



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2023. február 28.*

„Előzetes döntéshozatal – Az Európai Unió Tanácsának végrehajtási jogköre – Az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 28. cikk és 397. cikk – Saját nevében, de egy másik személy megbízásából eljáró adóalany – Elektronikus úton nyújtott szolgáltatás nyújtója – 282/2011/EU végrehajtási rendelet – 9a. cikk – Vélelem – Érvényesség”

A C-695/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2020. december 22-én érkezett, 2020. december 15-i határozatával terjesztett elő

a **Fenix International Ltd**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, L. Bay Larsen elnökhelyettes, A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (előadó), D. Gratsias és M. L. Arastey Sahún tanácselnökök, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Csehi Z. és O. Spineanu-Matei bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2022. május 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Fenix International Ltd képviseletében O. Bartholomew, S. Gilchrist és D. Greene solicitors, T. Johnson, M. Schofield és V. Sloane barristers,

* Az eljárás nyelve: angol.

- az Egyesült Királyság kormánya képviselőjében F. Shibli, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Macnab barrister,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Maddalo avvocato dello Stato,
- az Európai Unió Tanácsa képviselőjében E. Chatziioakeimidou, M. Chavier és E. d’Ursel, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitė és C. Perrin, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. szeptember 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel (HL 2013. L 284., 1. o.) módosított, a 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.; a továbbiakban: 282/2011 végrehajtási rendelet) 9a. cikkének érvényességére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Fenix International Ltd (a továbbiakban: Fenix) és a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (adó- és vámhatóság, Egyesült Királyság) között az utóbbi által 2017 júliusa és 2020 januárja, valamint 2020 áprilisa tekintetében kibocsátott hozzáadottérték-adót (hÉa) megállapító határozatok tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A kilépési megállapodás

- 3 A Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Unióból és az Európai Atomenergia-közösségből való kilépéséről szóló megállapodás megkötéséről szóló, 2020. január 30-i (EU) 2020/135 határozatával (HL 2020. L 29., 1. o.; a továbbiakban: kilépési megállapodás) az Európai Unió Tanácsa az Európai Unió és az Európai Atomenergia-közösség (EAK) nevében jóváhagyta az említett megállapodást (HL 2020. L 29., 7. o.), amelyet e határozathoz csatoltak.
- 4 A kilépésről szóló megállapodásnak „Az Európai Unió Bírósága előtt folyamatban lévő ügyek” című 86. cikke a (2) és (3) bekezdésében a következőket írja elő:

„(2) Az Európai Unió Bírósága továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy az átmeneti időszak vége előtt az Egyesült Királyság bíróságai által hozzá benyújtott kérelemre előzetes döntést hozzon.

(3) E fejezet alkalmazásában úgy kell tekinteni, hogy az Európai Unió Bírósága előtti eljárás abban az időpontban indult, vagy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet abban az időpontban nyújtották be, amikor az eljárást megindító iratot a Bíróság [...] hivatala nyilvántartásba vette.”

- 5 A kilépési megállapodás 126. cikkének megfelelően az átmeneti időszak e megállapodás hatálybalépésének napján kezdődött, és 2020. december 31-én ért véget.

A héairányelv

- 6 Tekintettel az alapügyben szóban forgó héamegállapító határozatok keltére, arra a 2017. december 5-i (EU) 2017/2455 tanácsi irányelvvel (HL 2017. L 348., 7. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) rendelkezései irányadók.

- 7 A héairányelv (61)–(64) preambulumbekzdésének szövege a következő:

„(61) Alapvető jelentőséggel bír a HÉA-rendszer egységes alkalmazásának biztosítása. Ennek érdekében végrehajtási intézkedéseket kell elfogadni.

(62) Ezen intézkedéseknek különösen a határokon átnyúló ügyletek kettős adóztatásának problémájával kell foglalkozniuk, amely annak következtében fordulhat elő, hogy a tagállamok eltérően alkalmazzák az adóztatandó ügylet helyére vonatkozó szabályokat.

(63) Bár a végrehajtási intézkedések alkalmazási köre korlátozott, ezen intézkedéseknek költségvetési hatásuk is van, ami egy vagy több tagállam esetében jelentős is lehet. A tagállamok költségvetésére kifejtett hatás indokolja, hogy a Tanács fenntartja a végrehajtási hatáskör gyakorlásának jogát.

(64) Tekintettel a tervezett intézkedések korlátozott alkalmazási körére, ezeket a végrehajtási intézkedéseket a Tanács egyhangúlag, [az Európai] Bizottság javaslata alapján fogadja el.”

- 8 Ezen irányelv „Adóztatandó ügyletek” című IV. címe tartalmazza a „Szolgáltatásnyújtás” című 3. fejezetet, amelyben az irányelv 28. cikke szerepel.

- 9 A héairányelv 28. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

- 10 Ezen irányelvnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet viselő V. címe tartalmazza „[a] szolgáltatásnyújtás teljesítési [helyére]” vonatkozó 3. fejezetet. E fejezet 3. szakasza kilenc alszakaszában különböző típusú szolgáltatásokat sorol fel, amelyek között a 8. alszakaszban 2015. január 1. óta szerepelnek a távközlés, rádió- és televízióműsor-szolgáltatások, valamint az elektronikus úton valamely nem adóalany személy részére nyújtott szolgáltatások. Ezen alszakasz ezen irányelv 58. cikkéből áll, amely az (1) bekezdésében előírja, hogy e szolgáltatások abban a tagállamban adókötelesek, ahol ez utóbbi személy letelepedett, lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkezik.

11 Ezt az alszakaszt 2015. január 1-jétől módosította a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.), amelynek (1) preambulumbekzdése kimondja, hogy „[a] belső piac megvalósítása, a globalizáció, a dereguláció és a technológiai változások együttesen rendkívüli mértékben megváltoztatták a szolgáltatások kereskedelmének volumenét és szerkezetét. Egyre több szolgáltatás biztosítható távszolgáltatásként is”.

12 A héairányelv 220. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]

13 Ezen irányelv 226. cikke értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

5. az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

[...]

