



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2024. február 1.¹

C-533/22. sz. ügy

SC Adient Ltd & Co. KG

kontra

**Agencia Națională de Administrare Fiscală,
Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș**

(a Tribunalul Argeș [Argeș megyei törvényszék, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatalra utalás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye – Cégek központ vagy állandó telephely – A csoporthoz tartozó belföldi társaság telephelye mint a csoporthoz tartozó külföldi társaság állandó telephelye – A társasági jogi kapcsolatok irrelevanciája – A szerződő fél telephelyének beszámítása – Állandó telephely létrehozása szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés útján – Belföldi állandó telephely mint külföldi cégek központ helyettesítője”

I. Bevezetés

1. 2018 óta ez már az ötödik,² a hozzáadottérték-adóra (héta) vonatkozó jogban az állandó telephely meghatározásának kritériumaira vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem. Ezek közül ez már a harmadik,³ amely a 2020. évi Dong Yang ítélet⁴ óta lényegében azt a kérdést teszi fel, hogy egy ellenőrzött társaság, illetve egy, a csoporthoz tartozó társaság az anyavállalat, illetve a csoporthoz tartozó másik társaság állandó telephelyének minősül-e. Ez a fejlemény megdöbbentő, mivel addig a 77/388/EGK hatodik irányelv bevezetése óta (azaz több mint 40 év alatt) összesen csak hat⁵ hasonló előzetes döntéshozatal iránti kérelem volt ebben a kérdésben.

¹ Eredeti nyelv: német.

² A másik négy a következő: 2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet (C-547/18, EU:C:2020:350); 2021. június 3-i Titanium ítélet (C-931/19, EU:C:2021:446); 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291); 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530).

³ A másik kettő a következő volt: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291); 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530).

⁴ 2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet (C-547/18, EU:C:2020:350).

⁵ 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298); 1998. május 7-i Lease Plan ítélet (C-390/96, EU:C:1998:206); 1997. július 17-i ARO Lease ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374); 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77); 1996. május 2-i Faaborg-Gelting Linien ítélet (C-231/94, EU:C:1996:184); 1985. július 4-i Berkholz ítélet (168/84, EU:C:1985:299). Ezenkívül még két ítélet született a nyolcadik héairányelvvel kapcsolatban: 2012. október 25-i Daimler és Widex ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666); 2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítélet (C-73/06, EU:C:2007:397).

2. A Bíróságnak is volt némi része ebben a fejleményben. A DFDS ítéletben például egy mesterséges adóoptimalizálással kapcsolatos ügyben kimondta, hogy egy, a szervező egyszerű kisegítőjeként működő társaság, amely azonban rendelkezik az állandó telephelyet jellemző személyi erőforrásokkal és tárgyi eszközökkel, lehet a szervező állandó telephelye.⁶ Később, a Dong Yang Electronics ítéletben úgy döntött, hogy nem zárható ki, hogy az anyavállalat tulajdonában álló leányvállalat az anyavállalat állandó telephelyének minősüljön.⁷ Ezt követően nyilvánvalóan sok adóhatóság kezdte el keresni a csoportszerkezetekben a leányvállalatok vagy akár csak csoporthoz tartozó más társaságok formájában működő állandó telephelyeket.

3. Ennek eredményeképpen egy román bíróság most már másodszor⁸ kérdezi meg, hogy egy csoporthoz tartozó romániai társaság lehet-e egyben a szerződő felének (a csoporthoz tartozó másik, németországi társaságnak) állandó telephelye. Ebben az esetben a nyújtott szolgáltatás teljesítési helye nem Németországban lenne (ahol a forgalom után valószínűleg szabályszerűen megfizették az adót), hanem Romániában. Mivel azonban minden érintett vállalkozás jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, Romániát valójában nem az adóbevételek biztosítása érdekli (amelyek összege itt semmilyen módon nem változik), hanem csak a kamatok és bírságok.

4. A Bíróság tehát ismét lehetőséget kap arra, hogy mérvadóan tisztázza azt az alapvető kérdést, hogy egy önálló társaság lehet-e, és ha igen, mikor lehet a szerződő felének, azaz egy másik önálló társaságnak az állandó telephelye is, és ezzel növelje a jogbiztonságot mind az adóhatóságok, mind az érintett adóalanyok számára.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az uniós jogi háttér a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv) határozza meg.⁹ A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja tartalmazza a két alapeset egyikét, és a következőképpen szól:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;”

6. A héairányelv 44. cikke szabályozza a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, és a következőképpen szól:

„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

⁶ 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. és azt követő pontok).

⁷ 2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet (C-547/18, EU:C:2020:350, 30. pont)

⁸ Korábban már: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291).

⁹ A 2006. november 28-i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2012. L 249., 15. o.; HL 2015. L 323., 31. o., HL 2018. L 125., 15. o., HL 2018. L 225., 1. o., HL 2018. L 329., 53. o., HL 2019. L 245., 9. o., HL 2023. L 30., 37. o.) a vitatott években (2016–2018) hatályos változata.

szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

7. A 282/2011 végrehajtási rendelet¹⁰ 11. cikkének (1) bekezdése határozza meg az állandó telephely fogalmát:

„A [héairányelv] 44. cikkének alkalmazásában – az e rendelet 10. cikkében említett, gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – »állandó telephely« bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.”

8. A héairányelv 192a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„E szakasz alkalmazásában azt az adóalanyt, aki az adó megfizetésének helye szerinti tagállam területén állandó telephellyel rendelkezik, az adott tagállam területén nem letelepedett adóalanynak kell tekinteni, amennyiben az alábbi feltételek teljesülnek:

- a) [A]z adóalany adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít az adott tagállamban;
- b) a szolgáltatást nyújtónak az érintett tagállam területén található állandó telephelye nem vesz részt ebben a teljesítésben.”

9. A 282/2011 végrehajtási rendelet 53. cikkének (2) bekezdése pontosítja ezt:

„Amennyiben az adóalany a héa megfizetésének helye szerinti tagállam területén állandó telephellyel rendelkezik, úgy kell tekinteni, hogy e telephely a 2006/112/EK irányelv 192a. cikkének b) pontja értelmében nem vesz részt a termékértékesítésben vagy szolgáltatásnyújtásban, kivéve, ha az adóalany ezen állandó telephelyének tárgyi és személyi erőforrásait az említett tagállamon belüli, adóztatandó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésével szükségszerűen együtt járó feladatokhoz használja fel, a teljesítés előtt vagy az alatt.

Amennyiben az állandó telephely erőforrásait kizárólag adminisztratív támogatási feladatokhoz – például könyveléshez, számlázáshoz és követelések behajtásához – használják fel, akkor ezek nem tekinthetők termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez felhasznált erőforrásoknak

Mindazonáltal, ha a számlán az állandó telephely szerinti tagállam által megállapított héa-azonosító számot tüntetik fel, akkor ezt az állandó telephelyet úgy kell tekinteni, mint amely részt vett az említett tagállamban teljesített termékértékesítésben vagy szolgáltatásnyújtásban, kivéve, ha az ellenkezőjét bizonyítják.”

