízásából feladott vagy fuvarozott terméket a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helyétől eltérő tagállamba adták fel vagy fuvarozták el, a célország elvéből adódóan annak a tagállamnak van adóztatási joghatósága, amely tagállam területén az érintett termékek a feladás vagy fuvarozás befejezésével fizikálisan megtalálhatóak.⁹ Más esetben a héairányelv 33. és 34. cikkei nem voltak az ügyletek teljesítésének időpontjában alkalmazandóak, így az általános rendelkezések alapján, az eredet országában, azaz a fuvarozás kezdete vagy a feladás helye szerinti tagállamban kellett a felmerülő héaösszegeket megfizetni.¹⁰

Az egyes tagállamok közötti áruforgalomra vonatkozó különös anyagi jogi szabályok lehetővé tették, hogy a célország elvétől eltérően abban a tagállamban tehessen eleget adófizetési kötelezettségének az értékesítést végző adóalany, ahonnan az érintett termékeket elszállították, azaz a fuvarozás vagy feladás kezdetén voltak fizikálisan fellelhetőek. E rendelkezések kizárólag abban az esetben alkalmazhatóak, amennyiben az értékesítést végző adóalany által az érintett tagállamba irányuló értékesítés volumene egy naptári évben a 100 000 EUR, pontosabban az annak megfelelő, nemzeti valutában kifejezett összegű értékhatárt nem haladja meg. Az értékhatárra vonatkozó feltételeknek mind az értékesítés tárgyévében, mind azt megelőzően fenn kellett állniuk.¹¹

Az fuvarozás vagy feladás rendeltetési helye szerinti tagállamnak ugyanakkor lehetősége nyílt arra, hogy a 100 000 EUR összeghatárt 35 000 EUR összegre csökkentse, amennyiben úgy ítéli meg, hogy a magasabb összegű értékhatár a verseny súlyos torzulásához vezetne.¹² Magyarország élt a távértékesítésre vonatkozó értékhatár összegének 35 000 EUR összegnek megfelelő, forintosított összeghatár alkalmazásának lehetőségével, hiszen Magyarországon a héa (áfa) 27 százalékos általános kulcsa az Európai Unióban jelenleg a legmagasabb adókulcsnak számít és az unióhoz történő csatlakozáskor hatályos 25 százalékos adókulcs is az egyik legmagasabb szintű adóterhelést jelentette Európában. Magyarországnak érdekében állt az értékhatár legalacsonyabb szintjének alkalmazása.

A digitális szolgáltatások és az internetes felületeken történő távértékesítésekre vonatkozó héaszabályok körül felmerült kérdéseket a 2017/2455 Tanácsi irányelv¹³ rendelkezései igyekeznek tisztázni. Ennek keretében a jogalkotó 2021. július 1. napjával¹⁴ beemelte a héarendszerbe a termék Közösségen belüli távértékesítése és a harmadik területekről vagy harmadik országokból importált termékek távértékesítése fogalmakat, amelyek immár

teljesedésbe, mivel ekkor az összeszerelés vagy üzembehelyezés helye szerinti tagállam tekintetében belföldi értékesítés valósul meg.

⁹ Héairányelv 33. cikk (1) bekezdés.

¹⁰ Héairányelv 32. cikk.

¹¹ Héairányelv 34. cikk (1) bekezdés.

¹² Héairányelv 34. cikk (2) bekezdés.

¹³ A 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló 2017. december 5-i Tanács (EU) 2017/2455 irányelv, HL L 348., 2017.12.29. pp. 7–22. (továbbiakban: Módosító irányelv).

¹⁴ A Módosító irányelv rendelkezéseit 2017. december 5-én fogadta el a Tanács azzal, hogy az annak alkalmazásához szükséges nemzeti szabályokat legkésőbb 2021. január 1. napjától alkalmazni kell. Az időbeli hatály kezdő időpontját azonban az (EU) 2017/2455 és az (EU) 2019/1995 irányelvnek a Covid19-világjárvány miatt szükségessé vált, az átültetési határidő és az alkalmazás kezdőnapja tekintetében történő módosításáról szóló, a Tanács 2020. július 20-i 2020/1109 határozata (HL L 244., 2020.7.29. pp. 3–5.) 2021. július 1. napjára változtatta meg.

különös jogi kereteket adnak az adóalanyok más tagállamban lévő fogyasztók, azaz nem adóalanyok számára termékek értékesítése esetén.

A termékek közösségen belüli távértékesítésének meghatározásakor a jogalkotó már értékelte a KravKet üzletpolitikájában megjelenő azon körülményt, hogy bár a KBGT szolgáltatásának fogyasztó által történő megrendelése csupán opcionális, mégis az ésszerűen várható fogyasztói magatartás esetén rendkívül szűk körben képzelhető el, hogy például egy magyarországi vásárló más megoldást választana a fuvarozás megszervezése során, mint a webáruházat üzemeltető által kínált és egyébként is promotált szolgáltatás igénybevételét. A KrakVet eladóként tehát esetünkben közvetett módon mindenképp közreműködött az áruk fuvarozásában, azonban e körülményt az uniós jogalkotó *expressis verbis* csak 2021. július 1. napjával kívánta a héarendszerbe alkalmazandó jogként beemelni.

A jogalkalmazó nemzeti adóhatóságok számára a héairányelv 33. és 34. cikkének értelmezése épp az eladó az általa értékesített termékek fuvarozásában vagy feladásában történő közvetett közreműködése miatt jelentett kihívást. A Héa-bizottság¹⁵ 2015. év folyamán két esetben is foglalkozott ezzel a távértékesítéssel kapcsolatban egyre inkább kikristályosodó problematikával.

A Héa-bizottság WP 855 számú munkaanyaga¹⁶ a héairányelv 33. és 34. cikk távértékesítésre vonatkozó szabályok alkalmazhatóságát vizsgálta. A Héa-bizottság álláspontja szerint a héairányelv 33. és 34. cikke kétféleképpen értelmezhető.

A Héa-bizottság szerint a héairányelv 33. és 34. cikk szemantikai értelmezése egyszerű jogi helyzetet teremtve arra enged következtetni, hogy e rendelkezések alapján nem lehet a távértékesítésre vonatkozó szabályokat alkalmazni akkor, ha a fuvar nem az eladó által vagy az ő megbízásából történik. Amennyiben tehát a vevő a saját nevében köti meg a fuvarozásra irányuló szerződést és a fuvarozással kapcsolatos probléma esetén a vevő csak a fuvarozó felé fordulhat, abban az esetben az értékesítést végző adóalany letelepedése szerinti tagállam bír adóztatási joghatósággal az ügylet tekintetében.

Teljesen egyértelműnek tűnhet az is, hogy a héaalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani, így az a körülmény, hogy az az egyik tagállamban a másik tagállamban hatályosnál alacsonyabb áfa mérték alkalmazására nyílik lehetőség, önmagában nem tekinthető olyan adóelőny megszerzésének, amely ellentétes a héa-irányelv célkitűzéseivel.¹⁷

Mindemellett – ahogy az a KarkVet ügyből is kiténik – nem nehéz a héairányelv 33. és 34. cikk rendelkezéseinek megkerülése, amely joggal való visszaélés tilalmának általános klauzulájába (GAAR – General Anti-avoidance Rule) ütközhet. Az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata szerint a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a héa-irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a héarendszer célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsőd-

¹⁵ A héairányelv 398. cikk szerinti HÉA-bizottság a tagállamok és a Bizottság képviselőiből álló tanácsadó testület, amely azon túlmenően, hogy a héairányelvben rögzített esetekben konzultációt folytat a jogalkotóval, minden, a héarendszert érintő közösségi rendelkezést megvizsgálhat.

¹⁶ A taxud.c.1(2015)2158321. sz. dokumentum.

¹⁷ A C-419/14. sz. WebMindLicenses ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 35. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

leges célja valamely adóelőny megszerzése. Értelemszerűen a visszaélészerű magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése.¹⁸

A Héa-bizottság ugyanakkor rámutatott arra is, hogy a héairányelv 33. és 34. cikkében foglaltak tág értelmezése eredménye alapján megállapítható, hogy e rendelkezések célja, a héarendszerben a távértékesítésre vonatkozó szabályok rendeltetése annak biztosítása, hogy a bevételek a fogyasztás tagállamát illessék meg és megakadályozzák a versenytorzulását a tagállamok között. Ebből következően a távértékesítésre vonatkozó szabályok alkalmazandóak minden olyan esetben, amikor az *eladó* akár közvetlenül, akár közvetve, maga adja fel, fuvarozza el vagy megbízásából más fuvarozza el a terméket. Úgy kell tekinteni, hogy az eladó megbízásából fuvarozták el a terméket abban az esetben is, ha *öt közvetve lehet összekapcsolni a vevő részére történő termékfuvarozással*.