14 Az említett irányelv 397. cikke ekképp rendelkezik:

„A Tanács, a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag elfogadja az ezen irányelv végrehajtásához szükséges intézkedéseket.”

A 282/2011 végrehajtási rendelet

15 A 282/2011 végrehajtási rendelet (2), (4) és (5) preambulumbekzdésének szövege a következő:

„(2) A [héairányelv] a [héával] kapcsolatos szabályokat állapít meg, amelyeket bizonyos esetekben a tagállamok értelmeznek. A [héairányelv] végrehajtására vonatkozó közös rendelkezések elfogadásával biztosítani kell, hogy a héa rendszerének alkalmazása jobban szolgálja a belső piac célkitűzését olyan esetekben, amikor a belső piac megfelelő működésével össze nem egyeztethető alkalmazásbeli eltérések fordulnak elő, illetve ennek a veszélye fennáll. Ezek a végrehajtási intézkedések kizárólag az e rendelet hatálybalépését követően válnak jogilag kötelezővé, és nem érintik a tagállamok által e rendelet hatálybalépését megelőzően elfogadott jogszabályok és értelmezések érvényességét.

[...]

- (4) E rendelet célja a [héairányelvre] vonatkozó végrehajtási rendelkezések megállapításával a jelenlegi héarendszer egységes alkalmazásának biztosítása, különös tekintettel az adóalanyokra, a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra, illetve az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére. Az Európai Unióról szóló szerződés 5. cikkének (4) bekezdésében foglalt arányosság elvével összhangban, ez a rendelet nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. Mivel e rendelet kötelező és valamennyi tagállamban közvetlenül alkalmazandó, az egységes alkalmazást a rendelet biztosítja a legjobban.
- (5) Ezek a végrehajtási intézkedések egyedi rendelkezéseket tartalmaznak bizonyos alkalmazási kérdésekre vonatkozóan, amelyek célja, hogy – kizárólag ezekben az egyedi esetekben – az Unió egészében egységes bánásmódot biztosítsanak. Más esetekre ezért nem lehet azokat kiterjeszteni, és – megfogalmazásuk figyelembevételével – azokat megszorítóan kell alkalmazni.”

16 E 282/2011 végrehajtási rendelet 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ez a rendelet a [héairányelv] I–V. [...] címe egyes rendelkezéseinek végrehajtására vonatkozó intézkedéseket állapít meg.”

17 A 282/2011 végrehajtási rendeletet 2015. január 1-jével módosító 1042/2013 végrehajtási rendelet (1) és (4) preambulumbekkezdése kimondja:

„(1) A [héairányelv] úgy rendelkezik, hogy 2015. január 1-jétől a nem adóalanyok részére nyújtott távközlési-, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat abban a tagállamban kell adóztatni, ahol a szolgáltatás igénybevevője letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, függetlenül az e szolgáltatásokat nyújtó adóalany letelepedésének helyétől. A legtöbb, nem adóalanyok részére nyújtott egyéb szolgáltatás továbbra is abban a tagállamban adóztatandó, ahol a szolgáltatásnyújtó letelepedett.

[...]

(4) A [héa] céljából meg kell határozni, hogy ki a szolgáltatásnyújtó azokban az esetekben, amikor az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat vagy az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokat hírközlő hálózatokon, felületen vagy portálon keresztül nyújtják az igénybe vevő részére.”

18 A 282/2011 végrehajtási rendeletnek az 1042/2013 végrehajtási rendelettel beillesztett 9a. cikke értelmében:

„(1) A [héairányelv] 28. cikkének alkalmazásában, amennyiben az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül nyújtják, a szolgáltatás nyújtásában részt vevő adóalany úgy tekintendő, mint aki saját nevében, de e szolgáltatások nyújtójának megbízásából jár el, kivéve, ha ez az adóalany szolgáltatásnyújtóként kifejezetten a szolgáltatót jelöli meg és ez a felek közötti szerződéses megállapodásból is kitűnik.

Ahhoz, hogy az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtóját az adóalany kifejezetten az e szolgáltatások nyújtójaként jelölhesse meg, az alábbi feltételeknek kell teljesülniük:

- a) az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokban részt vevő egyes adóalanyok által kibocsátott vagy rendelkezésre bocsátott számlának azonosítania kell az ilyen szolgáltatásokat és az értékesítőjüket; az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtásában részt vevő minden egyes adóalany által kiállított vagy rendelkezésre bocsátott számlán fel kell tüntetni az ilyen szolgáltatásokat és azok nyújtóját;
- b) az igénybe vevő részére kiállított vagy rendelkezésére bocsátott számlán vagy nyugtán fel kell tüntetni az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat és azok nyújtóját.

E bekezdés alkalmazásában az az adóalany, aki az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások tekintetében jóváhagyja a díjnak az igénybe vevő terhére történő felszámítását, vagy jóváhagyja a szolgáltatások nyújtását, vagy megállapítja az általános szolgáltatási feltételeket, nem jelölhet meg kifejezetten más személyt az említett szolgáltatások nyújtójaként.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazandó akkor is, ha az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokat – ideértve az internetprotokollon keresztüli hangtovábbítást (VoIP) is – távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül és az (1) bekezdésben foglalt feltételek mellett nyújtják.