¹⁰ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.).

B. A román jog

10. Románia a jogvita tárgyát képező évekre vonatkozóan a Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény – a továbbiakban: adótörvénykönyv) útján ültette át.

11. Az adótörvénykönyv 266. cikke (2) bekezdésének b) pontja következőképpen szól:

„A jelen cím alkalmazásában:

b) az az adóalany, akinek gazdasági tevékenységének székhelye Románia területén kívül található, akkor minősül Romániában letelepedettnak, ha Romániában állandó telephellyel rendelkezik, vagy ha Romániában megfelelő tárgyi és személyi feltételek állnak a rendelkezésére ahhoz, hogy rendszeresen adóköteles termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat teljesítsen”.

12. Az adótörvénykönyv 278. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatás e címzettje gazdasági tevékenységének székhelye van. Amennyiben a szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtják, amely e személy gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen található, a szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatás címzettjének ezen állandó telephelye található. Ilyen hely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalanynak, aki e szolgáltatások címzettje, az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

13. Az alapeljárás romániai felperese a németországi székhelyű Adient Ltd & Co. KG (a továbbiakban: Adient DE). Az Adient vállalatcsoport tagja. A csoport székhelye Európában van. A csoport az autóipari gyártók globális beszállítója, és a termelő- és összeszerelő létesítmények globális hálózatával rendelkezik, amely az eredeti berendezések gyártóit teljes ülésrendszerekkel, modulokkal és alkatrészekkel látja el.

14. 2016. június 1-jén az Adient DE szerződést kötött az SC Adient Automotive România SRL-lel (továbbiakban: Adient RO) – az Adient vállalatcsoport egy másik társaságával – egy olyan komplex szolgáltatásra vonatkozóan, amely kárpitelemek feldolgozására és összeszerelésére irányuló szolgáltatásokat, valamint kiegészítő és adminisztratív jellegű szolgáltatásokat tartalmaz. A feldolgozási szolgáltatások az autóüléshuzatok gyártásához szükséges nyersanyagok vágásából és varrásából állnak. A kiegészítő szolgáltatások pedig a nyersanyagok és késztermékek tárolásából, valamint a nyersanyagok átvételéből, ellenőrzéséből és kezeléséből állnak. Az Adient RO e tekintetben két telephellyel rendelkezik Pitești-ben és Ploiești-ben (Románia), ahol az Adient DE számára legyártják a megfelelő termékeket.

15. Az Adient RO-nál az említett tevékenységek végzésével kapcsolatban felmerülő összes költséget az Adient DE részére kiszámlázott díj tartalmazza. Utóbbi megvásárolja azt a nyersanyagot, amelyet feldolgozás céljából megküld az Adient RO-nak. Az Adient DE a teljes feldolgozási folyamat során az alapanyagok, félkész termékek és késztermékek tulajdonosa.

16. A román területen folytatott tevékenységek tekintetében az Adient DE Romániában nem letelepedett, németországi székhelyű személynek minősül. 2016. március 16. óta közvetlenül szerepel Románia héanyilvántartásában, és héa-azonosítószámot kapott. Az Adient DE a román héa-azonosítószámot használja mind a romániai belföldi és Közösségen belüli termékbeszerzésekhez, mind az Adient RO által gyártott termékeknek az ügyfelei részére történő szállításához. Az Adient RO által a szerződés alapján nyújtott szolgáltatások (feldolgozás, összeszerelés, raktározás és adminisztratív jellegű szolgáltatások) igénybevételéhez a német héa-azonosítószámát használta.

17. A szolgáltató (Adient RO) azon a véleményen volt, hogy szolgáltatásainak teljesítési helye a szolgáltatás igénybevevőjének (Adient DE) a székhelye, azaz Németország. Ezért nem számolt fel és nem fizetett romániai héát. Feltételezhető, hogy Németországban megfelelően megadóztatták a forgalmat.

18. Az Adient RO-nál a 2016. február 18. és 2018. július 31. közötti időszakra vonatkozó héát érintő adóellenőrzést követően az adóhatóság megállapította, hogy az Adient RO köteles volt az Adient DE-vel szemben felszámolni a héát, mivel a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye Romániában volt. Azt is megállapította, hogy az Adient DE Romániában az Adient RO pitești és ploiești telephelyeivel, valamint ezáltal személyi és tárgyi erőforrásokkal rendelkezett, így teljesítette a héa szempontjából Romániában előírt állandó telephely feltételeit. Ennélfogva az Adient RO által az Adient DE részére nyújtott, szóban forgó szolgáltatások Romániában héakötelesek, az Adient RO pedig köteles a román héát beszédni. 2019. március 29-én az adóhatóság adómegállapító határozatot bocsátott ki az Adient RO ellen, amelyben további fizetési kötelezettségeket írt elő. Ezt a határozatot megtámadták, és a vonatkozó másik eljárás bíróság előtt még folyamatban van.

19. Az adóhatóságnak ezen túlmenően az volt az álláspontja, hogy az Adient DE visszaélt a német hatóságok által kiadott héa-azonosítószámmal. A 2020. június 4-i határozattal az adóhatóság ezért hivatalból, romániai állandó telephellyel nyilvántartásba vette az Adient DE-t az Adient RO pitești telephelyének címével csaknem azonos címre. Az Adient DE e határozat ellen fellebbezést nyújtott be. Ezt az adóhatóság a 2020. augusztus 28-án hozott végzésében megalapozatlanként elutasította. Az Adient DE e végzés ellen nyújtott be keresetet a kérdést előterjesztő bírósághoz.

20. Az Adient DE álláspontja, hogy nem teljesülnek a romániai állandó telephely követelményei. Az Adient RO fogadja, elemzi és megválaszolja a vevői panaszokat, gondoskodik a korrekciós intézkedésekről, kezeli és kiegészíti az adatbázisban található ügyfélkapcsolatokat, adatokat és információkat szerez be a beszállítóktól, biztosítja az adatoknak és információknak a beszállítóktól való megszerzését, kidolgozza az átvett termékek ellenőrzési terveit stb. E tevékenységekkel az Adient RO a feldolgozói kötelezettségeit teljesíti. Az Adient DE számviteli rendszerének közös használatára csak azért kerül sor, mert mindkét társaság egy vállalatcsoport tagja. Az Adient DE Romániában személyi erőforrásokkal sem rendelkezik, mivel az alkalmazottakat az Adient RO foglalkoztatja, és a felvételükről és fizetésükről ott állapodnak meg. Az Adient DE hasonlóképpen nem dönt sem arról, hogy milyen eszközöket használnak a feldolgozási tevékenységhez, sem az eszközök karbantartásának, cseréjének vagy korszerűsítésének időszakairól.