A Héa-bizottság a WP 876 számon szintén közzétett iránymutatásának tárgya szintén a távértékesítésre vonatkozó szabályok értelmezése volt. A Héa-bizottság vizsgálta azt az esetet, amikor az értékesítés során az eladó közvetetten részese a termék fuvarozásának vagy feladásának. E körben a HÉA-bizottság arra az álláspontra helyezkedett, hogy amikor *az eladó aktívan ajánlja a vevőnek egy harmadik fél fuvarozási szolgáltatását, a szerződéskötéshez összehozza a feleket és a fuvarozó rendelkezésére bocsátja a termék szállításához szükséges információkat*, úgy kell tekinteni, hogy az *eladó közvetetten részt vesz a termék elszállításában*. Ebből adódóan a távértékesítésre vonatkozó szabályokat alkalmazva alapvetően a célország rendelkezik az adóztatás jogával.

A KrakVet ügy jól példázza, hogy a jogalkalmazás során felvetődött kérdések tisztázása éveket vehetnek igénybe a jogalkotó részéről. Az KrakVet ügyben éppen ezért az Európai Unió Bíróságának abban a kérdésben is állást kellett foglalnia, hogy vajon a héairányelv módosítása, az az eladó „közvetett részvételének” meghatározása ténylegesen új rendelkezéseknek tekinthetőek a héarendszerben vagy az uniós jogalkotó szándéka az volt, hogy az Európai Unió Bírósága e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát figyelembe véve egyértelműsítsen bizonyos fogalmakat, amelyek az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozó kritériumok meghatározásához szükségesek.¹⁹

Az Európai Unió Bírósága – összhangban *Sharpston* főtanácsnok KrakVet ügyben tett indítványával – arra az álláspontra helyezkedett, hogy a távértékesítésre vonatkozó, 2021. január 1. napjától alkalmazandó szabályok nem alkalmazhatóak, így amennyiben a KrakVet közvetve vett részt az áruk fuvarozásában, abban az esetben a távértékesítésre vonatkozó rendelkezések nem veendőek figyelembe. Azonban az Európai Unió Bírósága szerint valamely termékértékesítés a héairányelv 33. cikkének hatálya alá tartozik, ha *az eladó szerepe döntő jelentőségű a termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése és megszervezése szempontjából*.²⁰

Az Európai Unió Bírósága azonban jelezte a nemzeti bíróság felé, hogy az előtte lévő ügyben felmerült információk alapján felvetődhet, hogy a KrakVet jogügylet létrehozásakor, a termék elfuvarozásában játszott szerepe döntő jelentőségű lehet, így felmerülhet, hogy a fuvarozási szerződések kikötései nem tükrözik vissza az ügyletek valós gazdasági

¹⁸ A C-255/02. sz. Halifax és társai ügyben hozott ítélet [EU:C:2006:121] 74. és 75. pont.

¹⁹ A C-605/12 sz. Welmore ügyben hozott ítélet [EU:C:2014:2298] 45. és 46. pont.

²⁰ C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 63. pont.

és kereskedelmi tartalmát, mivel előfordulhat, hogy a vevők csak jóváhagyták az eladó által tett választást.²¹

A nemzeti bíróságnak ennek megfelelően az alapügy elbírálása során mérlegelnie kellett azt, hogy a KrakVet milyen szerepet játszott a fuvarozás szervezésében. Az Európai Unió Bírósága egy vizsgálandó szempontrendszerrel állított fel a KrakVet által formaliter ajánlott fuvarozási szerződések tekintetében, annak a kérdésnek az eldöntése vonatkozásában, hogy az adott interneten létrehozott jogügyletek kikötései, illetve a szerződések létrehozásának körülményei arra utalnak-e, hogy a KrakVet aktívan szerepet vállalt-e kérdés eldöntéséhez.

Az Európai Unió Bírósága szerint az alábbi kérdésekre adott válaszok hasznosak lehetnek a KrakVet szerepének vizsgálata körében:

- a domain, valamint azon internetes oldal, amelyen keresztül az érintett termékeket kínálják milyen nyelven érhető el;
- az érintett áruk feladásának vagy elfuvarozásának módjára vonatkozó döntések ténylegesen az eladónak vagy a vevőnek tulajdoníthatók;
- érintett termékek beszerzése céljából az eladó által ajánlott társaságok alacsony – sőt akár egyetlen társaságra korlátozódó – száma;
- a termékek feladására vagy elfuvarozására vonatkozó szerződések közvetlenül ezen eladó internetes oldalán megköthetők, anélkül hogy a vevőknek önálló lépéseket kellene tenniük annak érdekében, hogy kapcsolatba lépjenek a szállítással megbízott társasággal;
- mely gazdasági szereplőre hárul a szóban forgó termékek feladásához és elfuvarozásához kapcsolódó kockázat viselése;
- a feladás, illetve elfuvarozás során bekövetkező károk megtérítésével kapcsolatos költségek viselése;
- az érintett termékek értékesítésére, mind pedig az azok feladására, illetve elfuvarozására vonatkozóan nyitva álló fizetési módok elemzése (pl. egyetlen fizetési ügylet alkalmazása);
- főszabály szerint, vagy bizonyos feltételek teljesülése – így például valamely minimális vásárlási összeg elérése – esetén a feladáshoz, illetve elfuvarozáshoz kapcsolódó költségek összege csak szimbolikus jellegű, vagy az eladó olyan engedményt nyújt a termékek árából, amely ugyanilyen eredményre vezet.

Az Európai Unió Bírósága héairányelv 33. cikk (1) bekezdésének „*eladó által vagy megbízásából*” fordulatának kiterjesztő jogértelmezése útján, arra a következtetésre jutott, hogy amennyiben az eladó az alapügyben szóban forgó termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépéseknek mind a kezdeményezése, mind pedig a szervezése tekintetében meghatározó szerepet töltött be, meg kell állapítani, hogy e termékek elszállítására a héairányelv 33. cikke értelmében az eladó megbízásából került sor.²²

Mindez – ahogy a későbbiekben látni fogjuk – úgy is tűnhet számunkra, hogy maga az Európai Unió Bírósága az ügyletek valós tartalma szerinti minősítés elvére vonatkozó általános szabályt használta fel arra, hogy a jogalkotó 2021. július 1. napján hatályba lépő rendelkezéseit az azt megelőző időszakra nézve – a HÉA-bizottság irányelveinek

²¹ C C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 66–68. pont.

²² A C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 81. pont.

megfelelően – alkalmazhatóvá tegye, mindezt a jogállamiság, közelebbről a jogbiztonság elvéből kiindulva.

2.3. A kettős adóztatás kizárása

A KrakVet ügy előzményei alapján a nemzeti bíróságban alappal merülhetett fel az, hogy amennyiben a magyar adóhatóság helyesen vonta le azt a következtetést, hogy a KrakVet-nek Magyarországon kell adót fizetnie, úgy kellett volna-e, illetve ha igen, úgy milyen intézkedések lettek volna szükségesek az adóhatóságok részéről ahhoz, hogy a KrakVetnek ne kelljen a kettős adóztatás terhét viselnie. A nemzeti bíróság abban kért iránymutatást, hogy hogyan és miként kell kezelni azt a helyzetet, hogy a magyar bíróság előtt lévő adóper tárgyát képező ügyletekre nézve a lengyel adóhatóság részéről joghatállyal bíró, kötelező jellegű feltételes adómegállapítás van érvényben a kereset elbírálásának időpontjában. A héairányelv preambuluma (17) és (62) bekezdésének szövegezéséből ugyanis éppen az következik, hogy a héarendszerben a teljesítés helyének a meghatározására vonatkozó rendelkezések célja a joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek akár kettős adóztatáshoz, akár a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek,²³ így a nemzeti bíróságnak szükségszerűen kezelnie kell azt a helyzetet, hogy a magyar adóhatóság álláspontjának helyessége esetén a KrakVet a tartozatlanul megfizetett heaösszegeket a lengyel jog alapján nem feltétlenül tudja visszaszerezni.