(3) E cikk nem alkalmazandó azokra az adóalanyokra, akik az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokkal vagy az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokkal – az internetprotokollon keresztüli hangtovábbítást (VoIP) is ideértve – kapcsolatban kizárólag fizetések feldolgozásában vesznek részt, az érintett elektronikus úton nyújtott szolgáltatások vagy telefonos szolgáltatások nyújtásában azonban nem.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 19 A hea szempontjából az Egyesült Királyságban nyilvántartásba vett Fenix az interneten az „Only Fans” néven ismert közösségihálózat-platformot (a továbbiakban: Only Fans platform) üzemelteti. A platform világszerte kínálja szolgáltatásait a „felhasználóknak”, akik „alkotókra” és „rajongókra” oszlanak.
- 20 Az alkotók „profilal” rendelkeznek, amelyre tartalmakat, így fényképeket, videókat és üzeneteket töltenek fel, illetve posztolnak. A rajongók az általuk követni kívánt, illetve azon alkotók által feltöltött tartalmakhoz, akikkel kapcsolatba kívánnak lépni, úgy férhetnek hozzá, ha egyedi fizetést teljesítenek vagy havi előfizetési díjat fizetnek. A rajongók ezenkívül „borravalót” vagy adományokat is fizethetnek, amelyek alapján nem kerül sor tartalom szolgáltatására.
- 21 Az egyes alkotók állapítják meg a profiljuk havi előfizetési díját, ugyanakkor a Fenix határozza meg mind az előfizetesként, mind pedig a „borravalóként” fizetendő minimális összeget.
- 22 A Fenix nemcsak a platformot üzemelteti, hanem a pénzügyi tranzakciók lebonyolítására szolgáló eszközt is biztosítja. A Fenix felel a rajongók által befizetett pénzüsszegek harmadik személy pénzforgalmi szolgáltató révén történő beszedéséért és elosztásáért. A Fenix rögzíti továbbá az Only Fans platform használatának általános feltételeit.
- 23 A Fenix a minden alkotónak fizetett összegből 20%-ot levon, és részükre az ennek megfelelő összeget kiszámlázza. Az így levont összeg után a Fenix 20%-os héát számít fel, amely szerepel az általa kibocsátott számlákon.

- 24 Az adott rajongó bankszámláján valamennyi kifizetés a Fenix részére teljesített fizetésként jelenik meg.
- 25 2020. április 22-én az adóhatóság a 2017. júliustól 2020. januárig terjedő időszakra, valamint 2020 áprilisára a fizetendő hea vonatkozásában adómegállapításokat bocsátott ki a Fenixszel szemben, mivel úgy vélte, hogy Fenixet a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke értelmében úgy kell tekinteni, mint aki saját nevében jár el. Ily módon e hatóság szerint a Fenixnek a rajongóktól kapott teljes összeg után kellett héát fizetnie, nem csak ezen összeg 20%-a után, amelyet díjazásként levont.
- 26 2020. július 27-én a Fenix keresetet nyújtott be a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság), a kérdést előterjesztő bírósághoz. E keresettel a Fenix lényegében az adómegállapító határozatok jogalapjának, azaz a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének az érvényességét, valamint azok összegét vitatja.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a Fenix arra hivatkozik, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke módosítja és/vagy kiegészíti a héairányelv 28. cikkét azáltal, hogy azt új szabályokkal toldja meg. A 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése ugyanis túllép a héairányelv 28. cikkén, amikor előírja, hogy azt a megbízottat, aki elektronikus úton történő szolgáltatásnyújtásban működik közre, úgy kell tekinteni, mintha igénybe vette és nyújtotta volna az említett szolgáltatásokat, még akkor is, ha ismert a szolgáltató személye, aki a megbízó. Az ilyen rendelkezés megfosztja a feleket szerződéses autonómiájuktól, és figyelmen kívül hagyja a valós kereskedelmi és gazdasági tartalmat. Alapvetően módosítja a meghatalmazott heaügyi felelősségét azáltal, hogy az adóterhet áthelyezi az interneten működtetett platformokra, amennyiben a gyakorlatban lehetetlen megdönteni a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében felállított vélelmet. Következésképpen a Fenix szerint e 9a. cikk túllépi a héairányelv 397. cikke értelmében a Tanácsra ruházott végrehajtási hatáskör korlátait.
- 28 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének érvényességét illetően.
- 29 A kérdést előterjesztő bíróság a 2014. október 15-i Parlament kontra Bizottság ítéletre (C-65/13, EU:C:2014:2289) támaszkodva hangsúlyozza, hogy valamely jogalkotási aktus végrehajtására vonatkozó rendelkezés csak akkor jogszerű, ha tiszteletben tartja az említett aktus által kitűzött általános és alapvető célokat, szükséges vagy hasznos annak végrehajtásához, és azt nem módosítja vagy egészíti ki, még nem lényeges elemeiben sem. Márpedig, amennyiben a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének a héairányelv 28. cikkét végrehajtó intézkedésnek kell minősülnie, érvelni lehet amellett, hogy e 9a. cikk elfogadásával a Tanács megsértette a rá ruházott végrehajtási hatáskört.
- 30 A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra hivatkozik, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdésében felállított vélelem a szolgáltatásnyújtásban részt vevő valamennyi adóalanyra alkalmazható, ami nem részletszabálynak, hanem a héairányelv 28. cikkéből eredő jogi háttér radikális módosításának minősül. Ezenkívül úgy tűnik, hogy az e végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdésében felállított vélelem, és különösen az e rendelkezés harmadik albekezdésében szereplő vélelem megszünteti az adóalany gazdasági és kereskedelmi helyzetének konkrét vizsgálatára vonatkozó kötelezettséget, amely pedig a héairányelv 28. cikkéből következik, amint azt a Bíróság a 2011. július 14-i Henfling és társai ítéletben (C-464/10, EU:C:2011:489) rögzítette.

- 31 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Érvénytelen-e a [282/2011/EU végrehajtási rendeletnek] a [...] 9a. cikke azon az alapon, hogy az túlterjeszkedik a [héairányelv] 397. cikkében előírt tanácsi végrehajtási jogkörön vagy kötelezettségen, mivel kiegészíti és/vagy módosítja [...] [ezen] irányelv 28. cikkét?”

A Bíróság hatásköréről

- 32 A kilépési megállapodás 2020. február 1-jén hatályba lépett 86. cikkének (2) bekezdéséből az következik, hogy a Bíróság továbbra is hatáskörrel rendelkezik arra, hogy előzetes döntést hozzon az Egyesült Királyság bíróságainak az átmeneti időszak e megállapodás 126. cikke alapján 2020. december 31-ben meghatározott lejárta előtt előterjesztett kérelmei alapján. Egyébiránt az említett megállapodás 86. cikkének (3) bekezdésének értelmében az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet e cikk (2) bekezdése értelmében abban az időpontban tekintik benyújtottnak, hogy az eljárást kezdeményező iratot a Bíróság hivatala nyilvántartásba vette.
- 33 A jelen ügyben az Egyesült Királyság egyik bírósága által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatala 2020. december 22-én, vagyis az átmeneti időszak lejárta előtt vette nyilvántartásba.
- 34 Ebből következik, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy előzetes döntést hozzon e kérelem alapján.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 35 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy érvénytelen-e a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése annyiban, amennyiben a Tanács kiegészítette vagy módosította a héairányelv 28. cikkét, túllépve ezáltal az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése alapján az ezen irányelv 397. cikke által ráruházott végrehajtási hatásköröket.