21. Az Adient RO romániai telephelyeiről származó áruk szállítását viszont az Adient DE végzi, még akkor is, ha az Adient RO kezdeményezi a szállítási megbízásokat az Adient DE nevében. A szállítási megbízások továbbítása csak adminisztratív jellegű, az információknak a fuvarozó részére történő továbbítására irányuló feladat, hiszen objektív okokból a feldolgozással megbízott

jogalanynak az árut berakodásra készen kell tartania, és természetesen együtt kell működnie a fuvarozóval a kézbesítésnek a megállapított határidőn belül történő teljesítése érdekében. Az Adient RO alkalmazottai azonban nem döntenek az áruknak az Adient DE által történő tényleges értékesítéséről/beszerzéséről. Nem végeznek továbbá semmilyen, a késztermékek szállításával kapcsolatos tevékenységet, és nem jogosultak a mennyiségekre, árakra vagy az érintett felekre vonatkozó döntések meghozatalára.

22. Az adóhatóság viszont abból indul ki, hogy az Adient DE rendelkezik a rendszeres romániai adóköteles ügyletek teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel. Az Adient RO minőségbiztonsági részlegének alkalmazottai biztosítják a feladataikon és a felelősségi köreiken, valamint az elvégzett tevékenységeiken keresztül az ügyfelekkel és beszállítókkal való kommunikációt, és képviselik az Adient DE-t harmadik személyekkel szemben. Részt vesznek mind az Adient DE tulajdonában lévő áruk éves leltározásának megszervezésében és lebonyolításában, valamint az eredmények értékelésében, mind az Adient DE vevői által kért számviteli ellenőrzésekben. Következésképpen az Adient RO-nál dolgozó román természetes személyek valójában az Adient DE által Romániában állandó jelleggel foglalkoztatott munkavállalók. Az adóhatóság ezért azt az álláspontot képviseli, hogy az Adient DE állandó telephelyekkel rendelkezik Romániában (az Adient RO Pitești-ben és Ploiești-ben működő két telephelyének a formájában).

23. Az Adient DE keresete tekintetében hatáskörrel rendelkező Tribunalul Argeș (Argeș megyei törvényszék, Románia) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő nyolc kérdést terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 44. cikkének, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkének rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes a nemzeti adóhatóságok azon gyakorlata, amely valamely független belföldi illetőségű jogi személyt kizárólag azon tény alapján minősít egy külföldi illetőségű jogalany állandó telephelyének, hogy e két társaság ugyanazon csoporthoz tartozik?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 44. cikkének, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkének rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes a nemzeti adóhatóságok azon gyakorlata, amely kizárólag a belföldi illetőségű jogi személy által a külföldi illetőségű jogalany részére nyújtott szolgáltatásokra figyelemmel tekinti úgy, hogy valamely külföldi illetőségű jogalany valamely tagállam területén állandó telephellyel rendelkezik?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 44. cikkének, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkének rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes a nemzeti adójogi szabályozás és a nemzeti adóhatóságok azon gyakorlata, amely kizárólag arra figyelemmel tekinti úgy, hogy egy külföldi illetőségű jogalany valamely tagállam területén állandó telephellyel rendelkezik, hogy a szóban forgó állandó telephely kizárólag termékeket értékesít, és nem nyújt szolgáltatásokat?
- 4) Amennyiben egy külföldi illetőségű személy valamely tagállam területén egy belföldi illetőségű jogi személynél rendelkezik azokkal a személyi és tárgyi erőforrásokkal, amelyekkel biztosítja a külföldi illetőségű jogalany által értékesítendő termékek feldolgozásához szükséges szolgáltatások nyújtását, úgy kell-e értelmezni a héairányelv 192a. cikke b) pontjának, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 11. cikkének és 53. cikke (2) bekezdésének rendelkezéseit, hogy a külföldi illetőségű jogi személy személyi és tárgyi erőforrásai révén nyújtott feldolgozási szolgáltatások: i) a belföldi illetőségű személy által a külföldi illetőségű

jogi személy részére a fent említett személyi és tárgyi erőforrások révén nyújtott szolgáltatások, vagy adott esetben ii) maga a külföldi illetőségű jogi személy által a fent említett személyi és tárgyi erőforrások révén nyújtott szolgáltatások?

- 5) A 4) kérdésre adott választól függően hogyan kell meghatározni a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét a héairányelv 44. cikkének, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkének rendelkezései alapján?
- 6) A 282/2011/EU végrehajtási rendelet 53. cikkének (2) bekezdése értelmében az áruk feldolgozására irányuló szolgáltatásokkal kapcsolatos olyan tevékenységek, mint az átvétel, leltározás, a megrendelések leadása a beszállítóknak, a raktárhelyiségek biztosítása, a készletkezelés a számítógépes rendszerben, a vevői megrendelések feldolgozása, a cím feltüntetése a fuvarokmányokon és számlákon, a minőségellenőrzés támogatása stb. nem vehetők figyelembe az állandó telephely meglétének meghatározásakor, mivel ezek az áruk feldolgozásához szigorúan szükséges adminisztratív jellegű támogató tevékenységek?
- 7) Tekintettel a fent említett rendeltetési hely szerinti adóztatás helyére vonatkozó elvekre, a feldolgozásra irányuló szolgáltatások nyújtása teljesítési helyének meghatározása szempontjából releváns-e az, hogy a feldolgozásból származó árut a szolgáltatás igénybevevője többnyire Románián kívül értékesíti (oda szánják azokat), míg a Romániában értékesített termékek héakötelesek, és ezért a feldolgozásra irányuló szolgáltatások eredménye nem Romániában „kerül értékesítésre”, vagy ha Romániában „kerül értékesítésre”, akkor héaköteles?
- 8) Ha a szolgáltatásokat fogadó állandó telephely emberi és tárgyi erőforrásai potenciálisan azonosak a szolgáltatást nyújtó szolgáltató azon erőforrásaival, amelyekkel a szolgáltatást ténylegesen teljesítik, akkor is a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti szolgáltatásnyújtásról van-e szó?”

24. A Bíróság előtti eljárásban az Adient DE, Románia, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján eltekintett a tárgyalás megtartásától.

IV. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről, azok elfogadhatóságáról és a vizsgálat menetéről

25. A kérdést előterjesztő bíróság nyolc kérdése három csoportra osztható. Az utolsó, elsőként megválaszolásra kerülő kérdéssel az eljáró bíróság arra kíváncsi, hogy van-e egyáltalán adóköteles ügylet, ha a csoporthoz tartozó egyik társaságnak (Adient RO), amely a csoporthoz tartozó másik társaság (Adient DE) állandó telephelyének minősül, a tárgyi és személyi erőforrásai egyszerre nyújtják és veszik igénybe a szolgáltatást (lásd: B. pont).

26. Az 1., 2., 3. és 7. kérdéssel az eljáró bíróság lényegében azt kérdezi, hogy hogyan kell úgy meghatározni egy vállalatcsoporton belül a – szolgáltatás igénybevevőjének tekintendő – állandó telephelyet, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét az állandó telephely helye, és ne a cégközpont helye (a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye) határozza meg (lásd: C. pont).

27. A 4., 5. és 6. kérdéssel az eljáró bíróság a héairányelv 192a. cikke b) pontjának alkalmazására kérdez rá annak megállapítása érdekében, hogy az Adient DE Romániában letelepedett vagy nem letelepedett személynek minősül-e. Ennek feltétele, hogy az Adient DE ott állandó telephellyel rendelkezzen, amelyet adott esetben a cégcsoportszerkezettől függetlenül kell meghatározni (lásd: D. pont).

