



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. szeptember 16.¹

C-419/14. sz. ügy

**WebMindLicenses Kft.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság**

(a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Szolgáltatásnyújtás — Know-how-val kapcsolatos licenciaszerződés valós gazdasági tartalma — Az adóigazgatási eljárásban folytatott titkos adatgyűjtés alapjogokkal való összeegyeztethetősége — A tagállami adóhatóságok együttműködési kötelezettsége”

I – Bevezetés

1. Bár a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem azon ügyek sorába illeszkedik, amelyek az adóügyek (jelen esetben a hozzáadottérték-adó, a továbbiakban: héa) területén a joggal való visszaélés fogalmának értelmezésével kapcsolatban várnak választ, érdekes kérdéseket vet fel a tagállamok adóztatási jogköre és az Európai Unió alapjogi chartája (a továbbiakban: Charta) közötti kapcsolódási pontokat, különösen a Charta 7. cikkében említett magán- és a családi élet tiszteletben tartásához való jogot, valamint a 8. cikkében említett személyes adatok védelméhez való jogot illetően is.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

2. A közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) 24. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

(2) »Távközlési szolgáltatás« a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékessé, rádióhullám, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő 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.”

¹ — Eredeti nyelv: francia.

² — HL L 347., 1. o.

3. 2009. július 24-től 2009. december 31-ig hatályos változata szerint az említett irányelv a 43. cikkében úgy rendelkezett, 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”.

4. 2010. január 1-jétől 2012. december 31-ig hatályos változata szerint az említett irányelv 45. cikke úgy rendelkezett, hogy „[n]em adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van”.

5. 2009. július 24-től 2009. december 31-ig hatályos változata szerint, az említett irányelv az 56. cikkében a következőket írta elő:

„(1) A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanyok 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 lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

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

[...]”

6. Az említett irányelv 59. cikkének szövege, annak 2010. január 1-jétől 2012. december 31-ig hatályos változata szerint a következő volt:

„A[z Unió] 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;

[...]”

7. A héairányelv két említett változatában e II. melléklet a következő szolgáltatásokat foglalta magában:

- „1. Webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása;
2. szoftverértékesítés és -frissítés;
3. képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása;
4. zenék, filmek és játékok biztosítása, beleértve a szerencsejátékokat, valamint a politikai, kulturális, művészeti, sport-, tudományos és szórakoztató műsorszolgáltatások és események szolgáltatása;
5. távoktatás.”

8. Az említett irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

9. A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (átdolgozás)³ (a továbbiakban: 904/2010 rendelet) a 7. cikkében a következőképpen rendelkezik:

„(1) A megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság átadja az 1. cikkben említett információkat, beleértve az egyedi esetekre vonatkozókat is.

(2) Az (1) bekezdésben említett információátadás céljából a megkeresett hatóság elvégzi az információ megszerzéséhez szükséges közigazgatási vizsgálatokat.

[...]”

B – *A magyar jog*

10. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 37. §-a a következőképpen rendelkezik:

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

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

11. E törvény 46. §-a a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]

- i) telekommunikációs szolgáltatások;
- j) rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások;
- k) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások.

3 — HL L 268., 1. o.

(5) E § alkalmazásában elektronikus úton nyújtott szolgáltatás különösen:

- a) elektronikus tárhely rendelkezésre bocsátása, honlap tárolása és üzemeltetése, valamint számítástechnikai eszköz és program távkarbantartása,
- b) szoftver rendelkezésre bocsátása és frissítése,
- c) kép, szöveg és egyéb információ rendelkezésre bocsátása, valamint adatbázis elérhetővé tétele,
- d) zene, film és játék – ideértve a szerencsejátékot is – rendelkezésre bocsátása, valamint politikai, kulturális, művészeti, tudományos, sport és szórakoztatási célú médiaszolgáltatás, illetőleg ilyen célú események közvetítése, sugárzása,
- e) távoktatás,

feltéve, hogy a szolgáltatás nyújtása és igénybevétele globális információs hálózaton keresztül történik. A szolgáltatás nyújtója és igénybevevője közötti, ilyen hálózaton keresztüli kapcsolat felvétele és tartása – ideértve az ajánlat tételét és elfogadását is – azonban önmagában még nem elektronikus úton nyújtott szolgáltatás.”

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

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

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

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

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

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

[...]

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

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. Gattyán Gy. Z. egy olyan know-how megalkotója,⁴ amelyet 2008. január 28-án átruházott az örökösödési okokból alapított, lichtensteini székhelyű Prime Web Tech Stiftung alapítványra. Gattyán Gy. Z. ezenfelül az alapeljárás felperesének, a WebMindLicenses Kft.-nek (a továbbiakban: WebMindLicenses) vezető tisztségviselő tagja, amely gazdasági társaságot 2009. július 23-án jegyezték be Magyarországon, és amely társaság a Docler-csoport tagja.

15. 2008. február 28-án az alapeljárás tárgyát képező know-how hasznosítási jogát licencszerződéssel átruházták a portugál Lalib-Gaesto e Investiments Lda-ra (a továbbiakban: Lalib), amely társaság egy, az online szolgáltatásnyújtások nemzetközi üzemeltetése és felépítése területén nagy tapasztalattal rendelkező francia állampolgár üzleti érdekeltségébe tartozik.

16. E know-how-t 2008. október 1-jén a szintén Gattyán Gy. Z. érdekeltségébe tartozó, portugál Hypodest Patent Development Company nevű társaság szerezte meg.

17. A Hypodest Patent Development Company 2009. szeptember 1-jén ingyenesen átruházta e know-how-t a frissen alapított WebMindLicenses részére.

18. Ugyanezen a napon a WebMindLicenses ugyanezen know-how hasznosítására szerződést kötött a Lalibbal, amelynek alapján ez utóbbi tovább folytathatta a know-how hasznosítását.

19. A licencszerződés kikötései szerint a know-how folyamatos frissítéséről és továbbfejlesztéséről a WebMindLicenses gondoskodott, a Docler-csoportba tartozó egyik céggel kötött fejlesztési szerződés alapján.

20. A Lalib a szóban forgó know how t különböző, internetes honlapokon (közülük a legjelentősebb a livejasmin.com volt) hasznosította, amelyek a világ minden tájáról szolgáltatást nyújtó „performerektől” származó, felnőtt tartalomszolgáltatást kínálnak. A héa vonatkozásában a szolgáltatásnyújtás abból áll, hogy a „performerek” chatelnek az ügyfelekkel, vagyis a „memberekkel”, és élő webkamerás előadásokat tartanak a részükre. A szolgáltatás igénybevételéhez a „memberek” – hitelkártyával vagy más elektronikus fizetési módokkal – a Lalibnál a livejasmin.com internetes oldalon keresztül kreditsomagokat vásárolnak, amelyeket a „performerekkel” való chatelésre vagy a részükre kínált előadások megtekintésére használhatnak fel.

21. A „performerek” a Lalib-csoportba tartozó és az iparág bizonylatolási követelményei miatt felállított, Seychelles-szigeteki székhelyű Leandra Enterprises Inc. nevű társasággal állnak szerződéses kapcsolatban. Díjazásuk az előadásaikra felhasznált kreditek értéke alapján történik.

22. 2012-ben a Lalib piaci értéken értékesítette a Docler-csoportba tartozó luxemburgi cég részére a know-how hasznosításához kapcsolódó szerződéseit, adatbázisait, ügyféllistáit, valamint menedzsement know-how-ját.

23. A WebMindLicenses előadása szerint a Lalib hasznosításba történő bevonását 2008-ban az indokolta, hogy a szóban forgó know-how-nak a Docler-csoporton belüli hasznosítása, az online tartalomszolgáltatás piaci terjeszkedése megrekedt amiatt a körülmény miatt, hogy a legnagyobb magyarországi bankkártya-elfogadó bankok abban az időszakban felnőtt tartalomszolgáltatókkal nem kötöttek bankkártya-elfogadási szerződést. Azok a bankok pedig, amelyek hajlandók voltak ilyen

4 — A know-how egy internetes interaktív kommunikációs rendszerből áll, amely magában foglal egy komplex fizetési-elszámolási rendszert, és lehetővé teszi felnőtt tartalmat szolgáltató szórakoztató műsorok valósídejű közvetítését.

típusú szolgáltatókkal szerződés megkötésére, nem tudták a bankkártya-elfogadást olyan technikai paraméterekkel biztosítani, amely az érintett honlapok működéséhez szükséges volt. Ráadásul, a Docler-csoporton belül nem volt meg sem az a kapcsolatrendszer, sem az a szaktudás, amely a honlapok nemzetközi szintű üzemeltetéséhez szükséges volt.

24. Azt követően, hogy az elsőfokú adóhatóság (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) 2009. törtévre, illetve a 2010. és 2011. évekre vonatkozóan adóellenőrzést tartott a felperesnél, 2013. október 8-án kelt határozatával különféle adókat vetett ki a WebMindLicensesre, és 10 587 371 000 forint (HUF)⁵ összegű adókülönbözet megfizetésére kötelezte, amelyből 10 293 457 000 HUF⁶ összeget héa címén, azzal az indokkal, hogy az általa beszerzett bizonyítékok alapján, a WebMindLicenses 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 WebMindLicenses hasznosította, a livejasmin.com weblap által generált forgalom növekedéséhez szükséges döntéseket Gattyán Gy. Z. hozta, ezáltal úgy kell tekinteni, mintha a hasznosításra valójában Magyarországon került volna sor. Az elsőfokú adóhatóság a felperesre ezenfelül 7 940 528 000 HUF⁷ összegű adóbírságot, valamint 2 985 262 000 HUF⁸ összegű késedelmi pótlékot vetett ki.

25. E határozatot a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság – amely szintén úgy ítélte meg, hogy 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 adókulcs⁹ nyújtotta előnyökben részesüljön – részben megváltoztatta. E következtetés 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, szándékoltan veszteséges tevékenységet folytatott, és nem rendelkezett önálló hasznosítási képességgel.

26. E határozatok meghozatalakor a magyar adóhatóságok a más magyar hatóságok által titkos adatgyűjtéssel beszerzett bizonyítékokra támaszkodtak.

27. Az adóigazgatási eljárással párhuzamosan a nemzeti adó- és vámhatóság nyomozati szerve büntetőeljárást indított. Ezen eljárás keretében a nyomozóhatóság, nyomozási bírói engedéllyel, több személy – köztük Gattyán Gy. Z., a WebMindLicenses jogi képviselője, könyvelője és a Lalib tagja – telefonbeszélgetéseit lehallgatta, valamint lefoglalta és elmentette a WebMindLicenses e-mailjeit, ez utóbbiakat bírói engedély nélkül, amint azt a tárgyaláson az elsőfokú adóhatóság és a magyar kormány előadta.