Előzetes észrevételek

- 36 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 291. cikk (1) bekezdése szerint a kötelező erejű uniós jogi aktusok végrehajtása a tagállamok feladata. Mindazonáltal az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése értelmében, ha valamely ilyen uniós jogi aktus végrehajtásának egységes feltételek szerint kell történnie, az ilyen jogi aktus végrehajtási hatásköröket ruház a Bizottságra, illetve különleges és kellően indokolt esetekben, valamint az EUSZ 24. és EUSZ 26. cikkben előírt esetekben a Tanácsra.
- 37 Konkrétabban ezen, az ilyen végrehajtási hatáskör Tanácsra ruházásának megfelelő igazolására vonatkozó követelményt illetően a Bíróság már megállapította, hogy az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése megköveteli azon okok részletes kifejtését, amelyek miatt ezen intézményt egy jogilag kötelező erejű uniós jogi aktus végrehajtási intézkedéseinek elfogadásával bízták meg (lásd ebben az értelemben: 2016. március 1-jei National Iranian Oil Company kontra Tanács ítélet, C-440/14 P, EU:C:2016:128, 49. és 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 38 A jelen ügyben a héairányelv 397. cikke az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése értelmében vett végrehajtási jogkört ruház a Tanácsra. Az említett 397. cikk ugyanis úgy rendelkezik, hogy a Tanács, a Bizottság javaslata alapján, egyhangúlag elfogadja a héairányelv alkalmazásához szükséges intézkedéseket.
- 39 E tekintetben a héairányelv (61)–(63) preambulumbekendéséből az következik, hogy az uniós jogalkotó úgy ítélte meg, hogy egyrészt szükséges, hogy az ezen irányelv végrehajtási intézkedései egységesek legyenek, többek között a határokon átnyúló ügyletek kettős adóztatása problémájának orvoslása érdekében, amely abból adódhat, hogy a tagállamok nem egységesen alkalmazzák az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó szabályokat, másrészt pedig a Tanács számára fenn kell tartani az ilyen intézkedések elfogadására vonatkozó hatáskört, tekintettel arra a bizonyos esetekben nem elhanyagolható hatásra, amit ezek az intézkedések a tagállamok költségvetésére gyakorolhatnak.
- 40 Ezek az indokok igazolják a Tanácsnak a héairányelv 397. cikkéből eredő, az ezen irányelv alkalmazásához szükséges intézkedések elfogadására való felhatalmazását, amelyek között szerepel a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése, amely konkrétan az említett irányelv 28. cikke egységes alkalmazásának biztosítására irányul.
- 41 Másodszor, az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdésében említett végrehajtási hatáskörök korlátait illetően emlékeztetni kell arra, hogy a héához hasonló tárgykör alapvető szabályainak elfogadása az uniós jogalkotó hatáskörébe tartozik. Ebből következik, hogy az alapszabályozás alapvető elemeit megállapító rendelkezéseket, amelyek elfogadásához e jogalkotó saját felelősségi körébe tartozó politikai döntések meghozatala szükséges, nem lehet végrehajtási aktusokban elfogadni, sem pedig az EUMSZ 290. cikkben említett, felhatalmazáson alapuló jogi aktusokban (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 10-i Parlament kontra Tanács ítélet, C-363/14, EU:C:2015:579, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Egyébiránt valamely terület alapvető fontosságúnak minősítendő elemei azonosításának olyan objektív elemeken kell alapulnia, amelyek bírósági felülvizsgálat tárgyát képezhetik, és ez az azonosítás megköveteli az érintett terület jellemzőinek és sajátosságainak figyelembevételét (2015. szeptember 10-i Parlament kontra Tanács ítélet, C-363/14, EU:C:2015:579, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Következésképpen, amennyiben a héairányelvhez hasonló, jogilag kötelező erejű uniós jogi aktus értelmében a Tanács hatáskörrel rendelkezik arra, hogy olyan végrehajtási intézkedéseket fogadjon el, mint a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése, ezen intézmény e hatáskör keretében nem fogadhat el az e területre vonatkozó alapvető szabályokat, mivel ez utóbbiakat az irányadó jogalkotási eljárás, vagyis a héairányelvet illetően az EUMSZ 113. cikk szerinti különleges eljárás tiszteletben tartásával kell elfogadni.
- 44 Ezenkívül a Bíróság már kimondta, hogy ha végrehajtási hatásköröket ruháznak a Bizottságra, ez utóbbinak pontosítania kell valamely jogalkotási aktus tartalmát annak biztosítása érdekében, hogy azt az összes tagállamban egységes feltételek szerint hajtsák végre. Így a Bizottság által elfogadott végrehajtási jogi aktus rendelkezéseinek egyrészt tiszteletben tartják a jogalkotási aktus által elérni kívánt alapvető általános célkitűzéseket, másrészt a jogalkotási aktus végrehajtásához szükségesek vagy hasznosak, anélkül hogy azt kiegészítenék vagy módosítanák, még annak nem lényeges elemeiben sem (lásd ebben az értelemben: 2014. október 15-i Parlament kontra Bizottság ítélet, C-65/13, EU:C:2014:2289, 43–46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 45 A Bizottság végrehajtási hatáskörének korlátaira vonatkozó megfontolások akkor is érvényesek, ha az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése alapján ilyen hatásköröket a Tanácsra ruháznak.
- 46 Egyrészt ugyanis meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése sem a Bizottságra, sem pedig a Tanácsra való hivatkozással nem tesz semmilyen különbséget a végrehajtási hatáskörök jellegét és terjedelmét illetően azon intézmény függvényében, amelyre e hatásköröket ruházzák.
- 47 Másrészt az EUMSZ 290. és EUMSZ 291. cikk szerkezetéből az következik, hogy a végrehajtási hatáskörök Tanács általi gyakorlására nem vonatkozhatnak más feltételek, mint amelyek a Bizottságot a végrehajtási jogkörének gyakorlása során kötik.
- 48 Az EUMSZ 290. és EUMSZ 291. cikk ugyanis azáltal, hogy megkülönbözteti a végrehajtási aktusokat a felhatalmazáson alapuló jogi aktusoktól, amelyek elfogadására kizárólag a Bizottság jogosult az EUMSZ 290. cikkben előírt feltételek mellett, és amelyek lehetővé teszik számára valamely uniós jogalkotási aktus bizonyos nem alapvető fontosságú elemeinek kiegészítését vagy módosítását, biztosítja, hogy amikor az uniós jogalkotó végrehajtási jogi aktusok elfogadására kötelezi a Tanácsot, ne rendelkezzen a Bizottság számára a felhatalmazáson alapuló jogi aktusok elfogadása keretében fenntartott hatáskörökkel. Ennélfogva a Tanács végrehajtási jogi aktusokkal még nem alapvető rendelkezéseiben sem egészítheti ki vagy módosíthatja a jogalkotási aktust.
- 49 E megfontolások összességéből következik, hogy az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése alapján a Bizottságra és a Tanácsra ruházott végrehajtási hatáskörök lényegében olyan intézkedések elfogadására vonatkozó hatáskört tartalmaznak, amelyek szükségesek vagy hasznosak azon jogalkotási aktus rendelkezéseinek egységes végrehajtásához, amelynek alapján azokat elfogadták, és amelyek az e jogi aktus által követett alapvető általános célkitűzések tiszteletben tartása mellett annak pontosítására szorítkoznak, e jogi aktus akár lényeges, akár nem lényeges elemeiben való módosítása vagy kiegészítése nélkül.
- 50 Közelebbről meg kell állapítani, hogy valamely végrehajtási intézkedés akkor szorítkozik az érintett jogalkotási aktus rendelkezéseinek pontosítására, ha általános jelleggel vagy bizonyos egyedi esetekben célja e rendelkezések hatályának tisztázása vagy alkalmazása részletes szabályainak meghatározása, feltéve azonban, hogy ezáltal ez az intézkedés nem mond ellent az említett rendelkezések célkitűzéseinek, és semmilyen módon nem módosítja e jogi aktus normatív tartalmát vagy hatályát.
- 51 Ennélfogva annak meghatározása érdekében, hogy a Tanács a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének elfogadásával tiszteletben tartotta-e az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése alapján a héairányelv 397. cikkében ráruházott végrehajtási hatáskörök korlátait, meg kell vizsgálni, hogy e 9a. cikk (1) bekezdése ezen irányelv 28. cikke tartalmának pontosítására szorítkozik-e, ami magában foglalja annak vizsgálatát, hogy az említett 9a. cikk (1) bekezdése először is tiszteletben tartja-e az említett irányelv, és különösen annak 28. cikke általános jellegű célkitűzéseit, másodszor szükséges vagy hasznos-e ugyanezen 28. cikk egységes végrehajtásának elősegítéséhez, és harmadszor ez utóbbit semmilyen módon nem módosítja vagy egészíti ki.