28. Románia vitatja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságát. Főszabály szerint azonban kizárólag a jogvitát tárgyaló és a meghozandó határozatért felelős nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy az ítélet meghozatala szempontjából szükséges-e az előzetes döntéshozatalra utalás, és valóban relevánsak-e a Bíróságnak feltett kérdések. A Bíróság ezért, amennyiben az előterjesztett kérdések valamely uniós jogi rendelkezés értelmezésére vonatkoznak, főszabály szerint köteles határozatot hozni. E kérdések ügydöntő voltát vélelmezni kell. A Bíróság ezért csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha az uniós jogi szabály 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.¹¹

29. E vélelem alkalmazásával valamennyi kérdés, így a hetedik kérdés is elfogadható, még akkor is, ha – amint azt Románia az írásbeli észrevételeket tartalmazó beadványában hangsúlyozza – a kérdést előterjesztő bíróság nem fejti ki részletesen, hogy az Adient DE szállítási árbevétele hol keletkezik. Erre nincs szükség, mivel az itt vizsgált beszállítói értékesítésre csak két lehetőség van. Vállalkozónak történő értékesítés esetén ez vagy nemzetközi (adómentes) Közösségen belüli értékesítésnek minősülhet, amelynek (adóköteles) Közösségen belüli beszerzése a szolgáltatás igénybevevőjének külföldi teljesítési helyén történő adóztatást eredményez (ugyanaz vonatkozik a harmadik országba történő értékesítésre is, feltéve, hogy ez az ország adóztatja a behozatali ügyletet). Vagy „rendes” belföldi értékesítésről van szó, amelynek az adóztatására Romániában kerül sor. Következésképpen a hetedik kérdéstől sem lehet elvitatni annak vélelmezett relevanciáját.

B. Az adóalany által nyújtott adóköteles szolgáltatás (nyolcadik kérdés)

30. A nyolcadik kérdéssel az eljáró bíróság lényegében annak arra kíváncsi, hogy van-e adóköteles ügylet, ha a csoporthoz tartozó egyik társaság (Adient RO) – amely a csoporthoz tartozó másik társaság (Adient DE) állandó telephelyének minősül – tárgyi és személyi erőforrásai egyszerre nyújtják és veszik igénybe a szolgáltatást.

¹¹ 2021. október 6-i Sumal ítélet (C-882/19, EU:C:2021:800, 27. és 28. pont); 2020. július 9-i Santen ítélet (C-673/18, EU:C:2020:531, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31. A kérdés háttérében az áll, hogy a héa egy általános fogyasztási adó, amely a fogyasztási cikk igénybevevőjénél felmerülő ráfordítást adóztatja,¹² amelyet ez utóbbi visel, és az adóalany részére ellenszolgáltatásként fizet. Következésképpen a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerinti adóköteles ügyletkezhez mindig két személy szükséges, akik közül legalább az egyiknek, azaz az eladónak vagy a szolgáltatónak adóalannak kell lennie.

32. A két személy főszabály szerinti szükségessége – amit az Adient DE is kifejezetten hangsúlyoz az írásbeli észrevételeket tartalmazó beadványában – a héairányelv 16. és 26. cikkéből való fordított következtetés alapján is nyilvánvaló. Ezek akkor minősülnek termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak, ha az adóalany maga veszi át vagy használja a dolgot, azaz a „termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója” és a „termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője” ugyanaz a személy.

33. Ugyanezt erősíti meg a héairányelv 11. cikke. Ez lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy bizonyos feltételek mellett két (vagy több) személyt együttesen *egyetlen* adóalanyként kezeljenek annak elkerülése érdekében, hogy e személyek közötti belső viszonylatban ügylet álljon fenn. Ez egyfajta „szervezeti semlegesség” biztosítását szolgálja. A héajog szerint nem lehet különbséget tenni aszerint, hogy egy vállalkozás (pl. egy kórház) minden szolgáltatást (pl. a kórház takarítását is) maga végez-e, vagy pedig alapít egy társaságot, és ugyanezeket a szolgáltatásokat (azaz a kórház takarítását) ezen az ellenőrzött társaságon keresztül nyújtja.¹³ *Argumentum a contrario* ebből itt is az következik, hogy a héairányelv 11. cikkén kívül két személy szükséges ahhoz, hogy adóköteles ügyletet lehessen feltételezni.

34. A nyolcadik kérdés azt a tényt tükrözheti, hogy egyes tagállamok¹⁴ megkísérlik a külföldön letelepedett anyavállalatnak, illetve a csoporthoz tartozó másik társaságnak nyújtott szolgáltatás teljesítési helyét belföldre áthelyezni, mivel a szolgáltatást nyújtó leányvállalat, illetve a csoporthoz tartozó másik társaság egyben a szolgáltatás külföldi igénybevevőjének állandó telephelye is. Ez a minősítés és az adóztatandó, majd adóköteles ügylet feltételezése azonban kölcsönösen kizárja egymást.

35. Ha az Adient RO vonatkozó szolgáltatásait ténylegesen egy romániai telephelyen keresztül végzi, és ez a telephely ezért az Adient DE állandó telephelye is, akkor a szolgáltató (azaz a szolgáltatást nyújtó fél) ugyancsak az Adient DE. Ebben az esetben (az Adient DE) egyik állandó telephelye „nyújt” szolgáltatást (az Adient DE) egyik állandó telephelyének. Az állandó telephelyek azonban csak egy és ugyanazon adóalany nem önálló részeinek minősülnek, amint azt a Bíróság már világossá tette.¹⁵ Következésképpen a „szolgáltató” és a „szolgáltatás

¹² Lásd: 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 23. pont – „általános fogyasztási [adó], amely [...] az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van”); 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont – „kizárólag a vállalt kötelezettséget kell figyelembe venni: ahhoz, hogy az ilyen kötelezettség a közös héarendszer hatálya alá kerüljön, annak valamilyen fogyasztással kell járnia”).

¹³ Az ahhoz kapcsolódó adminisztratív egyszerűsítésen túl (nincsenek bevallási kötelezettség alá eső belső ügyletek) ennek csak az előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult vállalkozások (pl. kórházak) számára van jelentősége. Ha az összes szolgáltatást egyedül vagy egy ellenőrzött társaságon keresztül végzik, akkor az úgynevezett belső ügylet miatt nem terheli őket további héa. Mindkét esetre érvényes, hogy amennyiben a tagállamok éltek a 11. cikk alkalmazásának a lehetőségével, nem keletkezik például a kórház számára további héateher, így a betegeknek nyújtott adómentes szolgáltatásokra – még közvetve sem – terhelik ezt a héát.

¹⁴ Így Belgium – lásd: 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530); vagy Románia – lásd: 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini (ítélet C-333/20, EU:C:2022:291).