28. A tárgyaláson a WebMindLicenses közölte, hogy 2013 augusztusában, vagyis még a 2013. október 8-án kelt határozat meghozatala előtt, az elsőfokú adóhatóság egy jegyzőkönyvet küldött meg a részére, az adóigazgatási eljárás ügyiratainak részét képező mellékletként, amely a büntetőeljárás keretében megszerzett bizonyítékokat tartalmazta, és amelyekkel kapcsolatban ezen adóhatóság a számára meghallgatási lehetőséget biztosított.

29. Az említett mellékletek magukban foglalták az összes lefoglalt e-mailt (összesen 71-et), valamint az eredetileg kiválasztott 89 telefonbeszélgetésből 27 telefonbeszélgetés átíratát.

5 – Kb. 33,8 millió euró.

6 – Kb. 32,9 millió euró.

7 – Kb. 25,4 millió euró.

8 – Kb. 9,5 millió euró.

9 – A vitatott időszakban a héakulcs Portugáliában 15% volt. Magyarországon ugyanez az adókulcs 25% volt, de 2009. július 1-jétől 20%-ra csökkentették.

30. Mivel a büntetőeljárás még nem került (bíróági) vizsgálati szakaszba, a WebMindLicenses még nem ismerhette meg a büntetőeljárás ügyiratainak összességét.

31. A WebMindLicenses keresetet indított a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság határozata ellen, vitatva a joggal való visszaélés fennállását, valamint a büntetőeljárás keretében titkos adatgyűjtéssel megszerzett azon bizonyítékok felhasználását, amelyekhez ő nem férhetett hozzá.

32. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azzal kapcsolatban arra a kérdésre keresi a választ, hogy melyek a héairányelv alkalmazásában a szolgáltatásnyújtó személyének megállapítása és a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása szempontjából figyelembe veendő körülmények olyan esetben, mint az alapeljárás tárgyát képező, amelyben egy adott típusú, valós idejű szolgáltatást interneten keresztül kínálnak, az a világ bármely pontjáról nyújtható és elérhető, és amely szolgáltatás nyújtása a vizsgált időszakban sajátos technikai és jogi kötöttségeknek volt alárendelve.

33. A Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítéletre (C-196/04, EU:C:2006:544), valamint a Newey-ítéletre (C-653/11, EU:C:2013:409) figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróság ezenfelül a joggal való visszaélést illetően arra a kérdésre keresi a választ, hogy – a héairányelv, illetve a letelepedés és a szolgáltatásnyújtás szabadsága szempontjából – miként kell elvégezni az olyan szerződéses konstrukció vizsgálatát, mint amely az alapügy tárgyát képezi.

34. Ezenfelül e bíróság azt kérdezi, hogy a héairányelv céljaiból, valamint a hatékonyság elvéből következik-e, hogy az adóhatóságnak rendelkeznie kell az adók hatékony beszedéséhez szükséges eljárási eszközökkel, ideértve a kizárólag azon hatóságok révén megismert adatok begyűjtésének módszereit is, amelyek ezen adatgyűjtést végzik, és megismerheti a büntetőeljárás keretében megszerzett bizonyítékokat, valamint azokat felhasználhatja a közigazgatási határozat alátámasztásaként. Ennek keretében a kérdést előterjesztő bíróság az Åkerberg Fransson-ítéletre (C-617/10, EU:C:2013:105) való hivatkozással különösen azt kérdezi, hogy melyek a Charta rendelkezései által a tagállamok intézményi és eljárásjogi autonómiáját illetően felállított korlátok.

35. Végezetül a kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügy felveti azt a kérdést is, hogy a tagállami adóhatóságnak milyen módon kell eljárnia a határokon átnyúló közigazgatási együttműködés keretében olyan esetben, amikor a héát már valamely másik tagállamban megfizették.

36. E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az eljárás felfüggesztéséről határozott, és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

- „1. A [...] [héairányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontja, 24. cikk[ének] (1) bekezdése és 43. cikke alkalmazásában a héa szempontjából szolgáltatást nyújtó személy megállapítása során az ügylet mesterséges, valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó [jellegének] vizsgálatában van-e az értelmezésben annak jelentősége, hogy az alapügyben fennálló helyzetben a licenbbe adó gazdasági társaság vezető tisztségviselője és 100%-os tulajdonosa az a magánszemély, aki a licencszerződéssel egyébként átruházott know-how megalkotója?
2. Ha az 1. kérdésre adott válasz igenlő, a [héairányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontja, 24. cikk[ének] (1) bekezdése és 43. cikke alkalmazásában és a visszaélésszerű gyakorlat megállapításában van-e jelentősége annak, hogy e magánszemélynek informálisan lehet vagy van befolyása a licenbbe vevő gazdasági társaság általi hasznosítás módjára, annak üzleti döntéseire? E körben az értelmezésben szerepet játszhat-e az a körülmény, [hogy] a know-how megalkotója egyébként szakmai tanácsadással, a know-how fejlesztésére vagy hasznosítására vonatkozó tanácsaival közvetlenül vagy közvetve részt vesz vagy részt vehet a know-how-n alapuló szolgáltatás nyújtásával kapcsolatos üzleti döntésekben?

3. Az alapügyben szereplő körülmények alapján – figyelemmel a 2. kérdésben foglaltakra – a héa szempontjából szolgáltatásnyújtó személy megállapítása során az alapul fekvő szerződéses ügylet vizsgálata mellett van-e szerepe annak, hogy a know-how megalkotója mint magánszemély befolyást, illetve meghatározó befolyást vagy irányítást gyakorol-e a know-how-n alapuló szolgáltatásnyújtás módjára?
4. Ha a 3. kérdésre adott válasz igenlő, a befolyás és irányítás mértékének meghatározásában milyen körülmények vehetők figyelembe, illetve milyen kritériumok alapján állapítható meg, hogy [a know-how megalkotója] meghatározó befolyást gyakorol a szolgáltatásnyújtásra, és az alapul fekvő ügylet valós gazdasági tartalmát a licencbe adó vállalkozás számára végezték?
5. Az alapügyben foglalt helyzetben az adóelőny megszerzésének vizsgálatakor az ügyletben érintett gazdasági szereplők [és] személyek kapcsolatainak értékelésében van-e jelentősége annak, hogy a kifogásolt adóelkerülést célzó szerződéses ügyletben részt vevő adózók jogi személyek, míg a [know-how-]hasznosítás stratégiai és operatív döntéseinek meghozatalát a tagállami adóhatóság egy magánszemélynek tudja be, és ha igen, figyelembe kell-e venni, hogy a magánszemély e döntéseket mely tagállam területén hozta meg? Olyan körülmények esetén mint a jelen ügyben, ha megállapítható, hogy a felek szerződéses jogállása nem meghatározó, van-e jelentősége annak az értelmezésben, hogy a jelen internetalapú szolgáltatás nyújtásához szükséges technikai eszközök, személyi állomány, pénzügyi tranzakciók kezelését alvállalkozók végzik?
6. Ha megállapítható, hogy a licencszerződéses kikötések nem tükrözik a valós gazdasági tartalmat, a szerződéses kikötések átminősítése, és annak a helyzetnek a visszaállítása, amely a visszaélészerű gyakorlatot megtestesítő ügylet hiányában állt volna fenn, azt is magában foglalja-e, hogy a teljesítés helye szerinti tagállamot és így az adófizetési kötelezettség helyét a tagállami adóhatóság akkor is eltérően határozhatja meg, ha egyébként a licencbevevő adófizetési kötelezettségének a székhelye szerinti tagállamban az ott meghatározott törvényi feltételek szerint eleget tett?
7. Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket és az [EUMSZ] 56. cikket, hogy a[zokk]al ellentétes, és a letelepedés és szolgáltatásnyújtás szabadságával való visszaélésnek minősülhet az alapügyben felmerült olyan szerződéses konstrukció kialakítása, amelyben az egyik tagállamban honos adóalany vállalkozás egy másik tagállamban honos adóalany vállalkozás számára licencszerződés útján bérbe adja egy interaktív internetalapú kommunikációs technológián alapuló felnőtt tartalomszolgáltatás nyújtásának know-how-ját és felhasználási jogát, olyan körülmények között, amikor a licencbevevő székhelye szerinti tagállam [héaterhelése] kedvezőbb az átruházott szolgáltatás tekintetében?
8. Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, milyen súllyal kell figyelembe venni a feltételezhetően elérhető adóelőny mellett a licencbe adó vállalkozás által követett üzleti megfontolásokat, és e körben különösen van-e jelentősége annak az értelmezés szempontjából, hogy a licencbe adó gazdasági társaság 100%-os tulajdonosa és vezető tisztségviselője az a magánszemély, aki a know-how eredeti megalkotója?
9. Figyelembe vehetőek-e, és ha igen, milyen súllyal az alapügyben vizsgáltakhoz hasonló olyan körülmények a visszaélészerű magatartás vizsgálatakor[,] mint a kifogásolt ügylet tárgyát képező szolgáltatás bevezetésének és folytatásának technikai-infrastrukturális adottságai, a licencbeadó felkészültsége, személyi állománya az adott szolgáltatás nyújtására?
10. Úgy kell-e értelmezni a jelen ügy tényállása alapján a [héairányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontját, 24. cikk[ének] (1) bekezdését, 43. cikkét és 273. cikkét az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére és az EUMSZ 325. [cikkre] figyelemmel, hogy a héa teljes összegének hatékony és pontos beszedésére vonatkozó uniós tagállami kötelezettség tényleges érvényesülése és a tagállamok határain átnyúló adókijátszás és adókikerülés költségvetési veszteségének elkerülése

érdekében, a szolgáltatásnyújtási ügylet esetén a szolgáltatásnyújtó személyének megállapítása végett a tagállami adóhatóság jogosult az adóigazgatási (közigazgatási) eljárásban foganatosított bizonyítási eljárás során az adóalannyal szemben – az adóhatóság nyomozó szerve által büntetőeljárás keretében – folytatott titkos adatgyűjtés során beszerzett adatok, információk, bizonyítási eszközök, így lehallgatási jegyzőkönyvek átvételére a tényállás felderítése körében[,] és arra, hogy ezeket felhasználja, és az adójogi következmények megállapítását erre (is) alapítsa, a tagállami adóhatóság közigazgatási határozatának bírósági felülvizsgálatát végző közigazgatási bíróság pedig a bizonyítékok körében – a bizonyítékok törvényességével együtt – ezeket értékeli?