A héairányelv alapvető általános célkitűzéseinek a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése általi tiszteletben tartásáról

- 52 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv célja a közös héarendszer létrehozása. E rendszer egységes alkalmazása céljából – ami célkitűzései között szerepel, amint azt a (61) preambulumbekzdés hangsúlyozza – fontos, hogy a hatályát meghatározó olyan fogalmakat, mint az „adóztatandó ügylet”, az „adóalanyét” és a „gazdasági tevékenységét” önállóan és egységesen értelmezzék (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 53 A héairányelv „Adóztatandó ügyletek” című IV. címébe tartozó 28. cikke értelmében, ha az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha a szóban forgó szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.
- 54 Ez a cikk, amelyet általánosan fogalmaztak meg, anélkül, hogy alkalmazási körét vagy hatályát illetően korlátozásokat tartalmazna, és így valamennyi szolgáltatástípusra kiterjed (lásd ebben az értelemben: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 36. pont) az egymást követően nyújtott két azonos szolgáltatás jogi fikcióját hozza létre, amely szerint azt a gazdasági szereplőt, amely a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki – azt megelőzően, hogy később személyesen nyújtja a szóban forgó szolgáltatásokat az ügyfélnek – előzetesen megkapta a szóban forgó szolgáltatásokat a megbízónak minősülő vállalkozástól, amelynek érdekében tevékenykedik (2021. január 21-i UCMR – ADA ítélet, C-501/19, EU:C:2021:50, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 55 A héairányelv 28. cikke így megállapítja, hogy arról az adóalanyról, aki valamely szolgáltatásnyújtás keretében saját nevében, de harmadik személy megbízásából jár el közvetítőként, vélelmezik, hogy e szolgáltatások nyújtója.
- 56 Másodsor, a 282/2011 végrehajtási rendelet (2), (4) és (5) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy amennyiben a héairányelvben foglalt szabályok bizonyos esetekben a tagállamok között a belső piac megfelelő működésével ellentétes, eltérő alkalmazás tárgyát képezik, e végrehajtási rendelet célja a héa jelenlegi rendszere egységes alkalmazásáról való gondoskodás a héairányelv olyan végrehajtási rendelkezéseinek elfogadásával, különösen a szolgáltatásnyújtások tekintetében, amelyeknek bizonyos jogalkalmazási kérdésekre kell választ adniuk, és úgy dolgozandók ki, hogy az Unió egész területén egységes bánásmódot biztosítsanak az általuk szabályozott egyedi esetekben.
- 57 Közelebbről, ami a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdését illeti, amelyet az 1042/2013 végrehajtási rendelet illesztett be, ez utóbbi rendelet (1) és (4) preambulumbekzdéséből az következik, hogy tekintettel azokra a fejleményekre, amelyek a héairányelv keretében különösen a nem adóalanyok részére elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat érintik, amelyeket 2015. január 1-jétől abban a tagállamban kell adóztatni, ahol a szolgáltatás igénybe vevője letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, függetlenül az e szolgáltatásokat nyújtó adóalany letelepedésének helyétől, a Tanács szükségesnek tartotta pontosítani, hogy a héa szempontjából ki e szolgáltatások nyújtója, amennyiben azokat távközlési hálózaton, felületen vagy portálon keresztül nyújtják.