¹⁵ Egyértelműen: 2006. március 23-i FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 41. pont – egy másik tagállamban működő állandó telephely nem tekinthető azon vállalkozástól elkülönülő jogalannak, amelyhez tartozik).

igénybevevője” ebben az esetben azonos lenne, ami azt jelenti, hogy már nincs adóköteles ügylet. Egy vállalkozáson belüli nem adóköteles belső ügyletről lenne szó anélkül, hogy a tagállamnak élnie kellene a héairányelv 11. cikke szerinti lehetőséggel.

36. Az ilyen belső ügylet nem adóköteles, mivel nem kerül sor fogyasztási cikk más személy részére történő értékesítésére. Következésképpen a teljesítés helyének, az adókötelezettségnek és az adótartozásnak a kérdése már nem merül fel. Úgy tűnik, a Bíróság is ezen a véleményen van, amikor a közelmúltban kétszer is tisztázta, hogy ugyanazon eszközök nem használhatók egyszerre szolgáltatások nyújtására és igénybevételeire.¹⁶

37. Közbenső következtetésként megállapítható, hogy még ha jelen esetben fel is tesszük, hogy az Adient DE állandó telephelyéről van szó, az ezen állandó telephely által nyújtott szolgáltatásokból nem keletkezik romániai héa, mivel nincs adóköteles ügylet. A szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevője egy és ugyanazon személy. Az Adient DE esetleges romániai nyilvántartásba vételi kötelezettségével kapcsolatban azonban a következő kérdések továbbra is jelentőséggel bírnak.

C. Egy csoporthoz tartozó társaság egy másik csoporthoz tartozó társaság állandó telephelyeként?

38. Az 1., 2., 3. és 7. kérdéssel az eljáró bíróság lényegében azt kérdezi, hogy hogyan kell úgy meghatározni egy vállalatcsoporton belül a – szolgáltatás igénybevevőjének tekintendő – állandó telephelyet, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét az állandó telephely helye, és ne a cégközpont helye (a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye) határozza meg.

1. A társasági jogi kapcsolatok irrelevanciája

39. Az első kérdés arra irányul, hogy elegendő-e a telephely feltételezéséhez a társasági jogi kapcsolatokra (ebben az esetben az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozásra) támaszkodni. Erre egyértelműen nemleges a válasz.

40. Már a héairányelv szövegéből is az következik, hogy valamely függő, de jogilag önálló társaság nem tekinthető egyúttal a csoporthoz tartozó másik társaság állandó telephelyének is. A héairányelv 44. cikke ugyanis *egyetlen* adóalanyról beszél, amelynek a gazdasági tevékenységének székhelye és állandó telephelye két eltérő helyen található. A csoporthoz tartozó két társaság azonban – mint ebben az esetben – nem egy adóalany, hanem *két* adóalany.

41. A héairányelvnek csak a fent (33. pont) említett 11. cikke teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy bizonyos körülmények között több, egymással szoros kapcsolatban álló adóalanyt „egyetlen adóalanyként kezel[jenek]” (ún. héacsoport). E lehetőség azonban az adott tagállam területére („ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyok[ra]”) korlátozódik. Mivel az Adient DE székhelye vitathatatlanul Németországban van, a csoporthoz tartozó romániai társasággal való héacsoport alkotása már eleve kizárt. Még akkor is két adóalanyról van szó, ha őket a héairányelv 11. cikke szerint a „[...] kapcsolatok egymással szorosan összefűz[ik]”.

¹⁶ 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530, 41. pont); 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291, 54. pont).

42. A héairányelv 44. cikkének egyéb anyagi jogi kritériumai, amelyeket a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése pontosít, szintén nem engednek arra következtetni, hogy egy másik adóalannyal való társasági jog szerinti kapcsolat megkönnyítené az állandó telephelyként való minősítést. Ellenkezőleg, a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése a telephely kellően állandó jellegének és a szolgáltatások fogadásához és használatához megfelelő szervezetnek a kritériumát említi. E kritériumok egyike sem társasági jogi jellegű. A 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdése nem utal arra, hogy egy *másik* adóalany (ebben az esetben annak állandó telephelyei) infrastruktúrája az *attól eltérő* adóalany állandó telephelyét is megalapozhatja.

43. Ezért pusztán abból a körülményből, hogy egy másik tagállamban nyilvántartott társaság és egy belföldi társaság ugyanahhoz a vállalatcsoporthoz tartozik, nem következik, hogy ez utóbbi annak a héairányelv 44. cikkének második mondata szerinti belföldi állandó telephelye. Az állandó telephely egyéb kritériumokat követel meg.

44. A Bíróságnak a DFDS ügyben hozott döntése nem változtat ezen. Bár ezen ítélet úgy értelmezhető, hogy lehetségesnek tűnik, hogy a leányvállalat az anyavállalat egyszerű kisegítő szervezeteként e minőségében megalapozza az anyavállalat állandó telephelyét.¹⁷ Ezen ítélet tárgyát mindazonáltal az utazásszervezés különleges területe képezte, amelyre egyébként is különös héaszabályok vonatkoznak (jelenleg a héairányelv 306. és azt követő cikkei). Már csak ezért sem ültethető át ezen ítélet minden további nélkül más helyzetekre is. A DFDS ítélet alapjául az a kérdés szolgált továbbá, hogy gazdasági szempontból ki *nyújtotta* (nem pedig ki vette igénybe) az utazási szolgáltatásokat. Végezetül már maga a Bíróság eltávolodott a DFDS ítélettől, és megállapította, hogy a kizárólagos tulajdonban lévő leányvállalat is olyan jogi személy, amely önálló adóalany.¹⁸

45. Sajnos azonban a Dong Yang ügyben¹⁹ – amelyre Románia kifejezetten hivatkozik – a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „nem zárható ki, hogy a[z] [...] anyavállalatnak az ilyen tevékenység céljából tulajdonában álló leányvállalata a [...] 44. cikk[...] értelmében véve ezen anyavállalatnak az Unió valamely tagállamában található állandó telephelyének minősülhet”. Ez a kijelentés azonban legalábbis félrevezető és káros a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározásához szükséges jogbiztonságra nézve. Ráadásul egyébként sem ültethető át egy csoporthoz tartozó egyszerű társaságokra.

46. A Bíróság valószínűleg ezért állapította meg kifejezetten a két utolsó vonatkozó ítéletben, hogy az „állandó telephelynek” való minősítés, amelyet a valós gazdasági és kereskedelmi tartalomra tekintettel kell értékelni, nem függhet kizárólag az érintett jogalany jogállásától, és hogy az a tény, hogy valamely társaság valamely tagállamban leányvállalattal rendelkezik, önmagában nem jelenti azt, hogy ott rendelkezik állandó telephellyel is.²⁰ Ez utóbbi megállapítás egy olyan ügyben is megtalálható, amely csak egy csoporthoz tartozó vállalatot érintett,²¹ így a megállapítás valószínűleg kiterjeszthető a csoporthoz tartozó vállalatokra is.

¹⁷ 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. pont).

¹⁸ 2012. október 25-i Daimler ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 48. pont).

¹⁹ 2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet (C-547/18, EU:C:2020:350, 30. pont)

²⁰ 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530, 36. pont); 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291, 40. pont).

