



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2022. október 27.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 44. cikk – A teljesítési hely – Az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek átruházása – Ügyletek láncolatában elkövetett héacsalásban részt vevő igénybevevő – Adóalany, aki tudott vagy tudnia kellett volna e csalás tényéről”

A C-641/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2021. október 20-án érkezett, 2021. október 11-i határozatával terjesztett elő

a **Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

és

a **Finanzamt Österreich**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: K. Jürimäe, a harmadik tanács elnöke, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva (előadó),
N. Jääskinen és M. Gavalec bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Climate Corporation Emissions Trading GmbH képviseletében W. Standfest Rechtsanwalt,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. 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) rendelkezéseinek az értelmezésére vonatkozik
- 2 E kérelmet a Climate Corporation Emissions Trading GmbH (a továbbiakban: Climate Corporation) és a Finanzamt Österreich (adóhatóság, Ausztria) között az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházásából álló ügyletek utáni hozzáadottérték-adó (héta) fizetésének kötelezettsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:
„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
[...]
b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
[...]
c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;
[...]
- 4 A 2006/112 irányelvnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” elnevezésű V. címe alatt „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” című 3. fejezet tartalmazza ezen irányelv 44. cikkét, amely a következőképpen rendelkezik:
„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

- 5 E 44. cikk a 2006/112 irányelvet a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében módosító 2008/8 irányelvből ered. A 2008/8 irányelv (3) és (4) preambulumbekzdése a következéppen szól:
- „(3) Valamennyi szolgáltatásnyújtás esetében az adózás helye elvben az a hely, ahol a tényleges igénybevétel történik. Amennyiben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabályt ennek megfelelően megváltoztatnák, mind igazgatási, mind politikai szempontból továbbra is szükséges lenne megállapítani az ezen általános szabály alóli kivételeket.
- (4) Az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítési helyre vonatkozó általános szabályt a szolgáltatást igénybevevő, nem pedig a szolgáltatást nyújtó letelepedési helye alapján kell megalkotni. [...]”
- 6 A héairányelv „Adómentesség” elnevezésű IX. címe alatt az „Általános rendelkezések” elnevezésű 1. fejezet tartalmazza ezen irányelv 131. cikkét, amely a következéppen rendelkezik:
- „A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”
- 7 E IX. cím tartalmaz egy, „A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség” című 4. fejezetet is. E 4. fejezetben a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése a következéket írja elő:
- „A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de az [Európai] Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”
- 8 Ezen irányelv 196. cikke a következéppen rendelkezik:
- „A HÉA megfizetésére a HÉA-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany, vagy nem adóalany jogi személy [helyesen: azon adóalany vagy HÉA-azonosítószámmal rendelkező nem adóalany jogi személy] kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”
- 9 Az említett irányelv 273. cikkének első bekezdése a következéppen szól:
- „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 kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

Az osztrák jog

- 10 Az 1994. augusztus 23-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 663/1994) alapeljárás tényállására alkalmazandó változata (BGBl. I 52/2009) 3a. §-ának (6) bekezdése értelmében:
- „A (8)–(16) bekezdésre és 3a. §-ra figyelemmel az (5) bekezdés 1. és 2. pontja értelmében a vállalkozónak nyújtott egyéb szolgáltatások teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a szolgáltatás igénybevevője a tevékenységét folytatja. Ha az egyéb szolgáltatásokat a vállalkozó állandó telephelyén nyújtják, akkor az ezen állandó telephely szerinti hely a meghatározó.”
- 11 E tekintetben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az e rendelkezésben használt „vállalkozó” és „egyéb szolgáltatások” fogalma az „adóalany” és a „szolgáltatásnyújtás” uniós jogban használt fogalmának felel meg.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 12 2010. április 1. és 20. között a Badenben (Ausztria) székhellyel rendelkező Climate Corporation az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit ellenérték fejében átruházta a hamburgi (Németország) székhelyű Bauduin Handelsgesellschaft mbH-ra (a továbbiakban: Bauduin).
- 13 A Finanzamt Baden Mödling (baden mödlingi adóhivatal, Ausztria) a 2010. éves forgalmi adóra vonatkozó, 2012. január 27-én elfogadott határozatával az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek ezen átruházásait a Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség hatálya alá nem tartozó, adóköteles „termékértékesítésnek” minősítette. Ezen adóhivatal szerint a Bauduin *missing traderként* „körhinta” jellegű héacsalásban vett részt, a Climate Corporation pedig tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy e kibocsátási egységeket héacsalás céljából használják fel.
- 14 2012. február 27-én a Climate Corporation keresetet indított e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bíróságnál, a Bundesfinanzgerichtnél (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria).
- 15 E bíróság megállapítja, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházásait – amint a 2016. december 8-i A és B ítéletből (C-453/15, EU:C:2016:933) kitűnik – „szolgáltatásnyújtásnak”, nem pedig „termékértékesítésnek” kell minősíteni.
- 16 Az említett bíróság pontosítja, hogy ilyen körülmények között a héairányelv 44. cikkének, a forgalmi adóról szóló törvény 3a. cikke (6) bekezdésének és a német jognak megfelelően a Climate Corporation által a Bauduin részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helye Németországban van. E szolgáltatásnyújtások tehát nem Ausztriában, hanem Németországban adókötelesek, és a Bauduin az, aki ez utóbbi tagállamban héafizetésre kötelezett.
- 17 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint a Climate Corporationnak tudnia kellett volna, hogy a Bauduin részére értékesített kibocsátási egységeket csalárd módon héacsalás céljára használták fel.
- 18 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésekből álló ügyletek összefüggésében a Bíróság a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítéletben (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455) kimondta, hogy meg kell tagadni az ilyen értékesítés héamentességéhez, az