Értelemszerűen a magyar bíróságokat más hatóság döntése nem kötheti²⁴, így a nemzeti bíróságot a lengyel adóhatóság egyébiránt a KrakVet-re nézve kötelező jellegű feltételes adómegállapításában foglaltak nem befolyásolhatják a magyar adóhatóság eljárásához kapcsolódó hatósági döntés bírósági felülvizsgálata során. Ennek ellenére érdekes kérdés lehet, hogy vajon a magyar adóhatóságot terheli-e bármilyen eljárási kötelezettség abban az esetben, amennyiben egy másik tagállam adóhatósága a saját adóztatási jogkörét már előzetesen megállapította.

A nemzeti bíróság a 904/2010 rendelet,²⁵ azaz a tagállamok adóhatóságai közötti közigazgatási együttműködést szabályozó irányelv rendelkezéseinek értelmezésében kérte az Európai Unió Bíróságának közreműködését. E tekintetben az Európai Unió Bírósága két jelentős körülményt rögzített ítéletében.

Egyrészt a fontos, hogy a 904/2010 rendelet olyan *közös együttműködési rendszer létrehozását teszi lehetővé, amelynek révén valamely tagállami adóhatóság megkereséssel élhet* valamely másik tagállam adóhatósága felé, különösen akkor, ha – a 940/2010 rendelet (7) preambulumbekkezdésében szereplő azon kötelezettségre figyelemmel, amely szerint a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a hea helyesen kerüljön megállapításra – az ilyen megkeresés célszerűnek, sőt szükségesnek bizonyulhat.²⁶

²³ A C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet [EU:C:2007:195] 43. pont.

²⁴ A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 58. § (6) bekezdése.

²⁵ A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, a Tanács 2010. október 7-i, 904/2010/EU rendelet, HL L 268., 2010.10.12. pp. 1–18.

²⁶ A C-419/14. sz. WebMindLicenses ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 57. pontja.

Másrészt, habár a 904/2010 rendelet arra szorítkozik, hogy lehetővé tegye az azon információk cseréje céljából történő közigazgatási együttműködést, amelyek szükségesek lehetnek a tagállamok adóhatóságai számára, e rendelet nem szabályozza e hatóságok arra vonatkozó hatáskörét, hogy az ilyen információkra tekintettel a héairányelv alapján minősítsék az érintett ügyleteket. Mindebből következik az is, hogy *a 904/2010 rendelet nem ír elő sem olyan kötelezettséget, amelynek értelmében két tagállam adóhatóságainak együtt kellene működniük annak érdekében, hogy valamely ügylet hea szempontjából történő megítélését illetően közös megoldásra jussanak, sem pedig olyan követelményt, amely alapján valamely tagállam adóhatóságai kötvé lennének ezen ügylet tekintetében valamely másik tagállam adóhatóságai által tett minősítéshez.*²⁷

Az Európai Unió Bírósága – a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kérdésében felmerülő viták esetére tekintettel – nyomatékosította, hogy amennyiben valamely tagállam bíróságai az előttük folyamatban lévő jogvitában, amelyben az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezésére vonatkozó, az Európai Unió Bírósága döntését igénylő kérdés merül fel, megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet adóügyi szempontból eltérően kezelik, jogosultak, sőt – attól függően, hogy a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében van-e jogorvoslati lehetőség, vagy sem – kötelesek arra, hogy *előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak az Európai Unió Bíróságához.*²⁸ Ennek megfelelően az Európai Unió Bírósága ki is jelölte azt a bírói fórumot, amely végső soron jogosult az adóztatás joghatósága területén a tagállamok között felmerülő jogvitában döntést hozni.

Az Európai Unió Bírósága arra az esetre nézve, amennyiben később bebizonyosodik, hogy *a heaösszegeket egy tagállam felé már jogalap nélkül megfizették*, abban az esetben – szögezi le az Európai Unió Bírósága – *valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog az Európai Unió Bírósága által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti.*²⁹

A KrakVet ítéletben az Európai Unió Bírósága ismét általános jelleggel rögzítette, hogy – függetlenül attól, hogy a nemzeti adójog rendelkezései tartalmazzak-e erre vonatkozó pozitív jogi rendelkezést – az adóalanyok által egy tagállam felé megfizetett, de tartozatlan fizetés megtérítésére vonatkozó joga az uniós jogból ered és célja, hogy a heaösszegek megfizetésének uniós joggal való összeegyeztethetlensége következményeinek orvoslása, így semlegesítse azt a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül valóban viselte.

2.4. A joggal való visszaélés tilalmának megállapíthatósága

A nemzeti bíróság által feltett kérdések egy része a joggal való visszaélés megállapíthatóságának kritériumaira irányul. A joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó alapelvi rendelkezések alkalmazása különös jelentőséggel bír a jelenlegi adórendszerünkben, mivel

²⁷ A C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 47–49. pont.

²⁸ A C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 51. pont.

²⁹ A C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:485] 52. pont.

a Kúria által közzétett 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény alapján tovább fejlődő adóhatósági és bírói joggyakorlat nem feltétlenül áll az uniós joggal összhangban. Nem segíti elő a helyzetet ugyanakkor az sem, hogy az adózásra vonatkozó eljárási szabályok 2017. évben történt koncepcionális változásai az adóhatóság egyre felelőtlenebb magatartását vonja maga után.³⁰

A joggal való visszaélés tilalmába ütköző magatartások esetében, amikor a felmerülő adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, a jogalkotó lehetővé tette, hogy az adóhatóság az adóhiány, illetve a jogosulatlan igénylés kétszeres összegét – azaz összességében az adókijátszással érintett összeg háromszorosának megfelelő összeget – vonhassa el az adóalanytól³¹, az adóhiány általános, 50 százalékos mértékével szemben.

Az elve magas összegű közigazgatási szankció természetesen az adóalany döntésének függvényében a feltételes adóbírság jogintézményének alkalmazásával csökkenthető, hiszen a mennyiben az adóalany az utólagos adómegállapításról hozott első fokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbötetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság ötven százalékának megfizetése alól.³² A feltételes adóbírság jogintézménye azokban az esetekben, amikor az adóhatóság közvetett bizonyítékokra alapozva alkalmazza a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó rendelkezéseket, éppen az adópolitika által visszhangoztatott célokkal, azaz az adózó barát adóhatóság működését megalapozó jogi környezet kialakításával ellentétes hatást válthat ki és mindenképp kedvezőtlenül befolyásolhatja az adóalanyok adóhatóságba vetett bizalmát.

Az emelt mértékű adóbírság intézményéhez kapcsolódó, hatályos anyagi jogi rendelkezések dogmatikai megközelítésének helyessége azonban nehezen kérdőjelezhető meg, hiszen – *Keynes* szavaival élve – az adócsalás az egyetlen szellemi tevékenység, ami némi hasznot hoz. Bajosan képzelhető el, hogy a jövőben ne lenne szükség az adókijátszás hatékony, akár elrettentő erővel bíró szankcionálására lehetővé tévő jogintézményekre. Mindazonáltal lényeges kérdés, hogy mikor, milyen körülmények alátámasztása mellett tekinthető megalapozottnak az adóhatóság bíróság előtti azon állítása, miszerint az érintett adóalany – akár aktív, akár passzív magatartása útján – adókijátszás részese volt.

Deák szerint, a *KrakVet* ügyben is számos alkalommal citált *WebMindLicences* ügyben, a joggal való visszaélés megállapíthatóságára irányuló magyar adóhatósági gyakorlat megmérettetett és könnyűnek találtatott. Az okokat *Deák* mind a jogalkotó, mind pedig a jogalkalmazó oldalán keresi. Nem véletlenül, hiszen azt láthatjuk, hogy a jogalkotó tétlenségének eredményeként, pontosabban az adókijátszás megakadályozását szolgáló különös szabályok (SAAR – Special Anti-avoidance Rule) hiányában, a polgári jogi felelősségre vonás tekintetében egyébként is ténylegesen immunitást élvező adóhatóság, a magyar bíróságok joggyakorlatára alapozva, lényegében korlátlan hatalmat gyakorol, amennyiben az adókijátszás bizonyíthatóságának kérdését vizsgáljuk.³³

³⁰ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (továbbiakban: Art.).

³¹ Art. 215. § (4) bekezdés.

³² Art. 216. §.

³³ *Deák* Dániel: *Az Európai Bíróság ítélete a joggal való visszaélésről adóügyekben*. Jogesetek Magyarázata, 2016/3. p. 66.