²¹ 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530).

47. A Bíróság a Welmory ügyben²² kifejtette továbbá, hogy a gazdasági tevékenység székhelye mint elsődleges kapcsoló elv olyan objektív, egyszerű és praktikus kritériumnak tűnik, amely nagy jogbiztonságot nyújt, mivel könnyebb ellenőrizni, mint például az állandó telephely fennállását. A Welmory ügyre²³ vonatkozó indítványomban már hangsúlyoztam, hogy a szolgáltatók számára a jogbiztonság kiemelkedő fontosságú az adókötelezettségek meghatározásakor. Ebből azt a következtetést vontam le, hogy egy jogilag önálló jogi személy nem lehet egy másik jogi személy állandó telephelye is egyúttal.

48. Ha a jogbiztonság szempontját összekapcsoljuk a Bíróság újabb ítélkezési gyakorlatával (46. pont), akkor egy másik önálló személlyel való társasági jogi kapcsolat nem alapozhat meg állandó telephelyet. Egy önálló társaság tehát nem tekinthető egy másik önálló társaság állandó telephelyének, még akkor sem, ha az ugyanahhoz a vállalatcsoporthoz tartozik (válasz az első kérdésre).

2. A csoporthoz tartozó társaság által közvetített állandó telephelyre vonatkozó egyéb kritériumok?

49. Ez azonban nem zárja ki, hogy B társaság tárgyi és személyi erőforrásokat bocsásson egy másik A társaság rendelkezésére oly módon, hogy ezzel megalapozza az A társaság állandó telephelyét. Ekkor ezen erőforrások az A társaság állandó telephelyét képezik, és ezért már nem rendelkezhetők a B társasághoz. Ebben a tekintetben azonban az lesz mérvadó, hogy a rendelkezésre bocsátott források megfelelő minőségűek és mennyiségűek-e, és nem az, hogy A és B társaság egy vállalatcsoport tagjai-e.

50. A csoporthoz tartozó két társaság közötti, szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés azonban nem minősül erőforrás rendelkezésre bocsátására irányuló szerződésnek. A szolgáltató ugyanis az e szerződésből eredő kötelezettségeket a saját nevében és gazdasági érdekében, önálló szerződő félként, és nem a másik szerződő fél nem önálló részeként teljesíti. E tekintetben a Bíróság már egyértelművé tette, hogy valamely jogi személy, még ha csak egyetlen ügyféllel is rendelkezik, feltételezhetően a rendelkezésére álló tárgyi és személyi erőforrásokat saját szükségleteinek kielégítésére használja fel.²⁴

51. Ezért a szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés főszabály szerint nem eredményezheti, hogy a szolgáltató a szolgáltatás igénybevevőjének állandó telephelye részére adóköteles szolgáltatást nyújt (válasz a második kérdésre).

3. Annak irrelevanciája, hogy a szolgáltatás igénybevevője szolgáltatást nyújt-e, vagy „csak” termékértékesítést végez, és hogy végül hol történik a termék fogyasztása

52. A harmadik kérdés azt jelzi, hogy az állandó telephely fennállásának megállapításánál döntő lehet, hogy a szolgáltatásnak a csoporthoz tartozó igénybevevője (Adient DE) a későbbiekben szolgáltatásokat nyújt-e, vagy „csak” terméket értékesít. Egy ilyenfajta különbségtételnek azonban nincs nyilvánvaló oka. Az a kérdés, hogy az Adient RO szolgáltatásnyújtásának teljesítési helye Romániában vagy Németországban van-e, teljesen független az Adient DE kimeneti ügyleteinek típusától (termékértékesítés vagy szolgáltatás) (válasz a harmadik kérdésre).

²² 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 55. pont).

²³ C-605/12, EU:C:2014:340, 29., 30. és 36. pont.

²⁴ 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530, 37. pont); 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291, 48. pont).

53. A hetedik kérdés a Romániában előállított termékek tényleges fogyasztásának a helyére irányul az állandó telephely fennállásának feltételezése szempontjából. A héajogban azonban lényegtelen, hogy a terméket végül hol „fogyasztják”. A héa ugyanis nem a tényleges fogyasztást, hanem a fogyasztási cikk (pénzügyi) költségét adóztatja meg. Végző soron egy olyan értékesítési láncban, amelyben több vállalat is teljes mértékben jogosult az előzetesen felszámított adó levonására (mint ebben az esetben), kizárólag az utolsó ügylet teljesítési helye – amelyet az irányelv jogalkotója különböző kritériumok alapján határoz meg – határozza meg a héabevétel tagállamhoz való hozzárendelését.

54. Más szóval: az adózás helyének meghatározása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy az egyes feldolgozási szolgáltatások (pl. találmány Németországban; gyártás Romániában, feldolgozás Franciaországban, értékesítés Luxemburgban) eredményét az adott tagállamban „fogyasztják-e el” az értékesítési lánc keretében (válasz a hetedik kérdésre).

4. A visszaélésszerű magatartás tilalma miatti kivétel?

55. A helyzet legfeljebb akkor lehet más, ha a választott (jelen esetben az Adient DE és az Adient RO között fennálló) szerződéses kapcsolatok visszaélésszerű magatartást képeznek.²⁵

56. A jelen esetben azonban nyilvánvalóan nem áll fenn az Adient DE visszaélésszerű magatartása a több kiegészítő elemet tartalmazó bértunkaszerződés miatt. Az összetett szolgáltatási szerződést nemcsak papíron kötötték meg, hanem nyilvánvalóan megfelelően teljesítették is. A valós gazdasági tartalomra (ügynevezett gazdasági nézőpont) tekintettel, amely a közös héarendszer²⁶ alkalmazásának alapvető követelménye, szintén nem állapítható meg ennek ellenkezője a jelen ügyben. Még ha az Adient RO részt is vett az áruk más vállalkozásoknak történő értékesítésében, az Adient DE maradt továbbra is e vállalkozások szerződő fele. Ő maradt a nyersanyagok és a belőlük előállított termékek tulajdonosa, és ezeket értékesítette a vevőinek. A csoport belső számviteli rendszerének közös használata nem változtatja meg ezt az értékelést.

57. A DFDS ítélet²⁷ alapjául szolgáló helyzettel ellentétben ebben a szerződéses megállapodásban nem látok adókimélő modellt. Még ha a teljesítés helye Romániában is lett volna, és az Adient RO az Adient DE részére Romániában teljesített volna adóköteles ügyletet, a román héát (a német forgalmi adóhoz hasonlóan) előzetesen felszámított adó levonásával (vagy előzetesen felszámított adó visszatérítésével) kellett volna semlegesíteni. A mesterséges adóoptimalizálás tehát itt sem ismerhető fel.

58. Ebben a tekintetben a román adóhatóságok részéről a héa-azonosítószámmal való visszaélés vádjá szintén megalapozatlan. A német héa-azonosítószám használata csak a németországi székhely igazolására szolgál.²⁸ Mivel ez ott fennáll, és a korábban Romániából kiadott héa-azonosítószám állandó telephelyet nem alapoz meg és nem is igazol, a német héa-azonosítószámmal való visszaélés nem jöhet szóba.