11. Úgy kell-e értelmezni a jelen ügy tényállása alapján a [héairányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdés[ének] c) pontját, 24. cikk[ének] (1) bekezdését, 43. cikkét és 273. cikkét az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére és az EUMSZ 325. [cikkre] figyelemmel a héa teljes összegének hatékony és pontos beszedésére vonatkozó uniós tagállami kötelezettség tényleges érvényesülése, valamint azon tagállami kötelezettség végrehajtása érdekében, amelynél fogva a tagállam köteles biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, hogy a tagállami adóhatóság rendelkezésére álló eszközök felhasználásának módja kapcsán biztosított mozgástér magában foglalja a tagállami adóhatóság azon jogát is, hogy az eredetileg bűnüldözési céllal beszerzett bizonyítási eszközöket az adóelkerülő magatartások visszaszorítása érdekében felhasználja akkor is, ha a nemzeti jog önmagában az adóelkerülési magatartások visszaszorítása érdekében a közigazgatási eljárásban történő titkos adatgyűjtést nem teszi lehetővé, vagy a büntetőeljárás során végzett titkos adatgyűjtési tevékenységet a közigazgatási adóeljárásban nem szabályozott garanciális rendelkezésekhez köti, de egyébként a nemzeti jog alapján a közigazgatási hatóság a szabad bizonyítás elve alapján járhat el?
12. Kizárja-e a tagállami adóhatóság [10–11.] kérdésben szereplő jogkörének elismerését a Charta 52. cikk[ének] (2) bekezdésére figyelemmel az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában 1950. november 4-én aláírt európai egyezmény (a továbbiakban: EJE) 8. cikk[ének] (2) bekezdése, vagy az adóelkerülés visszaszorítása érdekében az adóigazgatási eljárásban a titkos adatgyűjtés eredményeinek felhasználása az »ország gazdasági jólétének« érdekében a hatékony adóbehajtás érdekében a jelen ügy körülményei alapján indokoltnak tekinthető?
13. Amennyiben [a] 10–12. kérdésre adott válaszból az következik, hogy a tagállami adóhatóság a közigazgatási eljárásban az ilyen bizonyítási eszközöket felhasználhatja, a tagállami adóhatóságnak – a Charta 51. cikkének (1) bekezdésére figyelemmel a Charta 7. cikke, 8. cikke, 41. cikke és 48. cikke alapján – a megfelelő ügyintézéshez és a védelemhez való jog tényleges érvényesülése érdekében abszolút kötelessége-e az adóalany közigazgatási eljárásban történő meghallgatása, a beszerzett titkos adatgyűjtés eredményeibe való betekintés biztosítása, valamint ezen bizonyítási eszközökben szereplő adatok beszerzése célhoz kötöttségének érvényre juttatása, vagy utóbbi körben a kizárólagos bűnüldözési célú titkos adatgyűjtés eleve kizárja az ilyen bizonyítási eszközök felhasználását?
14. A Charta 7. cikkének, 8. cikkének, 41. cikkének és 48. cikkének megsértésével beszerzett és felhasznált bizonyítási eszközök esetén – figyelemmel a Charta 47. cikkére – a hatékony jogorvoslatnak eleget tesz-e az olyan nemzeti jogi szabályozás, amely szerint az adóügyben hozott határozatok eljárásjogi jogszerűségének bíróság előtti vitatása csak akkor járhat sikerrel, és eredményezheti a határozat hatályon kívül helyezését, ha az eset körülményei alapján konkrét lehetőség áll fenn arra, hogy az eljárási szabálytalanság nélkül a megtámadott határozattól eltérő határozat született volna, és ha az eljárási szabálytalanság ezenfelül egyúttal a felperest megillető anyagi jogi jogállást érint, vagy az ily módon elkövetett eljárási szabálytalanságok szélesebb körben veendő figyelembe, függetlenül a Chartába ütköző eljárási szabálytalanságnak az eljárás eredményére gyakorolt hatásától?

15. A Charta 47. cikk[e] tényleges érvényesülésének feltétele-e, hogy az olyan eljárásjogi helyzetben[,] mint a jelenlegi, a tagállami adóhatóság közigazgatási határozatának bírósági felülvizsgálatát végző közigazgatási bíróság felülvizsgálhass[a] a büntetőeljárásban titkos adatgyűjtéssel bűnüldözési céllal felvett bizonyítási eszközök beszerzésének jogszerűségét, különösen akkor, ha a párhuzamosan folyamatban lévő büntetőeljárásban az eljárás alá vont adózó ezen iratokat meg nem ismerhette, és [azok] törvényességét bíróság előtt nem vitathatta?
16. Tekintettel a 6. kérdésre is, úgy kell-e értelmezni a [...] 904/2010/EU [tanácsi rendelet] a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről – különös tekintettel annak (7) preambulumbekzdésére, amely szerint a befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a hea helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban, tehát nemcsak ellenőrizniük kell a saját területükön keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítésének biztosításához is –[,] hogy az olyan tényállás alapján[,] mint [amely] a jelen ügyben [felmerült], az adóhiányt feltáró tagállami adóhatóság köteles megkereséssel fordulni annak a tagállamnak az adóhatóságához, amelyben az adóellenőrzés alá vont adóalany adófizetési kötelezettségét már teljesítette?
17. Amennyiben a 16. kérdésre a válasz igenlő, a tagállami adóhatóság által hozott határozatok eljárásjogi jogellenességének ezen az alapon, vagyis a tagállami társhatóság megkeresésének és az információgyűjtés elmulasztásának bíróság előtti vitatása és megállapítása esetén milyen következményt kell alkalmaznia a tagállami adóhatóság által hozott közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatát végző bíróságnak[,] figyelemmel [a] 14. kérdésben foglaltakra is?"

IV – A Bíróság előtti eljárás

37. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2014. szeptember 8-án nyújtották be a Bíróság Hivatalához. A WebMindLicenses, a magyar és a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be.
38. 2015. július 13-án tárgyalás megtartására került sor, amelynek során a WebMindLicenses, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság, a magyar és a portugál kormány, valamint a Bizottság előadta szóbeli észrevételeit.
39. 2015. augusztus 17-én kelt és a Bírósághoz ugyanaznap érkezett levelében a WebMindLicenses a szóbeli eljárás újbóli megnyitását kérte a Bíróságtól.
40. E kérelem alátámasztásaként a WebMindLicenses két, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság által a tárgyaláson a részéről történt joggal való visszaélés fennállásának bizonyítása érdekében említett körülményre hivatkozik. Először is az alapügy tárgyát képező know-how-t a portugál Hypodest Patent Development Company társaság állítólag 104 000 000 euró könyv szerinti értéken ruházta át a WebMindLicensesre, miközben azt ő maga 12 000 000 euró piaci értéken szerezte meg. Másodszor a Lalib a WebMindLicenseszel való együttműködése során állítólag veszteséget szenvedett.
41. Ami az első körülményt illeti, a WebMindLicenses azt állítja, hogy azzal sem az alapeljárásban, sem a Bíróság előtti eljárásban nem foglalkoztak. Ami a második körülményt illeti, a WebMindLicenses azt állítja, hogy azt „nem a [WebMindLicenses és a Lalib között létrejött] ügylet mesterséges voltát alapvetően megalapozó körülményként mutatt[ák] be”, hiszen – a WebMindLicenses szerint – épp ellenkezőleg, az utóbbi cég tevékenysége tette lehetővé a pozitív üzleti eredmények elérését.

42. Az eljárási szabályzat 82. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] főtanácsnok indítványának ismertetését követően az elnök az eljárás szóbeli szakaszát befejezettnek nyilvánítja”.

43. E rendelkezésből az következik, hogy a szóbeli szakasznak az eljárási szabályzat 83. cikkén alapuló újbóli megnyitása iránti kérelemnek csak e szakasz lezárását követően van helye, amely e kérelem benyújtásakor még nem következett be.

44. Az említett kérelem így elfogadhatatlan.

45. Mindenesetre e két körülmény egyike sem tűnik számomra olyan jellegűnek, amely bármiféle kihatással lehetne a Bíróság döntésére, vagy amely a felek által meg nem vitatott olyan érvnek minősülhetne, amelynek alapján kellene az ügyet eldönteni.

V – Elemzés

46. A kérdést előterjesztő bíróság tizenhét kérdést terjesztett a Bíróság elé, amelyek négy különböző probléma köré csoportosíthatók: a héairányelv szempontjából vett joggal való visszaélés, valamint az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 56. cikk (1–5. és 7–9. kérdés), a kettős adóztatás veszélye (6. kérdés), a tagállami adóhatóságok közötti együttműködés (16. és 17. kérdés) és a párhuzamosan folyó büntetőeljárás keretében titkos adatgyűjtéssel megszerzett bizonyítékok felhasználása az uniós jog és a Charta általános elveire figyelemmel (10–15. kérdés).

A – Az 1–5. és a 7–9. kérdésről: a héairányelv szempontjából vett joggal való visszaélés, valamint az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 56. cikk

47. Első öt kérdésével, valamint hetedik, nyolcadik és kilencedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a héavisszaélés fennállásának megállapítása¹⁰ céljából figyelembe veendő releváns szempontokról kérdezi a Bíróság véleményét.

1. Az alkalmazandó elvek

48. Előjáróban emlékeztetni kell a Bíróság ezzel kapcsolatos releváns ítélkezési gyakorlatára.

49. A Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) 74–77. pontjában a Bíróság a következőket mondta ki: „74. [...] úgy tűnik, hogy a [héarendszerben] a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a hatodik 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 fenti rendelkezések célkitűzéseivel.

75. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése. Ugyanis, [...] a visszaélésszerű magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése.

76. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel – amennyiben általuk a közösségi jog hatékonysága nem sérül – fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei az előtte folyó eljárásban [...].

10 — E vonatkozásban a jelen indítvány 16., 17. és 22. pontjában ismertetett tények alapján nem foglalok állást a többi adónem tekintetében a visszaélésszerű jelleg fennállásának kérdéséről.

77. Azonban a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során, szükség esetén pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezés során [...].”¹¹

50. Ami e szempontok közül az elsőt illeti, nevezetesen azt a tényt, hogy a szóban forgó ügyletek célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes lenne a héairányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel, a Bíróság kimondta, hogy „az adósemlegesség elvével és következésképpen az adólevonási rendszer céljával ellentétes lenne, ha az adóalanyoknak teljes egészben megengednék az előzetesen felszámított [héta] levonását abban az esetben, ha a rendes üzleti tevékenységük keretében a [...] [héairányelvnek] vagy az azt átültető nemzeti szabályozásnak a levonási rendszerre vonatkozó rendelkezéseivel összhangban álló ügylet alapján e [héta] levonása nem vagy csak részben lenne lehetséges”¹².