A KrakVet ügyben is hűen tükröződik a magyar adóigazgatás ezen polémiája, viszont nagyon úgy tűnik, hogy a probléma nem tekinthető a magyar adóigazgatás sajátjának. Egyrészt az adóhatóságok számára „szerelmes”³⁴ Halifax-kritériumok alapján több tagállam mellett a Bizottság is megállapíthatónak tartotta a KrakVet joggal való visszaélés tilalmába ütköző magatartását, hiszen a jogügylet végső soron a tagállamok közötti adókulcs eltéréseiből adódóan a KrakVet versenyelőnyét idézte elő, amelyben vitathatatlanul közrejátszott a KrakVet és a KBGT közötti személyes kapcsolat és a vállalkozások által történő értékesítések összefonódása.³⁵

Mindazonáltal *Sharpston* főtanácsnok KrakVet ügyben benyújtott indítványában részletesen elemezte, hogy mindez a jogbiztonság elvét, közelebről a bizalomvédelem elvét sértő hatósági jogalkalmazáshoz vezet. A bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga ugyanis minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígérek folytán.³⁶ Fontos körülmény lehet ugyanis, hogy a KrakVet nem egy piaci szereplő tanácsát, jogi álláspontját kérte a teljesítés helyét illetően, hanem a lengyel adóhatósághoz fordult, amelynek álláspontja Lengyelországban nem csupán a KrakVet-et, hanem az alsóbb fokú adóhatóságokat is köti. Éppen ezért a lengyel adóhatóság az ügyben tett elvi állásfoglalása (ami a magyar feltételes adómegállapítás intézményének feleltethető meg) közvetve a lengyel bíróság döntésére is kihathat. Emellett a KrakVet az adót ténylegesen megfizette Lengyelországban, így magatartásából még akkor sem következhet egyértelműen a joggal való visszaélés szándéka, ha magyar szállítások vonatkozásában alappal merülhet az adóztatási joghatósághoz kapcsolódó jogvita és alappal merülhet fel az is, hogy a lengyel adóhatóság hibázott álláspontja kialakítása során.

A lengyel adóhatóság által a magyar és más tagállam adóhatóságának közreműködése nélkül kibocsátott kötelező érvényű, feltételes adómegállapítás vonatkozásában vissza kell kanyarodnunk *Deák* gondolataihoz, aki a jogalkotó az adókijátszás megakadályozására vonatkozó különös szabályok hiányában kereste a hibás jogalkalmazói magatartás okait. Rá kell mutatni ugyanis arra, hogy a kötelező jellegű, feltételes adómegállapítások kibocsátása során a tagállami adóhatóságok a döntésüknek az unió belső piacra gyakorolt hatástól függetlenül abban lesznek érdekelték, hogy a hozzájuk forduló adóalany az adott adóhatóság működését biztosító tagállamban fizessen adót, ezzel is hozzájárulva az unió belső piacának, illetve egy másik tagállam piacának működési zavaraihoz, elősegítve az ottani piaci verseny egyensúlyának megbomlását. Szükségesnek tűnhet tehát a tagállamok kötelező érvényű feltételes adómegállapításra irányuló eljárásainak harmonizálása és ezen keresztül a közös uniós érdekek érvényesítése, de legalább ezen a téren a tagállami adóhatóságok együttműködésének uniós jogi kereteinek kialakítása. E szabályozási szükséglet ugyan tükröződik a 2011/16/EU irányelv 2015. évi módosításához kapcsolódó jogalkotói célokban³⁷,

³⁴ Michal Bobek főtanácsos a C-251/16. sz. Cussens, Jennings és Kingston ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítványának első mondataiban szellemes utal arra, hogy a C-255/02. sz. Halifax és társai ügyben hozott ítélettel kialakított bírói gyakorlatra a tagállamok adóhatóságai rendszeresen hivatkoznak a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó alapelv alkalmazása körében.

³⁵ C-276/18. Krakvet Marek Batko ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány [EU:C:2020:81] 113. pont.

³⁶ A C-628/16. sz. Kreuzmayr ügyben hozott ítélet [EU:C:2018:84] 46. pont.

³⁷ A Tanács (EU) 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról szóló 2015. december 8-i 2015/2376 irányelvnek preambuluma (12)

azonban ezen irányelvet éppen a hozzáadott-értékadó vonatkozásában nem kell alkalmazni.³⁸

A WebMindLicences ügyben is hangoztatott és már általunk is idézett kritériumok szerint a joggal való visszaélés tilalmába ütköző magatartás megállapíthatóságához 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 a héarendszer célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.³⁹

Az Európai Unió Bírósága szerint önmagában az a körülmény, hogy a KrakVet és a KBGT között kapcsolat állt fenn, önmagában nem döntő jelentőségű körülmény, mivel a joggal való visszaélés tilalmába ütköző magatartás akkor valósulhat meg, amennyiben egy jogügylet teljesen mesterséges. Egy jogügylet teljesen mesterséges jellegre akkor lehet következtetni, ha a szolgáltatásokat nem valós gazdasági tevékenység keretében nyújtják.

A KrakVet ügyben viszonylag egyszerűen meg lehetett állapítani, hogy a KrakVet és KBGT közötti jogügylet valós gazdasági tevékenységhez kapcsolódott, mivel a KrakVet által értékesített termékeket a KBGT – alvállalkozói útján – ténylegesen kiszállította a magyar fogyasztók részére. A gazdasági tevékenység valós tartalmát – ahogy látni fogjuk – azonban szolgáltatások esetében már közel sem lehetséges harmadik fél szemszögéből megítélni a digitális szolgáltatások piacán.

3. A digitális szolgáltatásnyújtással kapcsolatos kérdések a héa rendszerében

A KrakVet ügyben az adóztatás hagyományos keretei, amelyek a jövedelem forrásának, a fogyasztók és az adóalany gazdasági letelepedésének, illetve állandó lakó- vagy szokásos tartózkodási helyének azonosításán alapul, még értelmezhető kontextusban fellelhetőek. Az alapügy tényállása szerint a KrakVet Lengyelországban letelepedett és a fuvarozást végző KBGT szintén az ott fellelhető raktárban készítette össze szállításra az értékesített termékeket, amelyeket később magyarországi címre, azaz magyar fogyasztóknak szállítottak ki, így a termékek ellenértéke is Magyarországról származott.

A hagyományos szolgáltatások esetében hasonlóan azonosíthatóak a jogügyletben résztvevő felek, a szolgáltatás nyújtásának földrajzi helye és a felhasznált eszközök, erőforrások is összekapcsolhatóak a héarendszer alapjául szolgáló jogintézményekkel és terminus technicusokkal. Ez a kapcsolat azonban elhalványul, mielőst a szolgáltatásokat elektronikus úton közvetíti vagy nyújtja egy adóalany a fogyasztó irányába.

A digitalizáció eredményeként egyrészt a hagyományos szolgáltatások kiegészültek olyan szolgáltatásokkal, amelyekhez hozzátartozik az internet vagy más hálózat használata. Ilyen például, amikor egy szálláshely vagy vendéglátó ipari egység internet elérhetőséget biztosít vendégeinek vagy egy tanácsadó interneten keresztül biztosít dokumentumokat,

bekezdés.

³⁸ A Tanács az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2011. február 15-i 2011/16/EU irányelvének 2. cikk (2) bekezdés.

³⁹ A C-255/02. sz. Halifax és társai ügyben hozott ítélet [EU:C:2006:121] 73–75. pont.

valamint internetes felületen keresztül tartja a kapcsolatot megbízójával. A szolgáltatások másik csoportja esetében az interneten keresztül történő vásárlás a piac működési mechanizmusainak eredményeként lényegében kiszorította a korábbi formában nyújtott szolgáltatásokat. Ritka, de persze nem elképzelhetetlen például olyan eset, amikor egy fogyasztó egy szoftvert letöltés helyett fizikálisan birtokba vehető adathordozón (pl. CD/DVD vagy pendrive) vásárol meg. A szolgáltatások harmadik csoportját azok a szolgáltatások képezik, amelyek eleve a digitalizáció eredményeként jöttek létre. A honlapok szerkesztése, üzemeltetése vagy épp a tárhelyszolgáltatás nehezen képzelhető el internet nélkül. De ez utóbbi szegmensbe sorolhatóak a digitális szolgáltatások is, amelyek elektronikus úton az eladók és a vevők interaktív, közvetlen összekapcsolását végzi (Multi-sided platforms – MSPs). A digitális gigászok, mint a Google, Amazon vagy épp a Facebook a felhasználók felé ingyenes szolgáltatásuk útján állítják elő a működésük alapját képező szellemi terméket, az adatbázist, amelynek felhasználásával profilokat alkotnak, amely lehetővé teszi a termékek, szolgáltatások célzott értékesítést.