²⁵ Ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 31. pont) a 2009. október 15-i AudiLux és társai ítéletre való hivatkozás mellett (C-101/08, EU:C:2009:626, 50. pont).

²⁶ Kifejezetten így: 2022. január 20-i Apcoa Parking Danmark ítélet (C-90/20, EU:C:2022:37, 38. pont); 2018. február 22-i T-2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 43. pont); 2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítélet (C-73/06, EU:C:2007:397, 43. pont).

²⁷ 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77).

²⁸ Lásd e tekintetben: a 282/2011 végrehajtási rendeletnek a szolgáltatás igénybevevőjének illetőségére vonatkozó 20. cikkének harmadik bekezdését: „Az információk közé tartozhat az igénybevevő letelepedése szerinti tagállam által megállapított héa-azonosító szám.”

5. Közbenső következtetés

59. Főszabály szerint egy önálló vállalkozás nem lehet egyidejűleg egy másik önálló vállalkozás állandó telephelye. Még egy összetett szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés sem eredményezheti önmagában azt, hogy a szolgáltató adóköteles szolgáltatást végezzen a szolgáltatás igénybevevőjének ezáltal létrejövő állandó telephelye számára. E szolgáltatások teljesítési helye éppúgy független a szolgáltatás igénybevevőjének kimeneti ügyleteinek típusától (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás), mint az egyes feldolgozási szolgáltatások „fogyasztásának” helyétől.

D. Az adóalany letelepedéséről

60. A 4., 5. és 6. kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy mikor minősül az e tagállamban állandó telephellyel rendelkező adóalany úgy, mint aki nem e tagállamban letelepedett. A héairányelv 192a. cikke ugyanis kizárja ezt, ha az adóalany az adott tagállamban ugyan ügyleteket végez (azaz a teljesítés helye Romániában van), de a romániai állandó telephelye nem vett részt a teljesítésben. E szabályozás hátterében elsősorban az adókötelezettségnek a szolgáltatás igénybevevőjére való áthárítása áll, amely a külföldön letelepedett adóalany által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik (lásd pl.: a héairányelv 196. cikke). A héairányelv 192a. cikke egyértelművé teszi, hogy az állandó telephely pusztán léte nem elegendő ahhoz, hogy belföldön letelepedett adóalanyról beszélhessünk. Ennek az állandó telephelynek sokkal inkább részt is kell vennie a belföldi ügyletekben.

61. Ezek a kérdések azonban azt feltételezik, hogy az Adient DE egyáltalán rendelkezik állandó telephellyel Romániában. A fentiekben kifejtettek szerint (39. és azt követő pontok), ez nem vezethető le sem a termékfeldolgozására vonatkozó szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés meglétéből, sem abból, hogy az Adient RO ugyanannak a vállalatcsoportnak a társasága. A Bíróság azonban további útmutatást adhat az Adient DE romániai állandó telephelyének feltételezéséhez szükséges feltételekről. Ehhez a teljesítési hely meghatározásának általános kritériumai meghatározóak a társasági jogi kapcsolatoktól (azaz a csoporthoz tartozástól) függetlenül.

62. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározása céljából adójogi szempontból a leghasznosabb, következőképpen pedig az elsődleges kapcsoló elv²⁹ az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének a székhelye található. Más telephely figyelembevétele csak akkor jöhet számításba, ha e székhely nem vezet racionális megoldáshoz vagy más tagállammal való konfliktust eredményez.³⁰

63. A gazdasági tevékenység székhelye mint elsődleges kapcsoló elv – amint az a Bíróság kifejezetten kimondja – olyan objektív, egyszerű és praktikus kritériumnak tűnik, amely nagy jogbiztonságot nyújt, mivel könnyebb ellenőrizni, mint például az állandó telephely fennállását. Ezenkívül annak vételeme, hogy a szolgáltatásokat azon a helyen nyújtják, ahol az azokat igénybe

²⁹ Még a korábbi jogi szabályozás alapján: 1997. február 20-i DFDS ítélet (C-260/95, EU:C:1997:77, 19. pont); 1996. május 2-i Faaborg-Gelting Linien ítélet (C-231/94, EU:C:1996:184, 16. pont); 1985. július 4-i Berkholz ítélet (168/84, EU:C:1985:299, 17. pont).

³⁰ 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 53. pont); 1996. május 2-i Faaborg-Gelting Linien ítélet (C-231/94, EU:C:1996:184, 16. pont); 1985. július 4-i Berkholz ítélet (168/84, EU:C:1985:299, 17. pont).

vevő adóalany gazdasági tevékenységének a székhelye található, lehetővé teszi mind a tagállamok illetékes hatóságai, mind a szolgáltatásnyújtók számára annak elkerülését, hogy a kapcsoló elv meghatározása céljából bonyolult nyomozásba kezdjenek.³¹

64. Ezenkívül – így a Bíróság – a gazdasági tevékenység székhelye a héairányelv 44. cikkének első mondatában, míg az állandó telephely csak az azt követő mondatban szerepel. A „mindazonáltal” határozószóval bevezetett ez utóbbi mondat csak úgy értelmezhető, hogy az az előző mondatban megállapított általános szabálytól való eltérést állapít meg.³²

65. Mint ismeretes, az uniós jogban szereplő kivételeket megszorítóan kell értelmezni.³³ Ugyanakkor azonban a kifejezéseket nem szabad olyan szigorúan értelmezni, hogy a kivétel ne tudja kifejteni a hatását.³⁴ Közelebbről megvizsgálva tehát a Bíróság a kivételek teleologikus értelmezését követeli meg.

66. Ebben a tekintetben a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint valamely állandó telephelynek a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel kell rendelkeznie a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és ott autonóm ügyletek igénybe vételéhez.³⁵ Ezt az értelmezést helyesen (azaz deklaratív módon) megismétli a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke, amely – végrehajtási rendeletként – csak pontosíthatja a héairányelvet, de nem módosíthatja azt.³⁶

67. Az, hogy egy állandó telephelynek mindig egyidejűleg kell-e személyi és tárgyi feltételekkel rendelkeznie³⁷ másodlagos jelentőségű. A héajogban az állandó telephely meghatározásának egyetlen célja ugyanis, hogy a teljesítés helyére olyan biztonságosan meghatározható kapcsoló elvet alkalmazzon, mint az adóalany székhelye (tehát a cégközpont), ha és amennyiben a székhelyhez való kapcsolás kivételes esetekben³⁸ nem vezet adójogi szempontból ésszerű megoldáshoz.³⁹

68. Ez azonban csak akkor áll fenn, ha az állandó telephely adott esetben a cégközpont helyébe lép, és hasonló módon átveszi annak funkcióját (egy másik tagállamban).⁴⁰ Ebben az esetben a székhelyhez (azaz a cégközpont) való kizárólagos kapcsolás már nem vezet az adójogilag ésszerű megoldáshoz. Ennek feltétele, hogy az állandó telephely a cégközpont)hoz hasonló

³¹ 2014. október 16-i *Welmory* ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 55. pont).