51. Ami a második szempontot illeti, nevezetesen azt, hogy az ügylet elsődleges célja adóelőny megszerzése kell legyen, a Bíróság kimondta, hogy „a nemzeti bíróság az általa elvégzendő értékelés keretében mérlegelheti az ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint a kérdéses gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági és/vagy személyes kapcsolatokat [...], mivel ezek az ismérvek a jellegüknél fogva jelzik, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél annak ellenére, hogy egyébként esetleg fennállnak például a marketinggel, a szervezéssel vagy a biztosítékkal kapcsolatos gazdasági célok is”¹³.

52. Ezenfelül a határokon átnyúló struktúrák esetében, amely a Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121), valamint a Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108) alapjául szolgáló ügyekben nem állt fenn, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elv végeredményben tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat”¹⁴.

53. Ugyanis, amint azt a Bíróság a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544) 65. pontjában kimondta, „az [ellenőrzött külföldi társaságokra] vonatkozó jogszabályokban előírt adóztatásnak [kizártnak kell lennie], ha az adótermészetű indíték fennállásától függetlenül az [ellenőrzött külföldi társaság] alapítása gazdasági valóságot tükröz”.

54. A Bíróság szerint valamely gazdasági társaság alapítása akkor tükröz gazdasági valóságot – ami kizárja a visszaélés fennállását –, ha „olyan valós letelepedéssel” jár, „amelynek célja gazdasági tevékenységek tényleges végzése a fogadó tagállamban”¹⁵.

2. A jelen ügyre való alkalmazás

a) Az alapügy tárgyát képező szolgáltatás besorolása a héairányelv szempontjából

55. Először is pontosítani kell, hogy amint arra a jelen indítvány 20. pontjában már utaltam, a szóban forgó héaköteles szolgáltatásnyújtás elektronikus úton nyújtott szórakoztató szolgáltatásokból áll, vagyis abból, hogy a „memberek” a livejasmin.com internetes honlapon ellentételezés fejében chatelhetnek a „performerekkel”, illetve élő webkamerás előadások tartására kérhetik őket.

11 — Lásd még ebben az értelemben: Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 42. pont); Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 29. és 30.pont); RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 49. pont); Tanoarch-ítélet (C-504/10, EU:C:2011:707, 52. pont); Newey-ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. pont).

12 — Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 80. pont).

13 — Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 62. pont).

14 — Newey-ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. pont). Lásd még ebben az értelemben: Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont) (a közvetlen adózást illetően); Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. pont); Tanoarch-ítélet (C-504/10, EU:C:2011:707, 51. pont) (a héát illetően).

15 — Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 66. pont).

56. Tehát a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdésében említett szolgáltatásnyújtásról van szó.

57. A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározásához először is meg kell jegyezni, hogy a héairányelv II. mellékletének 3. pontjában említett elektronikus úton nyújtott szolgáltatásról van szó („képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása”).¹⁶

58. Lévén, hogy jelen esetben olyan szolgáltatásról van szó, amelyet vagy az Európai Unió belül letelepedett, de nem adóalany igénybevevők, vagy az Unió kívül letelepedett igénybevevők részére nyújtanak, és az adóellenőrzés tárgyát képező időszakban a szolgáltatásnyújtó, vagyis a Lalib, Portugáliában letelepedett társaság volt, a héairányelv 2009. július 24-től 2009. december 31-ig hatályos változatának 43. cikkéből, 56. cikkének (1) bekezdése k) pontjából, valamint a héairányelv 2010. január 1-jétől 2012. december 31-ig hatályos változatának 45. cikkéből és 59. cikke (1) bekezdése k) pontjából az következik, miként azt a Bizottság is megjegyezte, hogy az Unióban letelepedett nem adóalanyoknak nyújtott ezen szolgáltatásokra kivetett héát Portugáliában kellett megfizetni, míg az Unió kívül letelepedett nem adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások héamentesek voltak.

59. Amint azt a portugál kormány írásbeli észrevételeiben megerősítette, a Lalib Portugáliában elégetett héakötelezettségeinek.

b) A joggal való visszaélés

60. Amint azt a Bíróság a Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) 76. és 77. pontjában megállapította, a joggal való visszaélés esete fennállásának megállapítása a kérdést előterjesztő bíróság feladata, a Bíróság csupán pontosításokkal szolgálhat az előbbi által végzendő értelmezéshez adott iránymutatás céljából. Ehhez a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen ítéletben meghatározott két szempontot kell megvizsgálnia.

i) Az olyan adóelőny megszerzésével kapcsolatos szempontról, amelynek megadása ellentétes lenne az uniós jog célkitűzéseivel

61. A kérdést előterjesztő bíróságnak először is meg kell állapítania, hogy „[...] a [héairányelv] és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése [...], amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel”¹⁷.

62. A héairányelv jelen ügy szempontjából releváns rendelkezéseinek (nevezetesen a héairányelv 2009. július 24-től 2009. december 31-ig hatályos változata 43. cikke és 56. cikke (1) bekezdése k) pontjának, valamint a héairányelv 2010. január 1-jétől 2012. december 31-ig hatályos változata 45. cikke és 59. cikke (1) bekezdése k) pontjának) célja az Unióban letelepedett nem adóalanyok esetében a héának az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra történő kivetése azon a helyen, ahol a szolgáltatást nyújtó személy gazdasági tevékenységének székhelye található,¹⁸ az Unió kívül letelepedett nem adóalanyok részére nyújtott ugyanezen szolgáltatások esetében pedig azok adómentessé tétele.

63. Egyértelmű, hogy azzal, hogy a héafizetési kötelezettség keletkezésének helyeként a szolgáltatásnyújtók letelepedési helyét választotta, az uniós jogalkotó vállalta annak a kockázatát, hogy az elektronikus szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatók azokban a tagállamokban fognak letelepedni, ahol a héakulcsok a legalacsonyabbak.

16 — Lásd a héairányelv 2009. július 24-től 2009. december 31-ig hatályos változatának 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját, és ugyanezen irányelv 2010. január 1-jétől 2012. december 31-ig hatályos változatának 59. cikke (1) bekezdésének k) pontját.

17 — Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. pont).

18 — Amennyiben létezik ilyen, és a szóban forgó szolgáltatást e székhelyről nyújtják. Lásd a héairányelv 2009. július 24-től 2009. december 31-ig hatályos változatának 43. cikkét, és ugyanezen irányelv 2010. január 1-jétől 2012. december 31-ig hatályos változatának 45. cikkét.

64. Ez annál is inkább így van, mivel az uniós jogalkotó nemrégiben módosította a héairányelvet annak érdekében, hogy kizárja az elektronikus szolgáltatásokat nyújtó személyek e választási lehetőségét. 2015. január 1-jétől kezdve az 58. cikk úgy rendelkezik, hogy „a nem adóalanyok részére [elektronikus úton nyújtott] szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol az adott személy letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van”.

65. Véleményem szerint ahhoz, hogy azt a következtetést lehessen levonni, hogy a licencszerződés megkötése a Lalibbal – amelynek következményeként a héát Portugáliában kell megfizetni – ellentétes a héairányelv célkitűzéseivel, a kérdést előterjesztő bíróságnak azt kellene megállapítania, hogy a licencszerződés egy mesterséges szerződés, amelyet kizárólag abból a célból kötöttek, hogy azt a látszatot keltsék, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat a Lalib nyújtja, miközben azokat valójában a WebMindLicenses nyújtotta, illetőleg azt, hogy a Portugáliában való letelepedés a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544) 52–54. és 68. pontja értelmében véve valójában egyáltalán nem valósult meg.

66. Ugyanis, miként azt a Bíróság az RBS Deutschland Holdings ítéletének (C-277/09, EU:C:2010:810) 52. pontjában kimondta, „az, hogy a szolgáltatásokat az egyik tagállamban letelepedett társaság részére egy másik tagállamban letelepedett társaság nyújtotta, és hogy a létrejött ügyletek feltételeit az érintett gazdasági szereplők saját megfontolásai alapján választották meg, nem tekinthető joggal való visszaélésnek. [U]gyanis ténylegesen a szóban forgó szolgáltatásokat valós gazdasági tevékenység keretében [nyújtották]”.

67. Véleményem szerint az a tény, hogy az olyan társaság, mint a WebMindLicenses úgy dönt, hogy olyan független társaság szolgáltatásait veszi igénybe, mint a Lalib, amely olyan tagállamban telepedett le, ahol alacsonyabb a héakulcs, *önmagában* még nem minősül az EUMSZ 56. cikkben említett szolgáltatásnyújtás szabadságával való visszaélésnek.¹⁹

68. Ebben az összefüggésben a gazdasági szereplők oly módon is élhetnek az őket megillető alapvető szabadságokkal, amely lehetővé teszi számukra adóterhek minimalizálását, amennyiben a szóban forgó szabadság gyakorlása valósan minősül, vagyis a termékértékesítés, a szolgáltatásnyújtás, a tőkemozgás vagy a letelepedés valamely gazdasági vagy kereskedelmi tevékenység tényleges gyakorlásához kötődik.

69. A Bíróság emiatt állapította meg korábban több alkalommal, hogy „az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez”²⁰.

70. Ez az elv fejeződik ki igen világosan a Weald Leasing ítéletben (C-103/09, EU:C:2010:804), amelynek szintén a héavisszaélésekkel kapcsolatos tilalom alkalmazása volt a tárgya. Ebben az ügyben a brit adóhatóságok úgy érveltek, hogy a lízingügyleteket a héa szempontjából úgy kell tekinteni, mint az adásvételeket. Ítéletének 34. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „nem kifogásolható ugyanis az

19 — Lásd még ennek szellemében a Centros-ítéletet (C-212/97, EU:C:1999:126, 27. pont), amelyben a Bíróság kimondta, hogy „nem tekinthető a letelepedési joggal való visszaélésnek önmagában az, ha a tagállam állampolgára, aki társaságot akar alapítani, azt a tagállamot választja, amelynek társasági jogi szabályai számára a legkevésbé szigorúnak tűnnek, és más tagállamban alapít fióktelepet. Ugyanis az a jog, hogy valamely tagállam jogszabályaival összhangban társaságot lehessen létrehozni, valamint valamely másik tagállamban fióktelepet lehessen alapítani, szerves része az egységes piacon a Szerződés által biztosított letelepedési szabadság gyakorlásának”. Lásd még a közvetlen adóztatást illetően a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544) 49. pontját („az abból származó esetleges előny, hogy a leányvállalat székhelye szerinti, az anyavállalat alapításának helye szerinti tagállamtól eltérő másik tagállamban kevésbé magas a leányvállalatot terhelő adószint, önmagában nem teszi lehetővé az előző tagállam számára, hogy ezt az előnyt az anyavállalat kevésbé kedvező adójogi kezelésével egyenlítse ki”) és 50. pontját („nem alapozhatja meg az adókijátszás általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy a belföldi illetőségű társaság másik tagállamban telephelyet, például leányvállalatot létesít”).