Az elektronikus szolgáltatások esetében tehát elengedhetlenné vált a héarendszer által használt fogalomrendszer fejlesztése és új megközelítések adoptálása annak érdekében, hogy a belső piac zavartalan működése biztosított legyen.

Az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások szétfeszítik azokat a hagyományos adóztatási kereteket, amelyek fundamentumai ma is az élő adó jog részét képezik. Ezek közül a legfontosabb kérdés az Európai Unión belüli adóztatás joghatóságának megosztására vonatkozó alapelv alkalmazhatósága, azaz az eredet- és a célország elvéhez kapcsolódóan a gazdasági tevékenység kereteit behatároló két földrajzi hely, az adóalany gazdasági letelepedésének és a fogyasztás helyének a megjelölése. Könnyen beláthatjuk, hogy az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében mind az adóalany esetében, mind a fogyasztó esetében külön-külön is nehézséget okozhat a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó földrajzi helyek megjelölése.

3.1. A teljesítés helyének meghatározhatósága egy interneten keresztül teljesített szolgáltatás nyújtása esetén

A magyar adó jog XXI. századi történetének eddigi egyik, ha nem a legnagyobb horderejű jogesete volt a már hivatkozott WebMindLicences ügy.

A WebMindLicences Kft. (WML) Magyarországon bejegyzett gazdasági társaság, amelyet 2009ben alapítottak, és amelyben annak vezető tisztségviselője kizárólagos tőkereszesedéssel rendelkezik. A társaság a Docler-csoport tagja. Az ügyben szereplő vállalkozások a Prime Web Tech Stiftung alapítvány tulajdonában lévő know-how hasznosítását végezték. Az alapítvány a know-how hasznosítási jogát előbb a portugál Lalib-Gaesto e Investiments Lda-ra (Lalib) ruházta át, amely társaság egy, az online szolgáltatásnyújtások nemzetközi üzemeltetése és felépítése területén nagy tapasztalattal rendelkező francia állampolgár üzleti érdekeltségébe tartozott, majd később szintén a WML tulajdonosának érdekeltségi körébe tartozó portugál Hypodest Patent Development Company nevű társaság szerezte meg. A Hypodest Patent Development Company a know-howból eredő jogait ingyenesen átruházta a WML-re, amely ugyanezen know-how hasznosítására szerződést kötött a Lalib-bal. A licencszerződés kikötései szerint a know-how folyamatos frissítéséről és továbbfejlesztéséről

téséről a WebMindLicenses gondoskodott, a Docler-csoportba tartozó szereplővel kötött fejlesztési szerződés alapján.⁴⁰

A Lalib által a WML-lel létrehozott hasznosítási szerződés alapján nyújtott szolgáltatások különböző honlapokon (pl. livejasmin.com) voltak elérhetőek. A szolgáltatás interaktív, webkamerás erotikus műsort takart, amely során a világ minden táján lévő előadók (performerek) chatelnek az ügyfelekkel (memberekkel). A szolgáltatáshoz a honlapon keresztül krediteket kellett vásárolni, amelyeket vagy chatelésre, vagy bizonyos műorszámok megtekintésére lehetett felhasználni. A performerek díjazásukat a műorszámok alkalmával felhasznált kreditek számához kötve kapták meg. A Lalib később a szolgáltatás nyújtásához szükséges szerződéseket, ügyfëllistákat, illetve a know-how a Docler-csoport luxemburgi tagja felé értékesítette.⁴¹

A WML ügyben a magyar adóhatóság azért állapított meg Magyarország adóztatási joghatóságát a Lalib ügyleteit illetően, mert megítélésük szerint a WML a know-how tényleges hasznosítása nem a Lalib javára és általa történt, és ennél fogva a licencszerződés megkötésével a WebMindLicenses rendeltetésellenes joggyakorlást valósított meg, amely a magyar adójogszabályok megkerülésére irányult a célból, hogy az alacsonyabb portugáliai adókulcs nyújtotta előnyökben részesüljön. Az adóhatóság megállapításainak alátámasztásaként többek között kiemelte, hogy a WebMindLicensesnek sosem volt olyan szándéka, hogy a Lalib kiaknázza a működtetés révén a know-how hasznosításából származó előnyöket; szoros személyi összefonódások álltak fenn a know-how jogosultja és a weblap tényleges üzemeltetését végző alvállalkozók között; a Lalib irracionális gazdálkodást, szándékolatlan veszteséges tevékenységet folytatott, és nem rendelkezett önálló hasznosítási képességgel.

A WebMindLicenses ügyben az értékesített és hasznosított jogok, az adatbázisok kézzel nem fogható szellemi javakat képviseltek. Az ügyletben résztvevő adóalanyok bejegyzésének helye ugyan megállapítható volt, azonban a gazdasági tevékenység helyének azonosítása már koránt sem ennyire egyértelmű. A performerek a világ bármely pontjáról bejelentkezhettek és automatikus, emberi beavatkozás nélkül hozhattak létre szerződést a know-how-t éppen hasznosító adóalannyal. A emberek esetében azonos a helyzet, szintén automatizált algoritmus alapján jött létre a szerződés és a embereknek, akik a szolgáltatott előadásokat megvásárolták („fogyasztották”), szintén kizárólag internet csatlakozásra volt szükségük. Egyébként a felhasználás helye a világon bárhol lehetett.

A WebMindLicenses ügy tényállása mutatja, hogy a digitalizációval XXI. században még kevésbé okoz gondot a profit vagy a tevékenységek során felhasznált eszközök allokálása határon átnyúló jogügyletek eredményeként. Ez a körülmény pedig kétségtelenül megnehezíti a jogügylet valós tartalmának feltárását, hiszen az adóalanyok részéről miért ne lehetne gazdaságilag indokolt egy szellemi termék hasznosítását olyan tagállamban végezni, ahol a tagállamok közötti eltérő adókulcsok miatt kedvezőbb adózási vagy adminisztratív feltételek adóttak. Az adóhatóságok ugyanakkor értelemszerűen az adóbevételek mestereséges csökkentését és adóelkerülő magatartást vagy épp adókiárást vélnek felfedezni az egyébként fizikálisan nem vagy nehezen lokalizálható vagyoni értékek határon átnyúló mozgatása mögött.

⁴⁰ A C-419/14. sz. WebMindLicenses ügyben előterjesztett fõtanácsnoki indítvány [EU:C:2015:606] 14–19. pont.

⁴¹ A C-419/14. sz. WebMindLicenses ügyben előterjesztett fõtanácsnoki indítvány [EU:C:2015:606] 20–22. pont.

A WebMindLicences ügyben az adóhatóság adókijátszásra hivatkozva azt állapította meg, hogy a WML és a Lalib között létrejött licencszerződés ténylegesen nem adta át a know-how hasznosítási jogát a Lalib részére, hiszen e know-how-t valójában a WML hasznosította, a livejasmin.com weblap által generált forgalom növekedéséhez szükséges döntéseket WML tulajdonosa hozta, ezáltal úgy kell tekinteni, mintha a hasznosításra valójában Magyarországon került volna sor.⁴² A WML knowhowjának a Lalibra való átruházása a magyar adóhatóság szerint tehát nem minősült valós gazdasági ügyletnek, mivel e knowhowt valójában a WML hasznosította, ezért úgy kell tekinteni, hogy az említett knowhow hasznosítására Magyarország területén került sor.⁴³

Az Európai Unió Bírósága a Lalib és a WML közötti licencszerződés mesterséges voltának elemzése körében az alábbi körülményeket emelte ítéletében, ismét megjelölve a korábban már hivatkozott, ám annál jelentősebb megállapításokat:

- „[...] az egyik tagállamban a másik tagállamban hatályosnál alacsonyabb általános héamérték alkalmazására nyílik lehetőség, önmagában nem tekinthető olyan adóelőny megszerzésének, amely ellentétes a héairányelv célkitűzéseivel [...]”⁴⁴;
- „[...] ugyanakkor ez nem vonatkozik arra az esetre, ha a szolgáltatást valójában e másik tagállamban nyújtották”⁴⁵;
- „[...] 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 licencszerződést 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 [...]”⁴⁶;
- „[...] amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, nem köteles a magasabb összegű hea befizetésével járó ügyletet választani, hanem, épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevesébe adóztatott módját választani [...]”⁴⁷;
- „az adóalanyok így általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez [...]”⁴⁸;
- „[...] 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 [...]”⁴⁹;

⁴² A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány [EU:C:2015:606] 24. pont.