³² 2014. október 16-i *Welmory* ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 56. pont). Ebben az értelemben még: 2023. június 29-i *Cabot Plastics Belgium* ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530, 29. pont); 2022. április 7-i *Berlin Chemie A. Menarini* ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291, 29. pont).

³³ Lásd csak: 2019. szeptember 5-i *Regards Photographiques* ítélet (C-145/18, EU:C:2019:668, 43. pont); 2017. november 9-i *AZ* ítélet (C-499/16, EU:C:2017:846, 24. pont); 2010. május 6-i *Bizottság kontra Franciaország* ítélet (C-94/09, EU:C:2010:253, 29. pont).

³⁴ 2019. szeptember 5-i *Regards Photographiques* ítélet (C-145/18, EU:C:2019:668, 32. pont). Hasonlóképpen: 2018. november 29-i *Mensing* ítélet (C-264/17, EU:C:2018:968, 22. és 23. pont a különös szabályozásokról); 2013. március 21-i *PFC Clinic* ítélet (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont az adómentességről).

³⁵ Lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i *Welmory* ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 58. pont); 2007. június 28-i *Planzer Luxembourg* ítélet (C-73/06, EU:C:2007:397, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

³⁶ 2023. február 28-i *Fenix International* ítélet (C-695/20, EU:C:2023:127, 51. pont végén – az irányelv rendelkezését „semmilyen módon nem módosítja vagy egészíti ki”).

³⁷ Így: 2023. június 29-i *Cabot Plastics Belgium* ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530, 35. pont); 2022. április 7-i *Berlin Chemie A. Menarini* ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291, 41. pont).

³⁸ Kifejezetten: 2014. október 16-i *Welmory* ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 56. pont).

³⁹ 2014. október 16-i *Welmory* ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 53. pont); 1997. július 17-i *ARO Lease* ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374, 15. pont); 1985. július 4-i *Berkholz* ítélet (168/84, EU:C:1985:299, 17. pont).

⁴⁰ Már az 1997. július 17-i *ARO Lease* ítélet (C-190/95, EU:C:1997:374, 18. és 19. pont) ebben az irányba mutatott, amikor arra összpontosított, hogy mi a társaság (azaz az anyavállalat) tényleges tevékenysége. Ezt a megközelítést erősítette meg az 1998. május 7-i *Lease Plan* ítélet (C-390/96, EU:C:1998:206, 25. és 26. pont).

szolgáltatásokat végezzen, azaz helyettesítse a cégek központot. Amennyiben a cégek központnak már nincs szüksége például személyzetre a hasonló szolgáltatásokhoz (mert minden szolgáltatást automatizált módon végeznek), akkor az állandó telephelynek sincs szüksége saját személyzetre⁴¹, és elegendő, hogy megfelelő tárgyi eszközök legyenek a helyszínen.

69. Ezért nem döntő ebben az esetben, hogy a szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés a támogató kiegészítő szolgáltatásokra vonatkozik-e, vagy sem. A támogató kiegészítő szolgáltatásoknak a szolgáltató üzemében a szolgáltató személyzetével való végzése nem alapozza meg a szolgáltatás igénybevevőjének állandó telephelyét. A döntő tényező inkább az, hogy a szóban forgó szerződés lehetővé teszi-e a szolgáltatás igénybevevője számára, hogy a helyszínen állandó telephelyet hozzon létre, és a helyszínen a cégek központ által nyújtott szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatásokat nyújtson. A Bizottság írásbeli észrevételeket tartalmazó beadványában szereplő érvelés is ebbe az irányba mutat.

70. Ha azonban a héajog értelmében vett állandó telephely csak akkor áll fenn, ha bizonyos mértékig helyettesíti a másik tagállamban lévő cégek központot, akkor a szerződésnek erre is ki kell terjednie. Más szóval: a szerződésnek az ehhez szükséges személyzet és/vagy a szükséges tárgyi erőforrások rendelkezésre bocsátására kell irányulnia,⁴² hogy a szolgáltatás igénybevevője a helyszínen (azaz az állandó telephely helyén) hasonló ügyleteket tudjon végrehajtani, mint (általában korábban) a székhelyén – azaz a saját nevében és saját kockázatára használja az erőforrásokat.

71. A teljesítés tárgya itt azonban más, mint egy egyszerű szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés esetében. A szerződés ebben az esetben – amennyire ez megítélhető – több olyan szolgáltatásra vonatkozik, amelyet az Adient RO a saját nevében és a saját kockázatára nyújt a külföldön székhellyel rendelkező, majd saját értékesítéssel foglalkozó Adient DE termékeihez. Az Adient DE és az Adient RO tehát saját területükön önállóan működik, anélkül hogy ezek a szerződéses rendelkezések helyettesítenék az Adient DE cégek központját, amely a termékek helyben történő gyártásáról és értékesítéséről dönt.

V. Véggövetkeztetések

72. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunalul Argeş (Argeş megyei törvényszék, Románia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1. Mivel ugyanaz az eszköz nem használható egyszerre ugyanazon szolgáltatások nyújtására és igénybevételére, még egy állandó telephely fennállása esetén sem lenne adóköteles ügylet a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében.
2. Egy a csoporthoz tartozó (másik tagállamban nyilvántartott) önálló társaság kizárólag a társasági jogi összefonódása miatt nem minősül a 2006/112 irányelv 44. cikkének második mondata értelmében vett állandó telephelynek. Még egy összetett szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés sem eredményezheti főszabály szerint azt, hogy a szolgáltató adóköteles szolgáltatást végezzen a szolgáltatás igénybevevőjének ezáltal létrejövő állandó telephelye

⁴¹ Más megközelítés – de további indokolás nélkül – esetleg: 2021. június 3-i Titanium ítélet (C-931/19, EU:C:2021:446, 42. pont).

⁴² Ebben az értelemben még: 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet (C-232/22, EU:C:2023:530, 37. pont vége); 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet (C-333/20, EU:C:2022:291, 41. pont vége és 48. pont).

számára. E szolgáltatások teljesítési helye éppúgy független a szolgáltatás igénybevevőjének kimeneti ügyleteinek típusától (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás), mint a konkrét feldolgozási szolgáltatások fogyasztásának helyétől.

3. A 2006/112 irányelv 44. cikkének második mondata szerinti állandó telephely csak akkor áll fenn, ha az egy másik tagállamban található cégközpont helyébe lép. Következésképpen egy szolgáltatóval kötött szerződés csak akkor hozhat létre állandó telephelyet, ha az nem kizárólag a szolgáltatás igénybevevőjének dolgaira irányuló szolgáltatásnyújtásra vonatkozik. Inkább a szükséges személyzet és/vagy a szükséges tárgyi eszközök rendelkezésre bocsátására kell irányulnia, hogy a szolgáltatás igénybevevője a helyszínen (azaz az állandó telephely helyén) hasonló szolgáltatásokat nyújthasson vagy értékesítéseket végezhesen, mint a cégközpontból kiindulva.