20 — RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont). Lásd még ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont); Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 47. pont); Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont). A közvetlen adóztatást illetően lásd analógia útján: Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 69. pont).

adóalannyal szemben, ha olyan lízingügyletet választ, amely [...] az őt terhelő adó megfizetésének időben történő szétterítésében álló előnnyel jár a számára, ahelyett hogy az ilyen előnnyel nem járó adásvételi ügyletet alkalmazna, amennyiben az ilyen lízingügylethez kapcsolódó [héát] a jogszabályoknak megfelelően teljes mértékben megfizeti”.

ii) Az olyan adóelőny fennállásának szempontjáról, amelynek megszerzése az alapügy tárgyát képező ügylet elsődleges célja

71. A kérdést előterjesztő bíróságnak a Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) 75. pontjában megállapított szempont alapján azt is meg kell vizsgálnia, hogy „a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése[-e]”. Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a joggal való visszaélés tilalmának elve csak „a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, *kizárólag* adóelőny megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat”²¹ hivatott megakadályozni.

72. E témakört illetően az alábbi megfontolások hasznosak lehetnek a kérdést előterjesztő bíróság számára.

73. A Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítéletre (C-196/04, EU:C:2006:544) való hivatkozással a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata „nem egyértelmű abban a kérdésben [...], hogy abban a helyzetben, amikor egy szolgáltatás ötlete egy magánszemélyhez kötődik, de a megvalósítása [...] további adottságoktól függ, amelynek megvalósítása egy másik tagállamban lehetséges, hogyan értelmezhető az ötletet adó, a know-how megalkotójaként megjelenő magánszemély és a megvalósított szolgáltatást ténylegesen nyújtó vállalkozás mint jogi személy kapcsolata a visszaélésszerű gyakorlat megvalósítása tekintetében”.

74. Amint azt a portugál kormány hangsúlyozza, az alapügy tárgyát képező adóelőnyt a Magyarországon, illetve Madeirán (Portugália) – a Lalib letelepedési helyén – alkalmazandó héakulcsok közötti különbséget jelenti.

75. A tárgyaláson az alapeljárás felei megerősítették, hogy abban az időpontban – nevezetesen 2008 februárjában –, amikor a legelső szerződést kötötték a Lalibbal,²² ezen adókulcsbeli különbséget 4% volt, hiszen ekkor a héakulcs Magyarországon 20% volt, Madeirán pedig 16%. E különbséget számomra elhanyagolhatónak tűnik ahhoz, hogy a szóban forgó ügylet elsődleges célját képezze, különös tekintettel arra a tényre, hogy a Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) alapját képező ügyben a héaalanyok által alkalmazott konstrukció a héa teljes levonhatóságát eredményezte, miközben e konstrukció hiányában semmiféle levonásra nem lett volna lehetőség.

76. Ráadásul a Lalib a Docler-csoporttól független társaság volt, amelyet nem a WebMindLicenses know-how-jának hasznosítása céljából hoztak létre. Hozzáteszem, hogy e társaság üzleti forgalmának fele az Unión kívül letelepedett igénybevevők részére nyújtott szolgáltatásokból keletkezett, amely szolgáltatások ennél fogva héamentesek voltak, függetlenül attól, hogy a szolgáltatásnyújtót Magyarországon vagy Portugáliában letelepedettnek kell-e tekinteni.

77. Mindenesetre a WebMindLicenses azt állítja, hogy a licencszerződést az adóelőny megszerzésétől teljesen eltérő okokból kötötte.

21 — Amplisientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. pont). A kiemelés tőlem származik. Lásd még ebben az értelemben: RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 51. pont); Tanoarch-ítélet (C-504/10, EU:C:2011:707, 51. pont); Newey-ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. pont).

22 — Lásd a jelen indítvány 15. pontját.

78. Amint azt a jelen indítvány 23. pontjában kifejtettem, és amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is rámutatott, a WebMindLicenses azt állítja, hogy a Lalib hasznosításba történő bevonását 2008-ban az indokolta, hogy a szóban forgó know-how-nak a Docler-csoporton belüli hasznosítása és az online tartalomszolgáltatás piaci terjeszkedése megrekedt amiatt a körülmény miatt, hogy a legnagyobb magyarországi bankkártya-elfogadó bankok abban az időszakban felnőtt tartalomszolgáltatókkal nem kötöttek bankkártya-elfogadási szerződést. Azok a bankok pedig, amelyek hajlandók voltak ilyen típusú szolgáltatókkal szerződés megkötésére, nem tudták a bankkártya-elfogadást olyan technikai paraméterekkel biztosítani, amely az érintett honlapok működéséhez szükséges volt. Ráadásul, a Docler-csoporton belül nem volt meg sem az a kapcsolatrendszer, sem az a szaktudás, amely a honlapok nemzetközi szintű üzemeltetéséhez szükséges volt.

79. E körülményeknek – a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálatuk fenntartása mellett – elegendőnek kellene lenniük annak kizárásához, hogy a szóban forgó licencszerződés aláírásának az adóelőny megszerzése lett volna az elsődleges célja.

80. Ugyanis az a tény, hogy valamely, üzleti okokból lebonyolított ügylet egyúttal adóelőnnyel is jár, amely előny akár jelentős is lehet, nem elegendő annak megállapításához, hogy „valamely vállalkozás *csalárd módon* részesül [az uniós] jog által biztosított előnyökből”²³.

81. E tekintetben az RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810) alapjául szolgáló ügyre utalnék, amely a lízingügyleteket terhelő azon adókkal volt kapcsolatos, amelyeket úgy strukturáltak át, hogy mind az Egyesült Királyságban, mind Németországban elkerüljék a héafizetési kötelezettséget. Mivel a szóban forgó lízingmegállapodások keretében lebonyolított ügyleteket az angol jog alapján szolgáltatásnyújtásnak minősítették, a brit adóhatóságok azokat úgy tekintették, mintha azokra Németországban került volna sor, vagyis ott, ahol a szolgáltatásnyújtó székhelye volt. Németországban, mivel a kérdéses ügyleteket a német jog szerint termékértékesítésnek tekintették, azokat az Egyesült Királyságban – vagyis ott, ahol a teljesítésre sor került – végbement ügyleteknek minősítették. Ennek az lett az eredménye, hogy a szóban forgó lízingügyletek ebben az ügyben nem keletkeztettek héabeszedésre vonatkozó jogot sem az Egyesült Királyságban, sem Németországban. A héát azonban később az Egyesült Királyságban, a gépjárműértékesítés során megfizették.

82. Mindenesetre a Bíróság ezen ítélet 55. pontjában kizárta a visszaélés esetének fennállását, mivel úgy ítélte meg, hogy „a [héairányelv] 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában elismert [héalevonási] jog gyakorlása nem ellentétes a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvével az alapügyben felmerültekhez hasonló olyan körülmények között, ahol a valamely tagállamban letelepedett vállalkozás úgy dönt, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalatán keresztül végez terméklízing ügyleteket az első tagállamban letelepedett harmadik személy társaság részére annak érdekében, hogy elkerülhesse az ezen ügyletek ellenértéke vonatkozásában a [héafizetést] annak következtében, hogy ezen ügyleteket az első tagállamban a második tagállamban teljesített bérleti szolgáltatás nyújtásaként, míg a második tagállamban az első tagállamban teljesített termékértékesítésként kezelik”²⁴.

83. Végül, ami a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544) értelmében vett, tisztán mesterséges konstrukciókat illeti,²⁵ amelyek esetében „a szerződéses kikötéseket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerű gyakorlatot megtestesítő ügyletek hiányában állt volna fenn”²⁶, meg kell jegyezni, hogy a gazdasági

23 — Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 69. pont). Kiemelés tőlem.

24 — Hozzáteszem, hogy a jelen ügyben a héát a szolgáltatásnyújtásokkal érintett két tagállam közül az egyikben megfizették.

25 — Lásd 63–71. pont.

26 — Newey-ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 50. pont). Lásd még ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 98. pont).

tevékenység tényleges folytatása megállapításának „olyan objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülményeken kell nyugodnia, amelyek különösen [a szóban forgó társaság] üzlethelyiségek, személyzet és berendezési tárgyak formájában megnyilvánuló fizikai jelenlétének fokára vonatkoznak”²⁷.

84. A Lalib és a WebMindLicenses közötti ellenőrzési viszonyok megléte, ideértve annak a lehetőségét is, hogy a Gattyán Gy. Z. által adott tanácsokat kivétel nélkül követték, nem akadályozhatta a Lalibot abban, hogy Portugáliában ténylegesen is jelen legyen, és ott valós gazdasági tevékenységet folytasson.

85. Mindenesetre annak megállapításához, hogy a Lalib nem „fedővállalkozás” vagy „postafiók” leányvállalat,²⁸ a magyar adóhatóságok a 904/2010 rendelet 7. cikkét is alkalmazhatták volna annak érdekében, hogy beszerezzék a portugál adóhatóságoktól az e kérdés eldöntéséhez szükséges információkat, amit nem tettek meg.

86. E tekintetben a portugál kormány írásbeli észrevételeiben hangsúlyozza, hogy a Lalib állandó, szabályos és önálló struktúrával rendelkezik, mind a humán erőforrásokat, mind a technikai eszközöket illetően, és adókötelezettségeinek Portugáliában szabályszerűen eleget tesz, miközben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság szerint a WebMindLicenses csupán egyetlen ügyvezetőt, nevezetesen Gattyán Gy. Z.-t, valamint egy rész munkaidős jogtanácsost alkalmaz.

87. Így az 1–5. és a 7–9. kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy az olyan licencszerződés megkötése, mint az alapeljárás tárgyát képező, a héairányelv alkalmazásában csak akkor tekinthető visszaélésszerűnek, ha elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes lenne az irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel, aminek megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

B – A 6. kérdésről: a kettős adóztatás veszélye

88. 6. kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy amennyiben azt állapítaná meg, hogy joggal való visszaélés történt, az a tény, hogy a Lalib a héakötelezettségeinek Portugáliában eleget tett, akadályát képezné-e a WebMindLicenses arra való kötelezésének, hogy a héát Magyarországon fizesse meg.

89. Ha a kérdést előterjesztő bíróságnak azt kellene megállapítania, hogy visszaélés történt, úgy vélem, hogy a kettős adóztatás veszélye nem képezheti akadályát annak, hogy a magyar adóhatóságok átminősítsék a szóban forgó szolgáltatásnyújtás helyét, és úgy tekintsék, mintha az valójában Magyarország lett volna.

90. Kétségtelen, hogy a Welmory-ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298) 42. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kapcsoló elvét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése”²⁹.