- 58 A 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése ebben az összefüggésben határozza meg, hogy „a [héairányelv] 28. cikkének alkalmazásában”, és abban az esetben, ha az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül biztosítják, milyen feltételek mellett kell úgy tekinteni, hogy az adóalany, aki e szolgáltatás nyújtásában közreműködik, saját nevében, de a szolgáltató megbízásából jár el.
- 59 Ezáltal a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének célja, hogy 2015. január 1-jétől biztosítsa a héairányelv 28. cikkében felállított vélelemnek az ilyen adóalanyok tekintetében való, és így az ezen irányelv által bevezetett közös héarendszer egységes alkalmazását az e 9a. cikk (1) bekezdésében említett, a szóban forgó 28. cikk hatálya alá tartozó szolgáltatások kapcsán, amely hatály – amint az a jelen ítélet 54. pontjából következik – kiterjed a szolgáltatások valamennyi kategóriájára.
- 60 Ebből következik, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének rendelkezései tiszteletben tartják a héairányelv, és különösen 28. cikkének alapvető általános célkitűzéseit.

A 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének szükségességéről és hasznosságáról a héairányelv 28. cikkének egységes végrehajtása szempontjából

- 61 Meg kell állapítani, hogy többek között a Bizottságnak a 282/2011 végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2012. december 18-i tanácsi rendeletjavaslata (COM(2012) 763 végleges) indokolásából – amely a 9a. cikket az említett végrehajtási rendeletbe beillesztette – kitűnik, hogy tekintettel a héairányelvben 2015. január 1-jével bizonyos szolgáltatások, köztük a távközlési szolgáltatások és az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítési helyét illetően bekövetkezett változásokra, elengedhetlenné vált, hogy a szolgáltatók jogbiztonságának garantálása és a tagállamonként eltérő végrehajtásból eredő kettős adóztatásnak vagy az ilyen végrehajtás miatt az adóztatás elmaradásának az elkerülése érdekében módosítani kell a szóban forgó végrehajtási rendeletet annak meghatározása céljából, hogy a héairányelv érintett rendelkezéseit miként kell alkalmazni.
- 62 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése hasznos, és akár még szükséges is a héairányelv 28. cikke egységes végrehajtása szempontjából.

A héairányelv 28. cikke tartalmának kiegészítésére vagy módosítására vonatkozó tilalomnak a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdése általi tiszteletben tartásáról

- 63 A Fenix szerint a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének három albekezdése kiegészíti vagy módosítja a héairányelv 28. cikkét, így figyelmen kívül hagyja a Tanács számára biztosított végrehajtási jogkör korlátait.
- 64 Mindenekelőtt, ami a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdését illeti, a Fenix egyrészt úgy véli, hogy az uniós jogalkotó a héairányelv 28. cikkében nem kívánta szabályozni azt a kérdést, hogy mely esetben jár el a szolgáltatásnyújtásban közreműködő adóalany a saját nevében, de harmadik személyek megbízásából, amit a Tanács nem orvosolhat végrehajtási aktus útján anélkül, hogy túllépne hatáskörén. Másrészt a Fenix szerint az e 9a. cikk

(1) bekezdésének első albekezdésében felállított vélelem a tényleges szerződéses és kereskedelmi helyzetre tekintet nélkül alkalmazandó, figyelmen kívül hagyva a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, és gyökeresen módosítja a bizományos héa területén fennálló felelősségét.

- 65 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében az az adóalany, aki távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül elektronikus úton nyújtott szolgáltatás biztosításában közreműködik, „úgy tekintendő, mint aki saját nevében, de e szolgáltatások nyújtójának megbízásából jár el, kivéve, ha ez az adóalany szolgáltatásnyújtóként kifejezetten a szolgáltatót jelöli meg és ez a felek közötti szerződéses megállapodásból is kitűnik”.
- 66 Márpedig a héairányelvből egyáltalán nem következik, hogy az uniós jogalkotó lemondott volna arról, hogy – adott esetben az ezen irányelv 397. cikke szerinti végrehajtási hatáskörök Tanácsra ruházásával – biztosítsa az említett irányelv 28. cikkében foglalt feltételek egységes alkalmazását, különösen azon feltételét, amely szerint ahhoz, hogy valamely szolgáltatás nyújtójának lehessen tekinteni, az e szolgáltatásban közreműködő adóalanynak saját nevében, de harmadik személyek megbízásából kell eljárnia. Ez annál is inkább így van, mivel e feltétel döntő jelentőségű a héairányelv 28. cikkében felállított vélelem alkalmazása, és következésképpen a közös héarendszer egységes alkalmazása szempontjából, ami – amint arra a jelen ítélet 52. pontja emlékeztet – ezen irányelv céljai között szerepel.
- 67 Ami közelebbről azt a kérdést illeti, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a Tanács által megállapított szövege szerint kiegészíti-e vagy módosítja-e a héairányelv 28. cikkének tartalmát, először is meg kell állapítani, hogy az a körülmény, hogy e 9a. cikk (1) bekezdése – amint az a jelen ítélet 59. pontjában szerepel – csak bizonyos, a héairányelv 28. cikkének hatálya alá tartozó szolgáltatásokra vonatkozik, egyáltalán nem akadályozza meg azt, hogy a 9a. cikk említett (1) bekezdését e 28. cikk tartalmának egyszerű pontosításaként olvassák, amint az a jelen ítélet 50. pontjából következik.
- 68 Másodszor, amennyiben a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdése előírja, hogy az az adóalany, aki az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások biztosításában közreműködik, „úgy tekintendő, mint aki saját nevében, de e szolgáltatások nyújtójának megbízásából jár el”, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés azon esetek pontosítására szorítkozik, amelyekben úgy kell tekinteni, hogy teljesül a héairányelv 28. cikkének személyi hatályával kapcsolatos, az e cikkben felállított vélelem alkalmazásához szükséges feltétel, anélkül hogy azt kiegészítené vagy módosítaná ez utóbbi cikk tartalmát.
- 69 Közelebbről, a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében szereplő vélelem teljes mértékben illeszkedik a héairányelv 28. cikkének alapjául szolgáló gondolatmenetbe. Amint ugyanis arra a főtanácsnok az indítványának 75. pontjában rámutatott, a héairányelv 28. cikkének célja az volt, hogy még e 9a. cikk elfogadása előtt is áthárítsa a héa területén fennálló felelősséget azon szolgáltatásnyújtások tekintetében, amelyek keretében saját nevében, de harmadik személyek megbízásából eljáró adóalany működik közre.
- 70 Következésképpen a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében szereplő vélelem nem módosítja a héairányelv 28. cikkében megállapított vélelem jellegét, hanem – azt teljes egészében átveve – arra szorítkozik, hogy azt konkretizálja a távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül elektronikus úton nyújtott szolgáltatások sajátos összefüggésében.