előzetesen megfizetett héa levonásához és a héa-visszatérítéshez való jog által biztosított előnyt azon adóalanytól, aki tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az e jogok alapjául szolgáló ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt.

- 19 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ezen ítélkezési gyakorlat analógia útján alkalmazható-e a határokon átnyúló szolgáltatásokra is. Az ilyen alkalmazás azt vonná maga után, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló esetben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét úgy kell tekinteni, hogy az – a héairányelv 44. cikkének és a vonatkozó nemzeti rendelkezések szövegével ellentétesen – Ausztriában, nem pedig Németországban található.
- 20 Az e kérdésre adandó válasz nem egyértelmű, mivel mind hasonlóságok, mind különbségek fennállnak a Közösségen belüli termékértékesítések és Unión belüli, határokon átnyúló szolgáltatásnyújtások között.
- 21 E körülmények között határozott úgy a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelvet], hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amely formálisan az írott jog alapján a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye szerinti másik tagállamban található, belföldön található kell tekinteniük, amennyiben a szolgáltatást nyújtó belföldi adóalanynak tudnia kellett volna, hogy a nyújtott szolgáltatással értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

- 22 A Climate Corporation vitatja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát. Egyrészt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést hipotetikus jelleggel terjesztették elő. Mivel az alapügyben szóban forgó ügylet nem Ausztriában, hanem Németországban adóköteles, nem osztrák bíróság feladata, hogy a Bírósághoz forduljon valamely adóalany másik tagállamban fennálló hipotetikus adókötelezettségének tisztázása érdekében. Másrészt e kérdés a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítéletből (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455) adódó, analógia útján történő érvelésből ered, amely az alapügy és az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy körülményei közötti különbségekre tekintettel nem vehető figyelembe.
- 23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor tagadhatja meg a nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálását, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet, C-628/16, EU:C:2018:84, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 24 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből egyértelműen kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem az adóalanynak az e bíróság tagállamától eltérő tagállamban fennálló kötelezettségeiről kíván felvilágosítást kérni. Ellenkezőleg, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, hogy az uniós jog értelmében az e bíróság tagállamának adóhatóságai az alapügy tárgyát képező ügyleteket héakötelessé tehetik-e, jöllehet – álláspontja szerint – ezen ügyletek teljesítési helye másik tagállamban található. Ebből következik, hogy e kérelem nem hipotetikus jellegű.
- 25 Ezenkívül, mivel a Climate Corporation vitatja a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítéletből (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455) levont tanulságoknak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló ügyben analógia útján történő átültetésének lehetőségét, elegendő megállapítani, hogy ez az érvelés az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó érdemi válasz körébe tartozik.
- 26 Következésképpen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 27 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy a valamely tagállamban letelepedett adóalany által egy másik tagállamban letelepedett adóalanynak teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében az első tagállam hatóságai úgy vélik, hogy e szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amely ezen irányelv 44. cikkének megfelelően e másik tagállamban van, mindazonáltal úgy kell tekinteni, mint amely az első tagállamban van, ha az érintett szolgáltató tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatásnyújtással az ugyanazon szolgáltatásnyújtás igénybevevője által ügyletek láncolatában elkövetett héacsalásban vesz részt.
- 28 Mindenekelőtt pontosítani kell, hogy – amint a kérdést előterjesztő bíróság megjegyezte – az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek ellenérték fejében történő átruházásából álló ügyleteket a héairányelv céljából szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni (lásd ebben az értelemben: 2016. december 8-i A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 30. pont).
- 29 Márpedig a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét a héairányelv V. címe 3. fejezetének rendelkezései alapján kell meghatározni. E tekintetben e fejezet 2. és 3. szakasza megállapítja a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye meghatározásának általános szabályait, illetve megállapít egyedi szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó különös rendelkezéseket (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37. pont).
- 30 A szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét meghatározó e rendelkezések célja egyrészt azon joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (2014. október 16-i Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet, C-547/18, EU:C:2020:350, 25. pont).
- 31 Azáltal, hogy így egységesen határozzák meg a szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét, az említett rendelkezések körülhatárolják a tagállamok joghatóságát, és megállapítják a hea területére vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási körének racionális megosztását (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 50. és 51. pont).