91. Ugyanakkor, amint azt a Bizottság megjegyzi, a kettős adóztatás csak úgy kerülhető el, ha az uniós jog kötelező jelleggel előírja a tagállami adóhatóságok számára egymás határozatainak kölcsönös elismerését. Márpedig sem a héairányelv, sem a 904/2010 rendelet nem ír elő ehhez hasonló kötelezettséget.

27 — Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 67. pont).

28 — Uo. 68. pont.

29 — Lásd még ebben az értelemben: ADV Allround ítélet (C-218/10, EU:C:2012:35, 27. pont).

92. Ezzel szemben, amint az a Halifax és társai ítéletből (C-255/02, EU:C:2006:121) világosan kiderül, „amennyiben a visszaélés szerű magatartás megállapításra került, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélés szerűen végzett ügyletek hiányában fennállt volna”³⁰.

93. Ez azt jelenti, amint arra a magyar kormány és a Bizottság is utalt, hogy olyan esetben, amikor a visszaélés fennállását megállapítják, a héa kivetésének úgy kell megtörténnie, mintha a visszaélésre nem került volna sor. Az a tény, hogy héa kivetése megtörtént, ezen semmit nem változtat.³¹

94. Így a 6. kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy a kettős adóztatás veszélye nem képezi akadályát annak, hogy valamely tagállam adóhatóságai átminősítsék a szolgáltatásnyújtás helyét, és úgy tekintsék, mintha arra az ő területükön került volna sor.

C – A 16. és a 17. kérdésről: a tagállami adóhatóságok közötti együttműködés

95. A kérdést előterjesztő bíróság 16. és 17. kérdése lényegében annak eldöntésére irányul, hogy az a tagállami adóhatóság, amely héatartozás fennállását állapítja meg, kérelemmel fordulhat-e a 904/2010 rendelet alapján annak a tagállamnak az adóhatóságához, amelyben az adóellenőrzés alá vont adóalany már eleget tett héafizetési kötelezettségének, valamint hogy mi a következménye annak, ha az említett adóhatóság nem él ilyen kérelemmel.

96. Véleményem szerint az e kérdésekre adandó válasz igen egyszerű: nincs ilyen kötelezettség.

97. Kétségtelen, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is utal, hogy a 904/2010 rendelet célja – a rendelet 7–12. cikkének megfelelően – a tagállami adóhatóságok közötti együttműködés és segítségnyújtás részletes szabályainak meghatározása, valamint az egymáshoz címzett kérelem alapján végbemenő esetleges információcsere megkönnyítése.

98. Ugyanakkor, amint azt a Bizottság megjegyzi, a kérelem alapján történő információcsere keretében a kérelmező hatóság egyáltalán nem köteles ilyen kérelemmel fordulni valamely más tagállamhoz. Ugyanis ez az említett rendelet által számára biztosított jog, nem pedig kötelezettség.

99. Ezenfelül a rendelet nincs semmiféle kihatással azon alapelvre, miszerint a tagállami adóhatóságok kötelesek az adóelkerülés és az adócsalás elleni küzdelemben részt venni. Amint arra Bizottság is rámutat, e küzdelem keretében, amint azt egyébként az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 97. §-ának (4) és (6) bekezdése is előírja, a magyar adóhatóságok feladata beszerezni a visszaélés fennállását megállapító határozat indokolásához és meghozatalához szükséges bizonyítékokat, valamint eldönteni, hogy nem kell-e valamely másik tagállam adóhatóságaihoz kérelemmel fordulniuk.

100. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság feladata eldönteni, hogy azok a bizonyítékok, amelyek a magyar adóhatóságoknak a visszaélés fennállását megállapító határozata alapul, elegendőek-e e megállapítás alátámasztásához.

30 — 98. pont.

31 — Emlékeztetek arra, hogy bár fennállhat kettős adóztatás esete, előfordulhat az adóztatás teljes hiánya is, amint az RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810) alapjául szolgáló ügyben történt. Ebben az esetben a tagállam nem mondhat le a héa kivetésével kapcsolatos jogáról egy olyan ügylet esetében, amely egyébként nem szerepel a rendszerben, „pusztán azzal az indokkal, hogy e későbbi ügyletek után a második tagállamban nem fizettek [héa]-t” (lásd ugyanott, 46. pont).

101. A 16. és 17. kérdésre tehát szerintem azt a választ kell adni, hogy a 904/2010 rendeletet úgy kell értelmezni, hogy az nem kötelezi a héatartozás fennállását észlelő tagállami adóhatóságot arra, hogy kérelemmel forduljon azon tagállam adóhatóságához, amelyben az adóellenőrzés alá vont adóalany már eleget tett a héafizetési kötelezettségének. A kérdést előterjesztő bíróság feladata eldönteni, hogy azok a bizonyítékok, amelyeken a magyar adóhatóságoknak a visszaélést megállapító határozata alapul, elengedőek-e az adótartozás fennállása megállapításának alátámasztásához.

D – A 10–15. kérdéstről: a párhuzamosan folyó büntetőeljárásban titkos adatgyűjtéssel megszerzett bizonyítékok felhasználása, az uniós jog és a Charta általános elveire figyelemmel

102. 10–15. kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra szeretne választ kapni a Bíróságtól, hogy a párhuzamosan folyó és még le nem zárult büntetőeljárás során titkos adatgyűjtéssel beszerzett azon bizonyítékok adóhatóságok által történő felhasználása, amelyekhez az adóellenőrzés alá vont társaság nem férhetett hozzá, és amely eljárás keretében őt nem hallgatták meg, valamint e bizonyítékoknak az adóellenőrzési határozat elleni keresetet elbíráló bíróság által történő felhasználása összhangban van-e az alapjogokkal, többek között az EEJE 8. cikkének (2) bekezdésével, a Charta 7., 8., 41., 47., 48. cikkével, 51. cikkének (1) bekezdésével és 52. cikkének (2) bekezdésével, valamint a védelemhez és a megfelelő ügyintézéshez való joggal.

103. Magától értetődően e kérdések nem merülnek fel, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítja meg, hogy fennáll a joggal való visszaélés amiatt, hogy a WebMindLicenses és a Lalib által megkötött licencszerződés elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése volt, amelynek megadása ellentétes lenne a héairányelv célkitűzéseivel.

104. Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint „az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által szabályozott valamennyi tényállásra alkalmazni kell, az ilyen tényállásokon kívül azonban nem. A Bíróság ennyiben emlékeztetett már arra, hogy a Chartára tekintettel nem mérlegelheti az olyan nemzeti szabályozást, amely nem tartozik az uniós jog keretei közé. Amennyiben azonban a nemzeti szabályozás az uniós jog hatálya alá tartozik, a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárásban köteles a kérdést előterjesztő bíróságnak minden olyan értelmezési szempontot megadni, amelyre annak szüksége van annak érdekében, hogy megítélhesse e szabályozás azon alapvető jogokkal való összeegyeztethetőségét, amelyeknek a tiszteletben tartását biztosítja”³².

105. Ami a héairányelvet illeti, a Bíróság korábban már kimondta, hogy „az EUMSZ 325. cikk kötelezi a tagállamokat, hogy elrettentő hatású és hatékony intézkedésekkel küzdjenek az Unió pénzügyi érdekeit sértő jogellenes tevékenységek ellen, különösen pedig előírja velük szemben, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdése érdekében ugyanazokat az intézkedéseket tegyék meg, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek”³³.

106. Márpedig, ezen ítélkezési gyakorlat szerint, „mivel az Unió saját forrásai [...] magukban foglalják többek között a harmonizált héa uniós szabályok alapján megállapított alapjának alkalmazásából származó bevételeket, [helyesen: magukban foglalják többek között azon bevételeket, amelyek egy egységes mértéknek a héa uniós szabályok alapján megállapított harmonizált alapjára való

32 — Åkerberg Fransson-ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. pont). Lásd még ebben az értelemben: ERT-ítélet (C-260/89, EU:C:1991:254, 42. pont); Kremzow-ítélet (C-299/95, EU:C:1997:254, 15. pont); Annibaldi-ítélet (C-309/96, EU:C:1997:631, 13. pont); Roquette Frères ítélet (C-94/00, EU:C:2002:603, 25. pont); Sopropé-ítélet (C-349/07, EU:C:2008:746, 34. pont); Dereci és társai ítélet (C-256/11, EU:C:2011:734, 72. pont); Vinkov-ítélet (C-27/11, EU:C:2012:326, 58. pont).

33 — Åkerberg Fransson-ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont). Lásd még ebben az értelemben: SGS Belgium és társai ítélet (C-367/09, EU:C:2010:648, 40–42. pont).

alkalmazásából származnak,] közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése, másrészt pedig a vonatkozó héa sajátforrás uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között, mivel az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet”³⁴.

107. Mivel a Bíróság az Åkerberg Fransson-ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105) 27. és 28. pontjában kimondta, hogy az adóbírságok és héacsalás miatt indított büntetőeljárások a héairányelv, különösen annak 273. cikke, és ennek következtében az uniós jog végrehajtásának minősülnek a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében, azt a következtetést kell levonni, amint azt a Bizottság is javasolja, hogy a jelen esetben alkalmazandó a Charta.

108. Tekintettel arra, hogy a jelen ügy a WebMindLicenses telefonbeszélgetéseinek lehallgatásával, e-mailjeinek lefoglalásával és adatmentésével, valamint azoknak vele szemben bizonyítékként történő felhasználásával kapcsolatos, a jelen ügyet először is a Charta 7.³⁵ és 8. cikke³⁶ szempontjából kell megvizsgálni, amelyek a magán- és családi élet tiszteletben tartásához való jogot, valamint a személyes adatok védelméhez való jogot hivatottak biztosítani. Ugyanis, miként azt a Bíróság a Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662) 47. pontjában kimondta, „[a Charta 8. cikke] szorosan kapcsolódik a Charta 7. cikkében szereplő, a magánélet tiszteletben tartásához való joghoz”.

109. E tekintetben emlékeztetni szeretnék arra, hogy „a magánülethez való jognak a személyes adatok védelméhez való jog tekintetében történő tiszteletben tartása – amelyet a Charta 7. és 8. cikke elismer – az azonosított vagy azonosítható természetes személyre vonatkozó valamennyi információra kiterjed (lásd különösen az EJEB, 2000. február 16-i Amann kontra Svájc ítéletet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2000-II, 65. pont, és az EJEB, 2000. május 4-i Rotaru kontra Románia ítéletet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2000-V, 43. pont), továbbá, hogy [...] a személyes adatok védelméhez való jog esetleges jogszerű korlátozásainak olyanoknak kell lenniük, mint amelyekre az EJEE 8. cikkének keretében van lehetőség”³⁷.

