

**C-68/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. február 8.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2022. november 3.

**Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

M-GbR

**Alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:**

Finanzamt O

**Az alapeljárás tárgya**

Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112 irányelv – 30a. és 30b. cikk – Az egycélú és többcélú utalványok elhatárolása – Digitális tartalmak vásárlására szolgáló feltöltőkártyák vagy utalványkódok adójogi kezelése

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatal céljából a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2016. június 27-i változata (a továbbiakban: héairányelv) 30a. és 30b. cikkének értelmezésére vonatkozó következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

- 1) A héairányelv 30a. cikkének 2. pontja értelmében vett egycélú utalványról van-e szó akkor, ha
  - az utalvány tárgyát képező szolgáltatások nyújtásának teljesítési helye ismert ugyan annyiban, amennyiben e szolgáltatásokat valamely tagállam területén kell nyújtani a végső fogyasztók számára,
  - a héairányelv 30b. cikke (1) bekezdése első albekezdésének első mondata szerinti fikció azonban, amely szerint az utalvány adóalanyok közötti átengedését is úgy kell tekinteni, mint az utalvány tárgyát képező szolgáltatás nyújtását, valamely másik tagállam területén történő szolgáltatásnyújtást eredményez?
- 2) Ha az első kérdésre nemleges a válasz (és így a jogvitában többcélú utalványról van szó): ellentétes-e a héairányelv 30b. cikke (2) bekezdésének első albekezdésével – amely szerint szolgáltatásoknak a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy rész-ellenértékként elfogadott többcélú utalvány ellenében történő tényleges nyújtása a héairányelv 2. cikke értelmében a héa hatálya alá tartozik, míg az említett többcélú utalványnak az ezt megelőző valamennyi átengedése nem tartozik a héa hatálya alá – egy más okon alapuló adókötelezettség (a Bíróság 2012. május 3-i Lebara ítélete, C-520/10, EU:C:2012:264)?

### **Az uniós jog hivatkozott rendelkezései**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 2., 9., 30a., 30b., 44. és 58. cikk

A 2006/112/EK irányelvnek az utalványok megítélése tekintetében történő módosításáról szóló, 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelv

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, UStG), különösen a 3. § (13)–(15) bekezdése, a 3a. § (2) és (5) bekezdése, valamint a 27. § (23) bekezdése

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 A felek között az képezi a vita tárgyát, hogy a digitális tartalmak vásárlására szolgáló feltöltőkártyák vagy utalványkódok – úgynevezett X-cardok – átengedése a forgalmi adó hatálya alá tartozik-e.
- 2 A felperes a 2019-es adómegállapítási időszakban (a vitatott évben) X-cardokat forgalmazott internetes áruházán keresztül. Az X-cardok kibocsátója a vitatott évben az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező Y volt. Az utalványkódok lehetővé tették a vásárló számára, hogy X felhasználói számláját bizonyos,

euróban kifejezett névértékkel töltsse fel. A számla feltöltését követően a számlatulajdonos digitális tartalmakat vásárolhatott az Y X-store-jában az ott feltüntetett árakon.

- 3 Az Y különböző országazonosítókkal, különböző közvetítő gazdasági szereplőkön keresztül forgalmazta az X-cardokat. A Németországban állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel és német X felhasználói számlával rendelkező ügyfelek azonosítója DE volt.
- 4 A vitatott évben a felperes két olyan beszállítótól szerezte be az X-cardokat, amelyek nem az Egyesült Királyságban vagy Németországban, hanem más tagállamokban voltak letelepedve. E beszállítók ezt megelőzően az Y-tól szereztek be az X-cardokat. A felperes sem az X-cardok beszállítóktól történő beszerzését, sem az X-cardok végső ügyfeleknek történő átengedését nem tüntette fel adóbevallásaiban. Ennek során abból indult ki, hogy az X-cardok érték- vagy többcélú utalványoknak minősülnek.
- 5 Az illetékes Finanzamt (adóhivatal, Németország) ezzel szemben úgy ítélte meg, hogy a felperes X-cardokkal bonyolított ügyletei Németországban adókötelesek, mivel az Y kizárólag belföldi állandó lakóhellyel és német felhasználói számlával rendelkező végső ügyfeleknek szánja a DE azonosítóval ellátott kártyákat. A kártyák áru- vagy egycélú utalványnak minősítése mellett szól az is, hogy az Y ekként hozta forgalomba a kártyákat, és a további értékesítési lánc összes többi résztvevője is ekként kezelte azokat.
- 6 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) elutasította az ezzel szemben indított keresetet, ezért a felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé.

### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid ismertetése**

#### ***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről***

##### *Előzetes észrevételek*

- 7 Az „egycélú utalvány” olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendő hea összege (a héairányelv 30a. cikkének 2. pontja). A „többcélú utalvány” az egycélú utalványtól eltérő utalvány (a héairányelv 30a. cikkének 3. pontja).
- 8 Az egycélú utalvány minden egyes, a saját nevében eljáró adóalany általi átengedését úgy kell tekinteni, mint az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítését, illetve nyújtását. A termékek vagy szolgáltatások tényleges átadása, illetve nyújtása viszont nem minősül önálló ügyletnek (a

héairányelv 30b. cikke (1) bekezdésének első albekezdése). Ezzel szemben többcélú utalvány esetében csak az utalvány tárgyát képező termékek vagy szolgáltatások tényleges átadása, illetve nyújtása tartozik a héa hatálya alá, az említett utalvány ezt megelőző átengedése viszont nem (a héairányelv 30b. cikke (2) bekezdésének első albekezdése).

- 9 Ha tehát az utalvány kibocsátója (A) az utalványt – mint a jelen esetben – a saját nevében átengedi egy másik tagállamban letelepedett adóalanynak (B), aki azt a saját nevében átengedi egy további személynek (C), akkor a héairányelv 30b. cikke (1) bekezdésének első albekezdése alapján mind az utalvány A által B-nek történő átengedését, mind annak B által C-nek történő átengedését úgy kell tekinteni, mint az utalvány tárgyát képező szolgáltatás nyújtását, míg a szolgáltatás (későbbi) tényleges nyújtása nem adóztatható.
- 10 Kérdéses, hogy milyen következmények erednek a héairányelv 30b. cikke (1) bekezdése első albekezdésének első mondatából a héairányelv 30a. cikkének 2. pontjára nézve. Ahhoz, hogy a héairányelv 30a. cikkének 2. pontja értelmében vett egycélú utalványról legyen szó, ismertnek kell lennie az utalvány tárgyát képező szolgáltatás teljesítési helyének. Az utalvány többszöri átengedését illetően azonban az következik a héairányelv 30b. cikke (1) bekezdése első albekezdésének első mondatából, hogy az utalvány tárgyát képező szolgáltatást többször nyújtottnak kell tekinteni.
- 11 Ez a héairányelv 30b. cikke (1) bekezdése első albekezdése első mondatának szövegén alapuló értelmezés (első értelmezés) mindazonáltal az egycélú utalvány alkalmazási körének jelentős szűkülésével jár a szolgáltatások területén. Nem ilyen utalványról van szó ugyanis akkor, ha annak tárgyát olyan szolgáltatás képezi, amely esetében a nyújtásának teljesítési helyét a héairányelv 44. cikke alapján kell meghatározni (lásd a lenti 14. és azt követő pontokat).
- 12 Egy második értelmezés is elképzelhető azonban. Egyrészt figyelmen kívül hagyható lehet a héairányelv 30b. cikke (1) bekezdése első albekezdésének első mondatában rögzített fikció azon kérdés értékelése során, hogy a héairányelv 30a. cikkének 2. pontja értelmében ismert-e a szolgáltatás teljesítési helye. Ebben az esetben a héairányelv 30a. cikke 2. pontjának alkalmazása szempontjából nem bír jelentőséggel az utalványnak egy másik tagállambeli közvetítő gazdasági szereplőnek történő esetleges átengedése. Másrészt meg lehetne vizsgálni, hogy az olyan utalvány esetében, amelynek tárgyát egy végső fogyasztó számára nyújtandó szolgáltatás képezi, az átengedés teljesítési helyének két adóalany közötti átengedés esetén is a végső fogyasztó számára nyújtandó szolgáltatás teljesítési helye minősül-e.