- 71 Harmadszor a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdése annak hozzáadásával, hogy „kivéve, ha ez az adóalany szolgáltatásnyújtóként kifejezetten a szolgáltatót jelöli meg és ez a felek közötti szerződéses megállapodásból is kitűnik”, lehetővé teszi e vélelem megdöntését, figyelembe véve a gazdasági ügyletek láncolatában közreműködő felek közötti valós szerződéses viszonyokat.
- 72 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a szerződéses megállapodások főszabály szerint az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát tükrözik, aminek figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető kritériuma, így a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt jelentenek, amelyet figyelembe kell venni a héairányelv rendelkezései értelmében vett „szolgáltatásnyújtás” keretében a szolgáltatásnyújtónak és a szolgáltatás igénybevevőjének azonosítása során (lásd ebben az értelemben: 2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 42. és 43. pont; 2022. február 24-i Suzlon Wind Energy Portugal ítélet, C-605/20, EU:C:2022:116, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 73 A Bíróság ezért már megállapította, hogy a héairányelv 28. cikkében szereplő, azon körülményre vonatkozó feltételt, hogy a jogalanynak a saját nevében, de más megbízásából kell eljárnia, különösen a felek közötti szerződéses kapcsolatok alapján kell megvizsgálni (lásd ebben az értelemben: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 42. pont).
- 74 Ebből következik, hogy a Tanács azáltal, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírta, hogy az a vélelem, amely szerint az e rendelkezésben említett adóalany a saját nevében, de a szóban forgó szolgáltatásokat nyújtó személy megbízásából jár el, megdönthető, ha a felek közötti szerződéses megállapodásokból kitűnik, hogy kifejezetten ez utóbbit tekintik szolgáltatásnyújtónak, arra szorítkozott, hogy pontosítsa a héairányelv 28. cikke által megállapított és a Bíróság által értelmezett normatív tartalmat annak érdekében, hogy az Unióban biztosítsa e cikk egységes feltételek mellett való végrehajtását.
- 75 Ezt követően, ami a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének második albekezdését illeti, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés szerint két feltételnek kell teljesülnie „ahhoz, hogy az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtóját az adóalany kifejezetten az e szolgáltatások nyújtójaként jelölhesse meg”. Egyrészt az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtásában részt vevő minden egyes adóalany által kiállított vagy rendelkezésre bocsátott számlán fel kell tüntetni az ilyen szolgáltatásokat és azok nyújtóját. Másrészt a szolgáltatásokat igénybe vevő részére kiállított vagy rendelkezésére bocsátott számlán vagy nyugtán fel kell tüntetni az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat és azok nyújtóját.
- 76 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 76. pontjában lényegében rámutatott, e rendelkezés szoros kapcsolatban áll a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdésével, és ugyanazt a logikát követi, mint az előbbi, részletesebben megjelölve a számlázásra vonatkozó azon feltételeket, amelyek alapján az adóalany kifejezetten az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtóját jelöli meg szolgáltatásnyújtóként.
- 77 Márpedig azon adatok, amelyeknek a héairányelv 226. cikkének 5. és 6. pontja értelmében a számlán szerepelniük kell, amely dokumentum megfelelő kibocsátásáról ezen irányelv 220. cikkének 1. pontja értelmében minden adóalanynak gondoskodnia kell valamennyi, különösen egy másik adóalany részére teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Evita-K ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), azon elemek közé tartoznak, amelyek a különböző felek közötti

kereskedelmi és szerződéses kapcsolatok körébe illeszkednek, és amelyeknek a szóban forgó ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát kell tükrözniük. Ezek az adatok így lehetővé tehetik azon viszonyok értékelését, amelyeket a különböző, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások keretében közreműködő gazdasági szereplők tartanak fenn egymással.