110. Mivel a Charta 7. és 8. cikke az említett egyezmény 8. cikkének felel meg, az Emberi Jogok Európai Bíróságának e tárgykörre vonatkozó ítélkezési gyakorlata hasznos lehet a jelen ügy szempontjából, figyelembe véve, hogy „[a]mennyiben e Charta olyan jogokat tartalmaz, amelyek megfelelnek az [EJEE]-ben biztosított jogoknak, akkor e jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokéval, amelyek az említett egyezményben szerepelnek”, és ez „nem akadályozza meg azt, hogy az Unió joga kiterjedtebb védelmet nyújtson”³⁸.

34 — Åkerberg Fransson-ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont). Lásd még ebben az értelemben: Bizottság kontra Németország ítélet (C-539/09, EU:C:2011:733, 72. pont).

35 —

„Mindenkinek joga van ahhoz, hogy magán- és családi életét, otthonát és kapcsolattartását tiszteletben tartsák.”

36 — E cikk az (1) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy „[m]indenkinek joga van a rá vonatkozó személyes adatok védelméhez”.

37 — Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662, 52. pont). Lásd még ebben az értelemben: Varec-ítélet (C-450/06, EU:C:2008:91, 48. pont). Az EJEE 8. cikke úgy rendelkezik, hogy „[m]indenkinek joga van arra, hogy magán- és családi életét, lakását és levelezését tiszteletben tartsák.”

38 — A Charta 52. cikkének (3) bekezdése. Lásd még ebben az értelemben: Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662), 51. és 52. pont.

111. Először is, ami a Charta 7. és 8. cikkének személyi hatályát illeti, előjáróban meg kell jegyezni, hogy mind a Bíróságnak,³⁹ mind az Emberi Jogok Európai Bíróságának az ítélkezési gyakorlata⁴⁰ szerint a magánélet fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az magában foglalja a jogi személyek szakmai és üzleti tevékenységét is.

112. Következésképpen a Charta 7. és 8. cikke, valamint az EJEE 8. cikke egyaránt vonatkozik a természetes, illetve a jogi személyekre.

113. A Charta 7. és 8. cikke, valamint az EJEE 8. cikke által biztosított védelem szintjét illetően az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlatára kell hivatkoznom.

114. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint, „az elektronikus adatok kifürkészését és lefoglalását az [EJEE 8. cikke] értelmében vett »magánélet« és »levelezés« tiszteletben tartásához való jogba való beavatkozásként kell értékelni»⁴¹. Ráadásul „a Bíróság már több ízben megállapította, hogy a telefonbeszélgetések lehallgatása a 8. cikk alkalmazási körébe tartozik, hiszen az mind a magánélet, mind a levelezés tiszteletben tartásához való joghoz kapcsolódik»⁴².

115. Az ehhez hasonló beavatkozások sértik a 8. cikket, „kivéve, ha azokra a »törvényben meghatározott esetekben« kerül sor, azok az [e cikk] (2) bekezdésére figyelemmel valamely törvényes célt vagy célokat szolgálnak, továbbá e cél(ok) eléréséhez »egy demokratikus társadalomban szükséges[ek]«»⁴³. E feltételeket a Charta 52. cikkének (1) bekezdése szintén tartalmazza.⁴⁴

116. Ami az első feltételt illeti, a kérdést előterjesztő bíróság feladata megvizsgálni, hogy a szóban forgó beavatkozást a törvény írja-e elő, ami úgy tűnik, hogy maga a kérdést előterjesztő bíróság szerint jelen esetben így van.

117. Ami a második feltételt illeti, számomra úgy tűnik, hogy a szóban forgó beavatkozás, amelyre az adózással kapcsolatos visszaélések, az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem keretében került sor, törvényes célt szolgál.

118. A harmadik feltételt illetően – amely valójában az arányosság elvének alkalmazását jelenti, és amelynek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik – az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlata tartalmaz néhány hasznos iránymutatást a jelen ügy elbírálásához.

39 — Lásd: Roquette Frères ítélet (C-94/00, EU:C:2002:603, 29. pont); Varec-ítélet (C-450/06, EU:C:2008:91, 48. pont). Kétségtelen, hogy a Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662) 53. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „a jogi személyek csak annyiban részesülhetnek az ilyen [a közös agrárpolitika finanszírozásáról szóló, 2005. június 21-i 1290/2005/EK tanácsi rendelet (HL L 209., I. o.) 44a. cikkében, valamint az e cikket végrehajtó, az 1290/2005/EK rendeletnek az Európai Mezőgazdasági Garanciaalapból (EMGA) és az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból (EMVA) származó pénzeszközök kedvezményezettjeire vonatkozó információk nyilvánosságra hozatalának tekintetében történő alkalmazása részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. március 18-i 259/2008/EK bizottsági rendeletben (HL L 76., 28. o.) előírt közzététel általi] nevesítéssel szembeni, a Charta 7. és 8. cikke szerinti védelemben, amennyiben a jogi személy hivatalos neve alapján azonosítható egy vagy több természetes személy”. Ugyanakkor a tárgykörre vonatkozó ítélkezési gyakorlat jelentős fejlődésen ment keresztül, hiszen a Bíróság elismerte, hogy a jogi személyeket is megilleti a Charta 7. és 8. cikke szerinti védelem. Ugyanis a Digital Rights Ireland és társai ítélet (C-293/12 és C-594/12, EU:C:2014:238) 32–37. pontjában a Bíróság nem szűkítette le e cikkek hatályát az első felperes tekintetében, annak ellenére, hogy a Digital Rights Ireland Ltd ír jog szerinti társaság volt, amely az e cikkek alapján öt megillető jogokra hivatkozott (lásd ezen ítélet 17. és 18. pontját).

40 — Lásd: az EJEB, Sociétés Colas Est és társai kontra Franciaország ítélet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2002-III, 41. §, valamint Buck kontra Németország ítélet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2005-I, 31. §. Lásd még ebben az értelemben: 2005. szeptember 27-i Sallinen és társai kontra Finnország ítélet, 70. §; 2013. március 14-i Bernh Larsen Holdings AS és társai kontra Norvégia ítélet, 104. §; 2013. április 18-i Saint-Paul Luxembourg SA kontra Luxemburg ítélet, 37. §, valamint 2013. július 15-i Ernst és társai kontra Belgium ítélet, 109. §. *Az Ítéletek és Határozatok Tárában* közzé nem tett ítéletek az említett bíróság internetes honlapjáról érhetőek el: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 — Az EJEB, 2015. április 2-i Vinci Construction és GTM Génie Civil et Services kontra Franciaország ítélet, 63. §. Lásd még ebben az értelemben: az EJEB, 2005. szeptember 27-i Sallinen és társai kontra Finnország ítélet, 71. §; 2006. június 29-i Weber és Saravia kontra Németország ítélet, 77. §; Wieser és Bicos Beteiligungen GmbH kontra Ausztria ítélet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2007-IV, 43. §, valamint 2012. július 3-i Robathin kontra Ausztria ítélet, 39. §.

42 — Az EJEB, P. G. és J. H. kontra Egyesült Királyság ítélet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2001-IX, 59. §.

43 — Az EJEB, 2015. április 2-i Vinci Construction és GTM Génie Civil et Services kontra Franciaország ítélet, 64. §.

44 — Lásd: Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662), 65. pont.

119. Ugyanis a Société Colas Est és társai kontra Franciaország ügynek, valamint a Vinci Construction  s GTM Génie Civil et Services kontra Franciaország ügynek, akárcsak a jelen ügynek, az uniós jog végrehajtása, közelebről a versenyjog valamely tagállam általi végrehajtása volt a tárgya.

120. A Société Colas Est és társai kontra Franciaország ügyben, miután a szakipari vállalkozások országos érdekképviseleti szervezete (SNSO) feljelentést tett néhány jogellenes gyakorlatot folytató nagy  pítőipari céggel szemben, az érintett központi szakhatóság az állami beruházások terén tevek nyis get folytató cégek gyakorlatára vonatkozóan széles körű közigazgatási vizsgálat (nyomozás) lefolytatására kérte fel a nyomozati szerv országos igazgatóságát. E nyomozás keretében 56 társaságnál került sor beavatkozásra, amelynek során a nyomozók több ezer dokumentumot foglaltak le az 1945. június 30-i 45-1484. sz. rendeletnek megfelelően, amely mindehhez nem írta elő bírósági engedély s rks gess g t.

121. Az Emberi Jogok Európai Bírósága azt állapította meg, hogy „bár a versenyellenes magatartást alátámasztó bizonyítékok eltüntetésének vagy meghamisításának elkerülése érdekében végzett nyomozati cselekmények terjedelme indokolta a felperesek lak saiba történő, vitatott behatolást, ezenfelül az is s rks ges lett volna, hogy a tárgykörre vonatkozó jogi szabályozás és gyakorlat megfelelő és kell  garanciákat ny jts n a vissza l sekkal szemben”⁴⁵.

122. Márpedig ez alkalommal az említett bíróság „[azt állapította meg, hogy] a jelen esetben ez nem teljesült. Ugyanis a [...] tényállás megvalósulásának idején, az illetékes hatóság nagyon széles hatáskörrel rendelkezett, ami az 1945.  vi rendelet alapján lehetővé tette számára, hogy kizárólag a vitatott nyomozati cselekmények célszerűségét, sémát, időtartalmát és terjedelmét értékelje. Ráadásul a vitatott nyomozati cselekményeket előzetes bírói engedély nélkül v gezt k, a b n gyi rendőrség rend rtisztj nek jelenléte nélkül. E körülményekre tekintettel, mégha v elmezz k is, hogy a beavatkozásra vonatkozó jog a jogi személyek  zlethelyis gei esetében szélesebb lehet [...], [ugyanezen] bíróság  gy véli, hogy a fentebb  rt részletes szabályokra tekintettel a versenyjog területén végzett, vitatott nyomozati cselekményeknek a kit z tt törvényes célokkal szoros arányban kell állniuk”⁴⁶.

123. Az említett bíróság  gy azt állapította meg, hogy „megsértették az [EJEE] 8. cikkét”⁴⁷.

124. Akárcsak a Société Colas Est és társai kontra Franciaország  gy, a Vinci Construction  s GTM Génie Civil et Services kontra Franciaország  gy is a Versenyjogi, Fogyasztóvédelmi  s Csalások elleni küzdelem Főigazgatóság (DGCCRF)  ltal folytatott nyomozással volt kapcsolatos, amely az állami kórházak felújítására ki rt közbeszerzési eljárások kapcsán felmerült, az EUMSZ 101. cikk által tiltott kartell gyanúja alapján járt el.

125. A nyomozás során, ezúttal nyomozati bírói engedély alapján, a DGCCRF tisztviselői s mos iratot és s m t g pes fájlt foglaltak le, valamint a nyomozás alá vont társaságok egyes alkalmazottainak elektronikus levelezésének eg sz t. A lefoglalások masszív és különbségtétel nélküli módon zajlottak, és több ezer s m t g pes iratra terjedtek ki. Ráadásul a lefoglalt iratok közül s mosnak semmiféle köze nem volt a nyomozáshoz, illetve azok az  gyv di titoktartásra vonatkozó szabályok hatálya alá tartoztak.