*A két lehetséges értelmezés jelen ügyre történő alkalmazása*

- 13 Mivel a felperes a vitatott évben azon X-cardokban foglalt utalványokat forgalmazta, amelyek tárgyát a héairányelv 58. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett elektronikus úton nyújtott szolgáltatások képezik, kérdéses, hogy

azok esetében olyan egycélú utalványokról volt-e szó, amelyek átengedését szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni. Ehhez az utalvány kibocsátásakor ismertnek kell lennie az utalvány tárgyát képező szolgáltatások teljesítési helyének, valamint az ezen ügyletek után fizetendő adó összegének (a héairányelv 30a. cikkének 2. pontja).

- 14 Kérdéses, hogy mire vonatkozik az a követelmény, hogy ismertnek kell lennie a teljesítési helynek. Ha az csak az utalvány végső ügyfelek részére (X-cardok formájában) történő értékesítésére vonatkozik, akkor a jelen esetben egycélú utalványról van szó. Az utalvány tárgyát képező elektronikus szolgáltatás teljesítési helyét ugyanis az utalvány beváltásakor nem a héairányelv 44. cikke alapján kell meghatározni, hiszen az utalványt beváltó személy, még ha önmagában adóalany lenne is a héairányelv 2. és 9. cikke értelmében, nem ilyen minőségében jár el a héairányelv 44. cikke értelmében véve, mivel magáncélra szerzi be az elektronikus úton nyújtott szolgáltatást az Y-tól (lásd ezzel kapcsolatban: 2021. március 17-i Wellcome Trust ítélet, C-459/19, EU:C:2021:209, 39. és 40. pont). A beváltáskor ezért a teljesítési helyet a héairányelv 58. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján kell meghatározni, és az ismert, mert az X-cardok felhasználásának feltételei szerint azokat csak Németországban letelepedett végső fogyasztók válthatják be.
- 15 Ennek megfelelően, ha az X-cardok egycélú utalványoknak minősülnének, akkor az Y mint az utalványok kibocsátója, az utalványok ellenérték fejében a forgalmazóknak történő átengedésével, Németországban ellenérték fejében elektronikus úton szolgáltatást nyújtana e forgalmazók számára. Ugyanígy, minden további (a beszállítók által a felperesnek, valamint a felperes által az ügyfeleinek történő) átengedés Németországban elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak minősülne.
- 16 Ha viszont a teljesítési hely ismertségére vonatkozó követelmény az utalvány vállalkozók közötti értékesítésére is vonatkozik, akkor kérdésesnek tűnik, hogy a jelen esetben egycélú utalványról van-e szó. Ebben az esetben az Y által a beszállítóknak, valamint a beszállítók által a felperesnek történő – önállóan vizsgálható – átengedések esetében mind a beszállítók, mind a felperes „ilyen minőségében” jártak volna el az X-cardok beszerzésekor a héairányelv 44. cikke értelmében véve, mivel nem azért szerzik be az X-cardokat, hogy azokat saját magáncélra váltsák be, hanem azért, hogy azokat gazdasági tevékenységük keretében továbbértékesítsék. Ha a héairányelv 44. cikkét alkalmazni kellene az Y által a beszállítóknak, valamint a beszállítók által a felperesnek történő átengedéssel kapcsolatos ügyletekre, akkor a teljesítési hely az Y által a beszállítóknak történő átengedés esetében nem Németországban volna, a beszállítók által a felperesnek történő átengedés esetében viszont igen. Ebben az esetben nem volna ismert a teljesítési hely az utalvány Y általi kibocsátásakor.
- 17 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó igenlő válasz mellett szólhat a 2016/1065 irányelv (3) preambulumbekzdése. E preambulumbekzdés értelmében: „Tekintettel a távközlés, a mősorszolgáltatás és