⁴³ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 21. pontja.

⁴⁴ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 40. pontja.

⁴⁵ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 41. pontja.

⁴⁶ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 48. pontja.

⁴⁷ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 42. pontja.

⁴⁸ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 42. pontja.

⁴⁹ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 44. pontja.

- „[...] 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 [...]”⁵⁰;
- „[...] 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 [...]”⁵¹;
- „[...] 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 [...]”⁵².

A héa rendszerében „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek⁵³, viszont a héairányelv *expressis verbis* rögzíti, hogy szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket.⁵⁴

A héairányelv általános rendelkezései meghatározzák, hogy „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.”⁵⁵

Meg kell jegyezni, hogy az alapügyben a felhasználók irányába nyújtott szolgáltatás lényeges jellemzője a szórakoztatási tevékenység, amelynek meghatározásához, azonosításához nem szükséges, hogy annak bármilyen színvonalú művészeti vagy más kulturális tartalma legyen.⁵⁶ Ennek megfelelően a héairányelv kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási, valamint hasonló szolgáltatásokra vonatkozó rendelkezései is relevanciával bírhatnak, amelyek szerint a szórakoztatási tevékenységek teljesítési helye az a hely, *ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették.*^{57,58}

⁵⁰ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 44. pontja.

⁵¹ A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 45. pontja.

⁵² A C-419/14. sz. WebMindLicences ügyben hozott ítélet [EU:C:2015:832] 46. pontja.

⁵³ Héairányelv 24. cikk (1) bekezdés.

⁵⁴ Héairányelv 25. cikk a) pont.

⁵⁵ Héairányelv 43. cikk.

⁵⁶ A C-568/17. sz. L.W. Geelen ügyben hozott ítélet 40–41. pontja [EU:C:2019:388].

⁵⁷ Héairányelv. cikk 52 (1) bekezdés a) pont.

⁵⁸ Lényeges, hogy a héairányelv 56. cikk (1) bekezdés a) pontja értelmében a szolgáltatás nyújtása körében a szerzői jogok, szabadalmak, licenciák, védjegyek és hasonló jogok átruházása és átengedése, a b) pont tekintetében

Jelezni kell azt is, hogy az ügyben vizsgált adóköteles ügyletek teljesítésének időpontja 2009. és 2010., illetve 2011. évekre vonatkozott. A héairányelv rendelkezéseit 2010. január 1. napjával módosította a 2008/8/EK irányelv,⁵⁹ amely épp a szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó fogalmak stratégiai változtatását tűzte ki célul.⁶⁰ Mindazonáltal a jogalkotási koncepció továbbra is a fogyasztás helye szerinti adóztatás elvének megvalósítását tűzte ki célul az általánostól eltérő, kivételes helyzetekre nézve is.⁶¹

A héairányelv végrehajtási rendelete, a 1777/2005 rendelet⁶² az irányelv módosítását követően, 2011. április 11. napjával hatályát veszítette. A helyébe lépő 282/2011 rendelet⁶³ 10. cikke a teljesítés helyét illetően új koncepciót emelt be a követendő jogi szabályokzás elemei közé, amelynek értelmében a 2006/112/EK irányelv 44. és 45. cikkének alkalmazásában „az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye” a *vállalkozás központi ügyvezetésének helye*.

A vállalkozás központi ügyvezetésének helyének meghatározásakor figyelembe kell venni a *vállalkozás általános irányítására vonatkozó alapvető döntések meghozatalának helyét*, a vállalkozás létesítő okirat szerinti székhelyét, és a *vállalkozás ügyvezetése üléseinek helyét*. Amennyiben ezek a kritériumok nem teszik lehetővé a gazdasági tevékenység székhelyének bizonyossággal történő meghatározását, akkor a vállalkozás általános irányítására vonatkozó alapvető döntések meghozatalának helyét kell elsődleges kritériumként figyelembe venni.⁶⁴

Nem szabad elfeledkezni arról, hogy a WML szellemi tulajdon hasznosítására hozott létre szerződést a Lalibbal, míg a Lalib által értékesített szórakoztató tevékenységet felölelő szolgáltatás elektronikus szolgáltatásnak is minősülhet egyben. Emlékeztetőként: a szolgáltatás jellegéből adódóan a gazdasági letelepedés és a szolgáltatás nyújtásának helye viszonylagossá válhat, nem utolsó sorban a személyi és tárgyi eszközök, illetve a szolgáltatást igénybe vevő személyek térben eltérő helyen lehetnek.

a reklámszolgáltatások, valamint a *k)* pont vonatkozásában az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások (II. számú melléklet: Webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása; szoftverértékesítés és -frissítés; képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása; zenék, filmek és játékok biztosítása, beleértve a szerencsejátékokat, valamint a politikai, kulturális, művészeti, sport-, tudományos és szórakoztató műsorszolgáltatások és események szolgáltatása; távoktatási szolgáltatások nyújtása) esetében 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. Ezekben az esetekben további feltétel, hogy az adott szolgáltatást Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett adóalanyunk nyújtják.

⁵⁹ A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló 2008. február 12-i 2008/8/EK Tanácsi irányelv, HL L 44., 2008.2.20. pp. 11–22. (továbbiakban: 2008/8 irányelv).

⁶⁰ A 2008/8 irányelv preambuluma (2) bekezdés.

⁶¹ A 2008/8 irányelv preambuluma (6) bekezdés.

⁶² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 2005. október 17-i 1777/2005/EK Tanácsi rendelet, HL L 288., 2005.10.29. pp. 1–9. (továbbiakban: 1777/2005 rendelet).

⁶³ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 2011. március 15-i 282/2011/EU Tanácsi végrehajtási rendelet, HL L 77., 2011.3.23. pp. 1–22. (továbbiakban: 282/2011 rendelet).

⁶⁴ 282/2011 rendelet 10. cikke.

A WebMindLicences ügyszóhoz kapcsolódóan tehát három körülményhez kapcsolható a teljesítés helye: egyrészt a szolgáltatást nyújtó adóalany székhelyéhez, másrészt ezen adóalany állandó telephelyéhez, végül ahhoz a helyhez, ahonnan a szolgáltatást ténylegesen nyújtják, ahol ténylegesen teljesítik. A következő alcímek alatt megkíséreljük az Európai Unió Bíróságának gyakorlata fényében a WebMindLicences ügyszóhoz kapcsolódóan értelmezni a héairányelv vonatkozó rendelkezéseit.

3.2. A szolgáltatást nyújtó adóalany székhelye

Az Európai Unió Bírósága ítélezési gyakorlata több vonatkozásban is rögzítette, hogy melyek azok a körülmények, amelyek fennállása esetén lehetséges egy adóalany esetében a székhely, valamint a telephely földrajzi elhelyezkedését egy tagállamhoz kapcsolni.

Az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata hagyományosan az inkorporációs elv alkalmazásával a vállalkozás székhelyét azonosította az adóalany cég- és más hatósági nyilvántartásba bejegyzett székhelyével, amely az elektronikus szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások elterjedésével a továbbiakban már nem volt fenntartható. Az elektronikus szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások legfontosabb jellemzője az, hogy a viszonylagosan alacsony kapitalizációjú eszközállomány, a vállalkozás szolgáltatásokat nyújtó személyzete és vállalkozás tényleges ügyvezetésének helye földrajzi elhelyezkedése elválik egymástól. Ennek megfelelően viszonylagossá válhatnak a héarendszer általánosan bevett, olyan alapvető fogalmainak alkalmazása, mint a székhely, állandó telephely és a szolgáltatás tényleges nyújtásának helye. Ez különösen érdekes megközelítést kíván azokban az esetekben, amikor az elektronikus szolgáltatást nyújtó vállalkozás a szolgáltatásának nyújtásához további vállalkozók (elektronikus) szolgáltatását használja fel vagy más vállalkozás (elektronikus) szolgáltatását közvetíti vevői számára.