- 78 Következésképpen a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének második albekezdése azon körülmények ismertetésére szorítkozik, amelyek lehetővé teszik az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalma figyelembevételének szükségességére tekintettel azon helyzetek és feltételek konkrét értékelését, amelyek mellett megdönthető az e rendelkezés első bekezdéséből következő – a héairányelv 28. cikkében foglaltak megfelelő – vélelem.
- 79 Mivel tehát a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt vélelem megdöntésére alkalmas bizonyítékokra vonatkozik, amelynek konkrét értékelése a tagállami adóhatóságok és bíróságok feladata, e 9a. cikk (1) bekezdésének második albekezdése önmagában és a jelen ítélet 71–74. pontjában szereplő megállapításokra figyelemmel nem tekinthető akként, mint amely kiegészíti vagy módosítja a héairányelv 28. cikkében megállapított normatív keretet.
- 80 Végül, ami a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy e bekezdés értelmében „[e] bekezdés alkalmazásában az az adóalany, aki az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások tekintetében jóváhagyja a díjnak az igénybevevő terhére történő felszámítását, vagy jóváhagyja a szolgáltatások nyújtását, vagy megállapítja az általános szolgáltatási feltételeket, nem jelölhet meg kifejezetten más személyt az említett szolgáltatások nyújtójaként”.
- 81 E harmadik albekezdésből tehát az következik, hogy amennyiben az adóalany az említett albekezdés által érintett három tényállás egyikét megvalósítja, a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében szereplő vélelem nem dönthető meg. Másként fogalmazva, olyan szolgáltatások esetében, amelyeket elektronikus úton távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül nyújtanak, mindig vélelmezni kell, hogy az e szolgáltatásnyújtásban részt vevő adóalany a saját nevében, de e szolgáltatások nyújtója megbízásából jár el, és következésképpen ő maga tekintendő az említett szolgáltatások nyújtójának, amennyiben ő hagyja jóvá a számlázást a szolgáltatás igénybevevőjének vagy ugyanezen szolgáltatások nyújtását, vagy ő határozza meg e szolgáltatásnyújtás általános feltételeit.
- 82 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Fenix állításával ellentétben a Tanács e végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdése harmadik albekezdésének elfogadásával figyelembe vette az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát az elektronikus úton távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül nyújtott szolgáltatások sajátos összefüggésében, amint azt a jelen ítélet 73. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően megköveteli a héairányelv 28. cikke.
- 83 Amikor ugyanis az adóalany, aki például online közösségi hálózati felületet üzemeltetve működik közre az elektronikus úton történő szolgáltatásnyújtásban, jogosult e szolgáltatás nyújtását vagy annak számlázását jóváhagyni, vagy az ilyen szolgáltatásnyújtás általános feltételeit rögzíteni, ezen adóalany, aki lehetősége van arra, hogy egyoldalúan meghatározza a szolgáltatás nyújtásához kapcsolódó lényeges elemeket, azaz a szolgáltatásnyújtás teljesítését és annak időpontját vagy azon feltételeket, amelyek alapján az ellenszolgáltatás esedékessé válik, illetve

akár azon szabályokat, amelyek e szolgáltatás általános keretét meghatározzák. Ilyen körülmények között, és tekintettel az általuk tükrözött valós gazdasági és kereskedelmi helyzetre, az adóalanyt kell a héairányelv 28. cikke értelmében vett szolgáltatásnyújtónak tekinteni.

- 84 A héairányelv 28. cikkével tehát egyértelműen összhangban áll, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében felsorolt körülmények között az ilyen adóalany nem kerülheti el az e 28. cikkben foglalt vélelmet azzal, hogy szerződéses alapon másik adóalanyt jelöl ki az érintett szolgáltatások nyújtójaként. Ez utóbbi rendelkezés ugyanis nem tolerálhatja az olyan szerződéses kikötéseket, amelyek nem tükrözik a valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat.
- 85 Az, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében előírt körülményeket nem említi a héairányelv 28. cikke, nem alkalmas ezen elemzés megcáfolására.
- 86 Figyelemmel ugyanis a jelen ítélet 50. és 82–84. pontjában kifejtett megfontolásokra, elegendő megállapítani, hogy e körülmények kifejezett felsorolásával a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése nem változtatja meg a héairányelv 28. cikke által kialakított normatív tartalmat, hanem éppen ellenkezőleg, arra szorítkozik, hogy konkretizálja annak alkalmazását az e végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdésében említett szolgáltatások különös esetében.
- 87 Hasonló okok miatt nem lehet helyt adni a Fenix azon érvének sem, amely szerint a héairányelv 28. cikkével ellentétes lenne, ha az e cikkben említett adóalanyt szolgáltatásnyújtónak kellene tekinteni, miközben a végső ügyfél tud a megbízó és a bizományos közötti megbízás fennállásáról, valamint ismeri e megbízó személyét.
- 88 E tekintetben igaz, hogy ahhoz, hogy a héairányelv 28. cikke alkalmazható legyen, fenn kell állnia olyan megbízásnak, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára közreműködik a szolgáltatásnyújtásban (2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 51. pont). Mindazonáltal, még ha feltételezzük is, hogy tranzakciós csatornáknak az elektronikus úton történő szolgáltatásnyújtásra jellemző összetettsége ellenére a végső ügyfél bizonyos esetekben tudomással bírhat a megbízás fennállásáról és a megbízó személyéről, e körülmények önmagukban nem elegendőek annak kizárásához, hogy az adóalany, aki közreműködik a szolgáltatásnyújtásban, a héairányelv 28. cikke értelmében a saját nevében, de harmadik személy megbízásából jár el (lásd ebben az értelemben: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489, 43. pont). Ugyanis mindenekelőtt az adóalany azon jogosultságai lényegesek, amelyekkel azon szolgáltatásnyújtás keretében rendelkezik, amelyben közreműködik.
- 89 E körülmények között a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének első két albekezdéséhez hasonlóan e rendelkezés harmadik albekezdése sem tekinthető úgy, mint amely kiegészíti vagy módosítja a héairányelv 28. cikkét.
- 90 Következésképpen a Tanács azáltal, hogy elfogadta a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének (1) bekezdését annak érdekében, hogy biztosítsa a héairányelv 28. cikkének egységes alkalmazását az Unióban az előbbi rendelkezésben említett szolgáltatások tekintetében, nem lépte túl az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdése alapján az ezen irányelv 397. cikke által ráruházott végrehajtási hatásköröket.

- 91 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy annak vizsgálata során nem merült fel olyan körülmény, amely érintené a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének érvényességét a héairányelv 28. és 397. cikkére, valamint az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdésére tekintettel.

A költségekről

- 92 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálata során nem merült fel olyan körülmény, amely érintené a 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel módosított, a 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 9a. cikke (1) bekezdésének érvényességét a 2017. december 5-i (EU) 2017/2455 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 28. és 397. cikkére, valamint az EUMSZ 291. cikk (2) bekezdésére tekintettel.

Aláírások