- 32 Ebben az összefüggésben a héairányelv 44. cikke általános szabályt állapít meg a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározására.
- 33 Ezen általános szabály értelmében az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.
- 34 A héairányelv 44. cikkének rendszerében tehát a gazdasági tevékenység székhelye képezi az elsődleges kapcsoló elvet a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása céljából, míg az e rendelkezésben foglalt másik két kapcsoló elv eltérést képez, illetve másodlagos (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56. pont).
- 35 Ezenkívül ezen irányelv egyetlen rendelkezése sem ír elő különös szabályt az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek ellenérték fejében történő átruházásából álló ügylet megadóztatása helyének a meghatározására.
- 36 Ebből következik, hogy a héairányelv 44. cikkének megfelelően az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek a valamely tagállamban letelepedett adóalany által egy másik tagállamban letelepedett másik adóalanyra ellenérték fejében történő átruházásából álló ügylet teljesítési helye ez utóbbi tagállamban van.
- 37 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott magyarázatokból kitűnik, hogy a héairányelv 44. cikke és az érintett nemzeti jog megfelelő rendelkezései értelmében az alapügyben szóban forgó ügyletek teljesítési helye a nyújtott szolgáltatások igénybevevőjének a tagállamában, azaz Németországban található, és hogy ezen irányelv 196. cikke, valamint e nemzeti jog megfelelő rendelkezései értelmében ezen igénybevevő köteles az államkincstárral szemben megfizetni a héát. Márpedig az említett igénybevevő héacsalást követett el, és az érintett szolgáltatónak erről tudnia kellett volna.
- 38 Ezen előzetes emlékeztetőkre tekintettel kell meghatározni, hogy a héairányelv 44. cikkének egyértelmű szövege ellenére az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek a valamely tagállamban letelepedett adóalany által egy másik tagállamban letelepedett adóalanyra ellenérték fejében történő átruházásából álló ügylet teljesítési helye a szolgáltató tagállamában található, tekintetbe véve, amennyiben ezen ügylettel héacsalást valósítanak meg.
- 39 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákra (2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. pont; 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 43. pont; 2022. szeptember 15-i HA.EN. ítélet, C-227/21, EU:C:2022:687, 27. pont).
- 40 Így a Bíróság kimondta, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok főszabály szerint megtagadhatják, sőt kötelesek megtagadni a héairányelvben foglalt, csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozott olyan jogok igénybevételét, mint a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez való jog. Ez a helyzet nem csupán akkor áll fenn, ha az adócsalást maga az

adóalany követte el, hanem akkor is, ha valamely adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylet révén a szállító vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett héacsalásban vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2010. december 7-i R. ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 51. és 52. pont; 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont; 2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42. pont; 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 49. és 50. pont).

- 41 Mindazonáltal először is az előző pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapjául szolgáló ügyektől eltérően a jelen ügy nem olyan jog érvényesítésére, mint a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége, hanem az adóköteles ügylet teljesítési helyének a meghatározására vonatkozik.
- 42 Márpedig azon értelmezés, amely szerint héacsalás esetén a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekinthető azon tagállamtól eltérő tagállam, amelyet a héairányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározására vonatkozó rendelkezései határoznak meg, ellentétes e rendelkezéseknek a jelen ítélet 30. és 31. pontjában említett céljával és általános rendszerével.
- 43 Az ilyen értelmezés ugyanis megváltoztatná az adóztatási joghatóság tagállamok közötti olyan megosztását, mint amely az említett rendelkezésekből következik. A jelen ügyhöz hasonló esetben ennek az érintett szolgáltatás igénybevevőjének székhelye szerinti tagállam adóztatási joghatóságának bármiféle jogalap nélkül a szolgáltató letelepedési helye szerinti tagállamra való átruházása lenne a gyakorlati következménye.
- 44 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározására vonatkozó rendelkezések alapjául szolgáló logika, amely a 2008/8 irányelv (3) és (4) preambulumbekzdésében, valamint a héairányelv 44. cikkében is kifejezésre jut, megköveteli, hogy az adóztatásra lehetőség szerint azon a helyen kerüljön sor, ahol az érintett szolgáltatásokat igénybe veszik (lásd analógia útján: 2016. december 8-i A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig az olyan értelmezés, mint amely a jelen ítélet 42. pontjában szerepel, végső soron az adóbevételeknek azon tagállamtól eltérő tagállamba való átutalását jelentené, ahol e szolgáltatásoknak a végső igénybevételére sor kerül.
- 45 Másodszor kétségtelen, hogy ténybeli szempontból az egyik tagállamban letelepedett adóalany által egy másik tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtott szolgáltatás hasonlóságokat mutat a Közösségen belüli termékértékesítésekkel, mivel mindkettő két tagállamban letelepedett alanyokat érint. Ugyanakkor az uniós jog jelenlegi állása szerint a Közösségen belüli termékértékesítésre és az Unión belüli, határokon átnyúló szolgáltatásokra vonatkozó jogi szabályozás különbözik egymástól.
- 46 Ami ugyanis az elsőkre vonatkozó szabályozást illeti, valamely termék héairányelv 138. cikke értelmében vett bármely Közösségen belüli értékesítése szükségszerűen együtt jár e termék ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett, Közösségen belüli beszerzésével. A Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés, amely egy második adóztatandó tényállást képez, egy és ugyanazon gazdasági ügyletnek minősül, amellyel kapcsolatban az adóztatási joghatóság megoszlik a termék feladásának indulási helye szerinti tagállam és a termék érkezési helye szerinti tagállam között, amely tagállamok felelősek a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlásáért (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 22–24. pont).