126. Ami a lefoglalás terjedelmét illeti, az Emberi Jogok Európai Bírósága kimondta, hogy az a körülmény, hogy kellőképpen pontos, a fájlok nevét, nagyságát, s rmazas t és digitális  jlenyomat t felt ntet  létért készítettek, és azt a lefoglalt iratokról készült másolatokkal együtt átadták a nyomozás alá vont társaságoknak, kizárta a lefoglalások massz vnak és különbségtétel nélkülinek való minősítését. A lefoglalás terjedelme  gy nem volt ellentétes az EJEE 8. cikkével.⁴⁸

45 — Az EJEB, Société Colas Est és társai kontra Franciaország ítélet, * t letek és Határozatok Tára* 2002-III, 48.  .

46 — Uo., 49.  .

47 — Uo., 50.  .

48 — Az EJEB 2015.  prilis 2-i Vinci Construction  s GTM Génie Civil et Services kontra Franciaország ítélete, 76.  .

127. Ezzel szemben az ügyvédi titoktartás körébe tartozó iratok lefoglalását illetően az Emberi Jogok Európai Bírósága először is kiemelte, hogy „abban az időszakban, amelynek során a szóban forgó műveletek folytak, a felperesek nem ismerhették meg a lefoglalt iratok tartalmát, és azok lefoglalásának helyénvalóságát sem vitathatták. Márpedig az említett bíróság álláspontja szerint, amennyiben a nyomozás tárgyán kívül eső – és *a fortiori* az ügyvédi titoktartás körébe tartozó – iratok lefoglalása nem kerülhető el, a felperesek részére *a posteriori* konkrét és hatékony módon biztosítani kellett volna, hogy értékelhessék azok szabályszerűségét. Az olyan jogorvoslati kérelemnek, mint a kereskedelmi törvénykönyv L. 450-4. cikkében említett, adott esetben lehetővé kellett tennie számukra az érintett iratok helyreállítását vagy azok végleges törlését, hiszen elektronikus fájlokról volt szó”⁴⁹.

128. E tekintetben az Emberi Jogok Európai Bírósága úgy ítélte meg, hogy „a nyomozással semmiféle kapcsolatban nem álló vagy az ügyvédi titoktartás körébe tartozó, pontosan beazonosítható iratok lefoglalására vonatkozó megalapozott állítások alapján eljáró bíró(ság) feladata ezen iratok sorsáról dönten a lefoglalásuk arányosságának konkrét vizsgálatát követően, és adott esetben azok visszaszolgáltatását elrendelni. Márpedig a[z említett] bíróság megállapítja, hogy a jelen ügyben, jóllehet a felperesek éltek a számukra a törvény által biztosított [a nyomozati bíró előtti] keresetindítási joggal, ez utóbbi, bár figyelembe vette, hogy a nyomozók által lefoglalt iratok között szerepel egy ügyvédtől származó levélváltás is, mindössze a vitatott lefoglalások formális kereteinek szabályszerűségét értékelte, a lefolytatandó konkrét vizsgálat elvégzése nélkül”⁵⁰.

129. Ennek alapján az Emberi Jogok Európai Bírósága úgy ítélte meg, hogy „megsértették az [EJEE] 8. cikkét”⁵¹.

130. Ezen elveknek a jelen ügyre való alkalmazását illetően emlékeztetni kell arra, hogy a tárgyaláson a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság és a magyar kormány jelezte, hogy a telefonbeszélgetések lehallgatását nyomozati bíró engedélyezte (úgy tűnik, anélkül hogy a WebMindLicenses ezen engedély meglétéről meggyőződhetett volna, illetve azt vitathatta volna), míg az e-mailek lefoglalását és adatainak mentését a WebMindLicenses irodáiban lévő számítógépek lefoglalása útján biztosították, bírói engedély nélkül.

131. A Bíróságon megtartott tárgyaláson folyó vita során az derült ki, hogy a magyar hatóságok betekintést engedtek a WebMindLicenses részére az adóellenőrzés tárgyában hozott határozatok alátámasztásaként bizonyítékként felhasznált telefonbeszélgetések lehallgatási jegyzőkönyveibe és az e-mailekbe, a WebMindLicensesnek lehetősége volt arra, hogy őt a magyar adóhatóságok meghallgassák a szóban forgó bizonyítékokkal kapcsolatban, még a 2013. október 8-án kelt határozat meghozatala előtt, továbbá hogy a WebMindLicensesnek lehetősége volt e határozattal szemben keresetet indítani.

132. A kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességének fenntartása mellett számomra úgy tűnik, hogy az e-mailek bírói engedély nélküli lefoglalása és az a tény, hogy a WebMindLicenses nem győződhetett meg arról, hogy volt-e ilyen engedély a telefonbeszélgetések lehallgatására, illetve hogy nem vitathatta azt, nem tartja tiszteletben a Charta 52. cikkének (1) bekezdésében foglalt arányosság elvét.

133. Ezenkívül felmerülhet az a kérdés is, hogy a héacsalás és a héaelkerülés elleni küzdelem szempontjából a WebMindLicenses helyiségeiben végzett egyszerű ellenőrzés vagy a portugál adóhatóságok együttműködésének kérése a Lalibbal kapcsolatban lehetővé tette volna-e valamennyi szükséges információ beszerzését, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

49 — Uo., 78. §.

50 — Uo., 79. §.

51 — Uo., 80. §.

134. Ha a kérdést előterjesztő bíróság a Charta 7. és 8. cikkének megsértését állapítja meg, akkor ki kell zárnia a jogellenesen beszerzett vagy jogellenesen felhasznált bizonyítékokat a vizsgálatból.

135. Ez esetben rá hárul annak vizsgálata is, hogy az elfogadható bizonyítékok elegendőek-e az adóellenőrzés tárgyában hozott határozat alátámasztásához, valamint adott esetben hatályon kívül kell helyeznie e határozatot, és el kell rendelnie a beszedett hea kamatokkal együtt történő visszatérítését.

136. Végül, ami a WebMindLicenses által a Chartának „A megfelelő ügyintézéshez való jog” című 41. cikke alapján előterjesztett érveket illeti, megjegyzendő, hogy nyilvánvaló eltérés van egyrészt a H. N. ítélet (C-604/12, EU:C:2014:302, 49. és 50. pont), másrészt a Cicala-ítélet (C-482/10, EU:C:2011:868, 28. pont), az YS és társai ítélet (C-141/12 és C-372/12, EU:C:2014:2081, 67. pont), valamint a Mukarubega-ítélet (C-166/13, EU:C:2014:2336, 43. és 44. pont) között.

137. Bár a H. N.-ítélet (C-604/12, EU:C:2014:302) 49. és 50. pontjában a Bíróság negyedik tanácsa úgy tűnik, hogy azt a megközelítést fogadta el, hogy az említett 41. cikk olyan esetben is alkalmazandó a tagállamokra, amikor azok az uniós jogot hajtják végre, a harmadik és az ötödik tanács a jelen indítvány 129. pontjában idézett három másik ítéletében elvetette ezt a megközelítést.

138. Mindenesetre, amint azt a Bíróság az YS és társai ítélet (C-141/12 és C-372/12, EU:C:2014:2081) 68. pontjában kimondta, „[a Charta 41. cikkében] szereplő megfelelő ügyintézéshez való jog az uniós jog egyik alapelvét fejezi ki (H. N. ítélet, C-604/12., EU:C:2014:302, 49. pont). Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróságok [az ezen] ügyekben feltett kérdéseikkel nem ezen alapelv értelmezését kérik, hanem azt kívánják megtudni, hogy a Charta 41. cikke alkalmazható-e az Unió tagállamaira”. Ugyanakkor ez nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság felvilágosítást adjon a kérdést előterjesztő bíróság számára a szóban forgó alapelv értelmezésével és értékelésével kapcsolatban.

139. Mindenesetre megjegyzendő, hogy a jelen esetben úgy tűnik, hogy sem az említett 41. cikk, sem az említett alapelv megsértése nem állapítható meg.

140. Ugyanis, miként azt a jelen indítvány 28. pontjában kifejtettem, a tárgyaláson a WebMindLicenses elismerte, hogy az elsőfokú adóhatóság 2013 augusztusában, tehát még a 2013. október 8-án kelt határozat meghozatala előtt megküldte a részére a büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat mellékletként tartalmazó jegyzőkönyvet, és e bizonyítékokkal kapcsolatban e hatóság biztosította számára a meghallgatáshoz való jogot.

141. Következésképpen a 10–15. kérdésre azt a választ kell adni, hogy a bizonyítékoknak a heaellenőrzéssel párhuzamosan folyó büntetőeljárásban telefonbeszélgetések lehallgatásával, valamint e-mailek lefoglalásával és adatmentésével történő beszerzése (titkos adatgyűjtés) csak akkor egyeztethető össze a Charta 7. és 8. cikkével, ha azt törvény írja elő, törvényes célt szolgál, és arányos, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

VI – Véggöveztetések

142. Következésképpen azt javaslom, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a Bíróság a következő válaszokat adja:

- 1) Az olyan licencszerződés megkötése, mint az alapeljárás tárgyát képező, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv alkalmazásában csak akkor tekinthető visszaélészerűnek, ha elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes lenne az irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel, aminek a megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

- 2) A kettős adóztatás veszélye nem képezi akadályát annak, hogy valamely tagállam adóhatóságai átminősítsék a szolgáltatásnyújtás helyét, és úgy tekintsék, mintha arra az ő területükön került volna sor.
- 3) A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletet (átdolgozás) úgy kell értelmezni, hogy az nem kötelezi a hozzáadottértékadó-tartozás fennállását észlelő tagállami adóhatóságot arra, hogy kérelemmel forduljon azon tagállam adóhatóságához, amelyben az adóellenőrzés alá vont adóalany már eleget tett az említett hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettségének. A kérdést előterjesztő bíróság feladata eldönteni, hogy azok a bizonyítékok, amelyeken a magyar adóhatóságoknak a visszaélést megállapító határozata alapul, elengedőek-e ezen adótartozás fennállása megállapításának alátámasztásához.
- 4) A bizonyítékoknak a hozzáadottértékadó-ellenőrzéssel párhuzamosan folyó büntetőeljárásban telefonbeszélgetések lehallgatásával, valamint e-mailek lefoglalásával és adatmentésével történő beszerzése (titkos adatgyűjtés) csak akkor egyeztethető össze az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7. és 8. cikkével, ha azt törvény írja elő, törvényes célt szolgál, és arányos, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.