az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helyére vonatkozó, 2015. január 1-jétől alkalmazandó új szabályokra, az utalványok esetében közös megoldásra van szükség annak biztosítása érdekében, hogy a tagállamok között határon átnyúló jelleggel értékesített utalványok kapcsán ne forduljon elő eltérő adózási megítélés. E célból alapvető fontosságú az utalványok héa szempontjából történő megítélését tisztázó szabályok bevezetése.” Ez a cél nem valósulna meg, ha egy és ugyanazon utalvány átengedése különböző jogkövetkezményekkel járna attól függően, hogy az utalványt kizárólag németországi közvetítő gazdasági szereplőkön keresztül, az Unió más területén letelepedett közvetítő gazdasági szereplőkön keresztül vagy közvetítő gazdasági szereplők nélkül közvetlenül a Németországban letelepedett végső ügyfelek részére értékesítik.

- 18 Ha az első értelmezést (lásd a fenti 11. pontot) követjük, akkor a felperes nem egycélú utalványokat engedett volna át. Ebben az esetben az X a héairányelv 44. cikke alapján a beszállítóknak mint a szolgáltatás igénybevevőinek a saját tagállamukban található helyén az e tagállamban alkalmazandó adómértékkel engedte volna át az utalványokat, míg a beszállítók által a felperesnek történő átengedésekre a héairányelv 44. cikke alapján a felperes németországi letelepedési helyén került volna sor; ugyanez vonatkozik a felperes által az ügyfeleinek történő átengedésekre is. Nem teljesülne tehát az a követelmény, hogy ismert az utalvány tárgyát képező szolgáltatás nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott szolgáltatás után fizetendő héa összege.
- 19 A második értelmezés (lásd a fenti 12. pontot) alapján viszont ezek egycélú utalványok lennének.

***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről***

- 20 Ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre nemleges választ kell adni, akkor többcélú utalványról van szó (a héairányelv 30a. cikkének 3. pontja). Ebben az esetben a szolgáltatásoknak az azok nyújtója által ellenértékként vagy rész-ellenértékként elfogadott többcélú utalvány ellenében történő tényleges nyújtása a héa hatálya alá tartozik, míg az említett többcélú utalványnak az ezt megelőző valamennyi átengedése nem tartozik a héa hatálya alá (a héairányelv 30b. cikke (2) bekezdésének első albekezdése).
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság abból indul ki, hogy a jelen ügyben szóban forgó X-cardokat a héa szempontjából ugyanúgy kell kezelni, mint a 2012. május 3-i Lebara ítélet (EU:C:2012:264) tárgyát képező telefonkártyákat. Ezen ítélet 43. pontja szerint az a távközlési szolgáltató, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítéséből álló távközlési szolgáltatásokat nyújt, amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyok közvetítésével értékesít tovább, mint a nagykereskedők

vagy kiskereskedők, ellenszolgáltatás fejében távközlési szolgáltatást nyújt a forgalmazónak. A Lebara ítélet 42. pontja szerint ennél fogva mind a telefonkártya eredeti értékesítése, mind annak ezt követő, közvetítő gazdasági szereplők általi viszonteladása adóköteles ügylet.

- 22 Ez alapján a felperesnek elektronikus úton nyújtott szolgáltatásként kell adót fizetnie az X-cardoknak általa az ügyfeleinek történő átengedése után. A kérdést előterjesztő bíróság számára kétségesnek tűnik, hogy a héairányelv 30a. és 30b. cikke szerinti szabályozás ettől eltérő eredményre irányulna, jóllehet e rendelkezések célja az adóztatás előrehozása. A kérdést előterjesztő bíróság számára nem egyértelmű, hogy a héairányelv 30b. cikke (2) bekezdése első albekezdésének utolsó tagmondata milyen viszonyban áll a Bíróság Lebara ítéletben képviselt álláspontjával.
- 23 Ezenkívül elképzelhető, hogy a többcélú utalványok közvetítése révén a felperes a héairányelv 30b. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében vett forgalmazási, illetve promóciós szolgáltatásokat nyújtott az Y számára, amelyek a héa hatálya alá tartoznak, és így a felperes által az utalványoknak a beszállítói által történt átengedése fejében nyújtott ellenértéket nemcsak pénzfizetés képezi, hanem ilyen szolgáltatás is (cseréhez hasonló ügylet; lásd: 2013. szeptember 26-i Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599).