A 282/2011 rendelet preambuluma (14) bekezdése ennek megfelelően rögzíti azt a jogalkotói célt, hogy az adózandó ügyletek teljesítési helyének megállapítására vonatkozó szabályok egységes alkalmazásának biztosítása érdekében egyértelműsíteni kell az olyan fogalmakat, mint gazdasági tevékenység székhelye, állandó telephely, lakóhely és szokásos tartózkodási hely. Az Európai Unió Bírósága ítélezési gyakorlatát figyelembe véve, a lehető legegységesebb és legobjektívebb kritériumok alkalmazásával elő kell segíteni e fogalmak gyakorlati alkalmazását. Ehhez kapcsolódóan a preambulom (42) bekezdése szerint egyértelművé kell tenni, hogy azt az adóalanyt, aki (amely) gazdasági tevékenységének székhelye a héa megfizetésének helye szerinti tagállam területén található, az adófizetésre kötelezett személy meghatározása szempontjából e tagállamban letelepedett adóalanyként kell tekinteni még abban az esetben is, ha az említett székhely nem vesz részt a termékértékesítésben vagy a szolgáltatásnyújtásban.

A 282/2011 rendelet 10. cikkének rendelkezéseiből következik, hogy az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye, a vállalkozás központi ügyvezetésének helye, amelynek meghatározása körében a vállalkozás létesítő okiratában meghatározott székhely csupán egy körülmény. A székhely meghatározása körében döntő jelentőséggel a vállalkozás általános irányítására vonatkozó alapvető döntések meghozatalának helye a mérvadó.

A nemzeti bíróság megkeresése tényként rögzíti, hogy a portugál adóhatóság megállapította, hogy a Lilib Portugáliában letelepedett vállalkozás. Azonban arra vonatkozóan

a nemzeti bíróság további információt nem közölt, hogy vajon mely körülmény az, amely alapján a portugál adóhatóság a gazdasági letelepedés körülményét rögzítette, ami nem feltétlenül lehet elégséges ahhoz, hogy a Lalib székhelyét azonosítani lehessen.

A Lalib által követett üzletpolitika a Docler-csoport által biztosított know-how hasznosításából állt, amelynek lényeges eleme a felhasználókkal (memberek) és az előadókkal (performer) történő szerződéses kapcsolat létrehozása. A magyar adóhatóság érvelése alapján azonban épp a know-how hasznosításának leglényegesebb elemét, azaz harmadik felekkel létrehozandó szerződések teljes mértékben automatizált módon, elektronikus úton történt, így nem igényelt olyan döntést a Lalib-tól, amelyet Portugáliában kellett meghoznia. Épp ellenkezőleg, úgy tűnik, hogy a Docler csoport által kínált know-how és mögöttes szolgáltatások az automatizált döntéshozatal és az azon túlmenően, a vállalkozás általános irányítására vonatkozó alapvető döntések meghozatalának helye inkább köthette volna a Lalib-ot Magyarországhoz, mint Portugáliához, amennyiben természetesen a magyar adóhatóság képes lett volna e körülményeket jogszerűen bizonyítani.

3.3. A szolgáltatást nyújtó adóalany állandó telephelye

Az állandó telephely fogalmának értelmezése körében az Európai Unió Bírósága gyakorlata a 282/2011 rendelet 11. cikkének értelmezéséhez kötött és egyértelműnek tűnik, amely szerint „állandó telephely” bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.⁶⁵ Az Európai Unió Bíróságának jogértelmezése e körben 282/2011 rendelet hatályba lépését megelőző időszakot tekintve folytatólagos, hiszen a héa területén kialakult következetes ítélkezési gyakorlat szerint az állandó telephely fogalma olyan minimális állományt követel meg, amely az adott szolgáltatásnyújtáshoz szükséges személyi és műszaki erőforrások tartós egyesítéséből tevődik össze. E fogalom tehát kellő fokú állandóságot és olyan szerkezetet feltételez, amely az emberi és műszaki erőforrásokra tekintettel alkalmas arra, hogy lehetővé tegye a szóban forgó szolgáltatások önálló nyújtását.⁶⁶

Kokott főtanácsnok véleménye szerint a héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerinti, állandó telephelyre vonatkozó fogalommeghatározás megfelel a héairányelv 44. cikkének értelmezése során figyelembe veendő elveknek. Az ugyanis egyrészt a szolgáltatás igénybevételét veszi alapul azáltal, hogy a telephelynek a fogalommeghatározás értelmében képesnek kell lennie a szolgáltatást szükségleteinek kielégítésére fogadni és használni. Másrészt mind az a körülmény, hogy a héa végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerinti, állandó telephelyre vonatkozó fogalommeghatározás nyilvánvaló személyi és tárgyi szerkezetet kíván meg, mind pedig az Európai Unió Bírósága állandó telephely fogalmával kapcsolatos ismert ítélkezési gyakorlatának e fogalommeghatározás általi alapulvétele biztosítja azt a rendkívüli mértékű jogbiztonságot, amely szükséges az adóalanyok védelméhez, valamint a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának elkerüléséhez.⁶⁷

⁶⁵ 282/2011 rendelet 11. cikk (2) bekezdés.

⁶⁶ A C-73/06. sz. Planzer Luxembourg Sárll ügyben hozott ítélet [EU:C:2007:397] 54. pontja.

⁶⁷ A C-605/12. sz. Welmorey ügyben Julianne Kokott főtanácsnok indítványának [EU:C:2014:340] 41. pontja.

Mindemellett az Európai Unió Bíróságának gyakorlata szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye, ennél fogva valamely telephely állandó telephelynek való minősítése nem függhet kizárólag az érintett jogalany jogállásától.⁶⁸ E tekintetben lehetséges ugyan, hogy a leányvállalat az anyavállalata állandó telephelyének minősül, az ilyen minősítés a 282/2011 végrehajtási rendeletben, és különösen annak 11. cikkében megállapított anyagi jogi feltételektől függ, amelyeket a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom fényében kell értékelni.⁶⁹ E körben a 282/2011 rendelet 22. cikk nyújt további eligazítást.

Tovább menve, az az egyszerű tény azonban, hogy valamely telephely hea-azonosító számmal rendelkezik, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy az adóalany állandó telephellyel rendelkezik⁷⁰ és *vica versa*, az a tény, hogy a vállalkozás és a telephely két önálló hea-azonosítószámmal rendelkezik, a vállalkozás és a telephely minősülhet egyetlen adóalanynak is.⁷¹ E körben annak van jelentősége, hogy a héairányelv 9. cikke értelmében az érintett személy önállóan végzi-e gazdasági tevékenységét, így különösen visel-e a tevékenységből eredő gazdasági kockázatot vagy sem.

Habár formálisan a Lalib és a WML, illetve a Docler-csoport többi tagja önálló jogi személyeknek minősülnek, a Lalib ügyvezetéshez szükséges döntések meghozatala a magyar adóhatóság érvelése szerint egy kézben, a WML tulajdonosának kizárólagos jogköre volt. A bizonyíthatóság kérdéskörétől egy kissé eltávolodva, adódhat ebből az az absztrakt kérdés is, hogy vajon a Lalib betudható-e a WML állandó telephelyének és ha igen, akkor a Lalib tevékenysége pontosan milyen körben értelmezhető. Emellett érdemes feltenni a kérdést, hogy vajon fennállhat-e olyan helyzet a Lalib és a WML közötti szerződéses kikötésekből adódóan, amikor a WML minősül a Lalib magyarországi állandó telephelyének? Amennyiben ugyanis az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatából adódó értelmezést a digitális térben fennálló körülmények között igyekszünk alkalmazni, láthatjuk, hogy a Lalib által hasznosított know-howból eredő szolgáltatások hasznosításához, illetve fogadásához elegendő lehet egy pár négyzetméteres irodában üzemeltetett számítógép, amely egyébként távoli asztali kapcsolattal is ellenőrizni és használni lehetséges. Önmagában kérdéses lehet tehát, hogy a tagállamok közötti adóztatási joghatóság jelenleg fennálló szabályozása és a kialakult joggyakorlat alapján valóban méltányos helyzet állhat-e elő az állandó telephely fogalmának értelmezése során.

3.4. A szolgáltatás nyújtás igénybevételének tényleges helye

A WebMindLicences ügyszor kapcsolódóan meg kell említeni, hogy a megkereső bíróság által megjelölt tényállás szerint a Lalib elektronikus úton nyújtott szórakoztató szolgáltatásokat. Márpedig a héairányelv szórakoztatási tevékenységekre vonatkozó 52. cikk, majd a 2010-es módosítást követően 54. cikk rendelkezései szerint a nem adóalanyok számára történő kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló

⁶⁸ A C-547/18. sz. Dong Yang ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:350] 49. pontja.