- 47 Így valamely termék Közösségen belüli értékesítése – az e tagállamban előzetesen megfizetett hál levonásához vagy visszatérítéséhez való jog sérelme nélkül – adómentes az e termék feladásának indulási helye szerinti tagállamban, míg a Közösségen belüli termékbeszerzés az érkezési hely szerinti tagállamban héaköteles (lásd ebben az értelemben: 2010. december 7-i R. ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 38. pont, valamint az ítélkezési gyakorlat).
- 48 Az említett termék feladásának indulási helye szerinti tagállam tehát adott esetben – a héairányelv 131. cikke értelmében őt megillető hatáskörök alapján és az adómentességek helyes és egyszerű alkalmazásának biztosítására, valamint bármely adócsalás, adókikerülés vagy az esetleges visszaélések megelőzésére irányuló cél követésével – megtagadhatja az adómentesség megadását (lásd ebben az értelemben: 2010. december 7-i R. ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 51. pont).
- 49 Ezzel szemben a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó e szabályozás nem alkalmazható az Unión belüli, határokon átnyúló szolgáltatásnyújtásokra, amelyek tekintetében kizárólag egyetlen, a héairányelv rendelkezéseinek megfelelően meghatározott tagállam rendelkezik adóztatási hatáskörrel.
- 50 Így ellentétben a Közösségen belüli termékértékesítés tárgyát képező termék feladásának indulási helye szerinti tagállamra ruházott, a jelen ítélet 46–48. pontjában ismertetett hatásköreivel, azt a tagállamot, amelyben azon szolgáltató telepedett le, aki egy másik tagállamban letelepedett adóalany részére nyújt olyan szolgáltatást, amelynek a helye a héairányelv 44. cikkének megfelelően az utóbbi tagállamban található, ezen irányelv az ilyen szolgáltatásnyújtás utáni háfizetési kötelezettség céljából semmiféle hatáskörrel nem ruhazza fel.
- 51 Következésképpen a jelen ítélet 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható analógia útján a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározására.
- 52 A fentiekből következik, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye nem módosítható a héairányelv 44. cikke egyértelmű szövegének figyelmen kívül hagyásával azzal az indokkal, hogy az érintett ügylet héacsalással valósul meg.
- 53 Mindemellett a héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok intézkedéseket hozhatnak az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ezen intézkedések azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Főszabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 57. és 62. pont; 2021. július 1-jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet, C-521/19, EU:C:2021:527, 38. pont).
- 54 A fenti indokok összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy a valamely tagállamban letelepedett adóalany által egy másik tagállamban letelepedett adóalanynak teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében az első tagállam hatóságai úgy vélik, hogy e szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amely ezen irányelv 44. cikkének megfelelően e másik tagállamban van, mindazonáltal úgy kell tekinteni, mint amely az első tagállamban van, ha az érintett szolgáltató tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatásnyújtással az ugyanazon szolgáltatásnyújtás igénybevevője által ügyletek láncolatában elkövetett héacsalásban vesz részt.

A költségekről

- 55 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az, hogy a valamely tagállamban letelepedett adóalany által egy másik tagállamban letelepedett adóalanynak teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében az első tagállam hatóságai úgy vélik, hogy e szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amely a 2008/8 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 44. cikkének megfelelően e másik tagállamban van, mindazonáltal úgy kell tekinteni, mint amely az első tagállamban van, ha az érintett szolgáltató tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatásnyújtással az ugyanazon szolgáltatásnyújtás igénybevevője által ügyletek láncolatában elkövetett hozzáadottértékadó-csalásban vesz részt.

Aláírások