⁶⁹ A C-547/18. sz. Dong Yang ügyben hozott ítélet [EU:C:2020:350]32. pontja.

⁷⁰ 282/2011 rendelet 11. cikk (3) bekezdés.

⁷¹ A C-16/17. sz. TGE Gas Engineering GmbH ügyben hozott ítélet [EU:C:2018:647] 38. pontja.

tevékenységek esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatásokat ténylegesen teljesítették, illetve nyújtják.

Az Európai Unió Bírósága a WebMindLicences ügyben szereplő szolgáltatáshoz kapcsolódóan, más jogesethez kapcsolódóan megállapította, hogy a szórakoztatási tevékenységek tekintetében nem releváns az a tény, hogy ezen, szórakoztatásra irányuló szolgáltatást nem az igénybe vevőinek fizikai jelenlétében nyújtják, és hogy ez utóbbiak nem azonos helyen veszik igénybe az említett szolgáltatást.⁷² Az Európai Unió Bírósága valamely szolgáltatásnyújtás azon pusztá tény okán tartozik [a szórakoztatási tevékenységekre vonatkozó] rendelkezés hatálya alá, hogy az általa elérni kívánt cél elsősorban a szórakoztatás, következőképpen saját jellege okán.⁷³

A Lalib szolgáltatása meglehetősen összetett már csak azért is, mert az erotikus jellegű előadások szereplő modellek harmadik ország szerinti helyszínen is szerepelhetnek. Az Európai Unió Bírósága a Geelen ügyben a szolgáltatás szervezésének a helyszínét, nevezetesen azt a helyet jelölte meg a tevékenység tényleges teljesítésének, illetve nyújtásának helyét, ahol a szolgáltatáshoz szükséges műszaki, szervezeti és szerződéses keret adottá vált. A teljesítés helye ennek megfelelően abban a tagállamban volt megállapítható, ahol a szórakoztató tevékenységet megvásárló személyek ténylegesen hozzá tudtak jutni az előadásokhoz, ahol számukra a szükséges szoftver biztosítva volt.⁷⁴ A Geelen ügyben a szolgáltatást ténylegesen nyújtó székhelye és ez az előbbi hely megegyezett.

A Geelen üggyhöz képest a WebMindLicences ügy többlet tényállásbeli eleme az, hogy a Lalib, mint a szerződések szerinti formális módon szolgáltatást nyújtó adóalany székhelye és a Geelen ügy alapján szolgáltatás tényleges teljesítésének, illetve nyújtásának helye eltér egymástól, mivel ez utóbbit Magyarországról a WML-hez kötődő Docler csoport nyújtja.

A szórakoztató tevékenységek esetében a teljesítési helyre vonatkozó különös szabályok miatt tehát önmagában kérdéses lehet, hogy a Lalib és a portugál adóhatóság helyesen állapította-e meg a formálisan a Lalib által nyújtott szolgáltatások teljesítési helyét akkor, amikor a Lalib héáösszegeket Magyarország helyett Portugáliában fizette meg. Amennyiben ugyanis egyértelművé válik, hogy a felhasználók számára a szórakoztató tevékenység eléréséhez szükséges kapu Magyarországon keresztül érhető el, azaz a szórakoztató szolgáltatás magyar adóalany birtokában lévő eszköz parkon keresztül, magyar vállalkozás könyveiben szereplő szoftvereken és domaineken keresztül vehető igénybe, abban az esetben a héairányelv 52. cikk, illetve 2010-től 54. cikk rendelkezései alapján a Lalib által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyének Magyarországra kell esnie.

Az előbb leírtakból adódóan adódik az is, hogy hasonló esetekben, amennyiben a szórakoztató tevékenység helye Magyarországra esik, abban az esetben szükségszerűnek tűnik az is, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező adóalany állandó jellegű szolgáltatása révén Magyarországon gazdasági letelepedéssel is rendelkezzen. Ebben a kontextusban, hasonló esetekben, szükségszerűnek mutatkozhat a 282/2011 rendelet 11. cikk szerint meghatározott, a tárgyi és személyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik kitétel értelmezése azokban az esetekben amikor a formálisan értékesítő adóalany a megrendelői számára nyújtott szolgáltatást az

⁷² A C-568/17. sz. L.W. Geelen ügyben hozott ítélet 38. pontja [EU:C:2019:388].

⁷³ A C-568/17. sz. L.W. Geelen ügyben hozott ítélet 41. pontja [EU:C:2019:388].

⁷⁴ A C-568/17. sz. L.W. Geelen ügyben hozott ítélet 33. pontja [EU:C:2019:388].

alvállalkozóitól vásárolja meg és a működésének folytatásához szükséges valamennyi tevékenységet a vállalkozáson kívülre kiszervezi.

4. Záró gondolatok

A XXI. század elején, a digitális gazdaság térnyerésével kapcsolatban felmerülő adózási kérdésekről a távérékesítés és a digitális szolgáltatások tekintetében már két jelentősnek tekinthető magyar előzetes döntéshozatali eljárás indult a héarendszer tekintetében. A héarendszer jelenleg talán a legmagasabb szinten harmonizált adónem az Európai Unióban, így nem véletlen, hogy az Európai Unió Bíróságának esetjogának terjedelme is a legszélesebb e területen.

A héarendszer és a digitális gazdasági közötti kapcsolatok vizsgálata nem csupán azért fontos, mert a héa az unió tradicionális saját forrását képezi és a tagállamok költségvetési bevételeinek szignifikáns hányadát képezi. A héarendszer a digitális szolgáltatások adóztatására irányuló új kötelező befizetések, mint pl. a magyar reklámadó koncepciójával szemben fél évszázados hagyományokkal, stabil infrastruktúrával és kialakult joggyakorlattal rendelkező rezsimet képez. A digitális gazdaság termékeit célzó, de a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódóan a vállalkozások és a fogyasztók fizikai megjelenését kereső, konvencionális héarendszer előtt azonban lényegesen komolyabb kihívás áll, mint ami egy teljesen újonnan bevezetendő adónem kereteinek megjelölésekor jelenik meg.

A digitális gazdaság megjelenése és fejlődése, a fiat pénzek melletti párhuzamos fizetési rendszerek kialakulása és a héarendszer diszfunkcionális működése mind a vállalkozások, mind a fogyasztók számára egyre nagyobb kisértést jelent az adókijátszás terén. Ennek megfelelően a XXI. század modern államainak már nem csupán az agresszív adótervezéssel, az állampolgárok adóelkerülő vagy adókijátszást megvalósító magatartásaival kell szembesülniük, mivel a jövő horizontján egyre erősebben körvonalazódik az általánosság váló adómehtagadás réme, amely a történelemből ismert esetekkel ellentétben már nem feltétlenül hordoz politikai vonásokat magán.

Visszakanyarodva az általunk tárgyalt két jogesethez, látható, hogy mindkét jogvitában a magyar adóhatóság olyan körülmények mellett is adócsalást vizionált, amikor más tagállam adóhatósága az adott jogügyletek jogszerűségét egyébiránt megállapította. E körülmény is jelezheti felénk, hogy a magyar adóhatóság jogalkalmazóként egyre gyakrabban fordul az adócsalás esetén megállapítható, emelt mértékű adóbírság eszközéhez, ami önmagában akkor lehet problematikus, amennyiben az adóhatóság eljárása az adóalanyok bizalomvédelem elvéhez fűződő jogait sérti vagy az adóhatóság ésszerűtlen követelményeket támaszt az adóalanyokkal szemben annak a kérdésnek a megállapítása körében, hogy az adott adóalany milyen mélységben kell a gazdasági partnereinek tevékenységét, jogkövető magatartását vizsgálnia. Ez utóbbi esetekben ugyanis az adóhatóság magatartása könnyedén válhat korlátlanná és önkényessé, ami természetesen negatív módon hathat az adóalanyok adómoráljára. Márpedig a korábban említett három körülmény, azaz a digitális gazdaságban rejlő új lehetőségek, a jogalkotó tétlensége, továbbá az egyre erősebb eszközökkel felfegyverzett adóhatóság visszasz jogalkalmazó tevékenysége önmagukban is előidézhetik a modern államok gazdasági és társadalmi válságát.