



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2024. június 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer (héta) – 2006/112/EK irányelv – 44. cikk – 282/2011 végrehajtási rendelet – A 11. cikk (1) bekezdése – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye – Az »állandó telephely« fogalma – Képesség a személyi és tárgyi erőforrások tekintetében a szolgáltatások saját szükségletekre történő fogadására és használatára – Valamely társaság által egy másik, ugyanahhoz a csoporthoz tartozó és egy másik tagállamban letelepedett társaság javára teljesített, gépjárműülés-huzatok gyártására irányuló szolgáltatások”

A C-533/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Argeş (Argeş megyei törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2022. augusztus 9-én érkezett, 2021. június 10-i határozatával terjesztett elő

az **SC Adient Ltd & Co. KG**

és

az **Agencia Națională de Administrare Fiscală,**

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: M. Ilešič, a tizedik tanács elnökeként eljárva, I. Jarukaitis (előadó) és D. Gratsias bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SC Adient Ltd & Co. KG képviselőjében M. Ezer és F. Nanu avocati,

* Az eljárás nyelve: román.

- a román kormány képviselőjében R. Antonie, E. Gane és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és E.A. Stamate, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. február 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2018. november 6-i (EU) 2018/1695 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 282., 5. 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) 44. és 192a. cikkének, valamint 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.) 10., 11. és 53. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az SC Adient Ltd & Co. KG (a továbbiakban: Adient Németország) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (nemzeti adóhatóság – Ploiești regionális költségvetési főigazgatóság – Argeș megyei költségvetési hivatal, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az Adient Németország Romániában hivatalból történő adóügyi nyilvántartásba vételéről szóló határozat megsemmisítése iránti kérelem, azzal az indokkal, hogy e társaság állandó telephellyel rendelkezik ebben az országban.

Jogi háttér

Az uniós jog

Héairányelv

- 3 A héairányelvnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” című V. címe tartalmazza „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” című 3. fejezetet, amely tartalmazza az „Általános szabályok” című 2. szakaszt, amelyben ezen irányelv 44. cikke 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.”

4 Az említett irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe tartalmazza a fizetési kötelezettségekről szóló 1. fejezetet. E fejezetnek „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” című 1. szakasza tartalmazza ugyanezen irányelv 192a–205. cikkét.

5 A héairányelv 192a. cikke a következőket írja elő:

„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) az 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.”

6 Ezen irányelv 193. cikke értelmében:

„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek kivételével a héát [hozzáadottérték-adót] az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

7 Az említett irányelv 194. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a HÉA-t meg kell fizetni, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre a termékértékesítés beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának feltételeit a tagállamok állapítják meg.”

A 282/2011 végrehajtási rendelet

8 A 282/2011 végrehajtási rendelet (14) preambulumbekkezdése a következőket mondja ki:

„Az adóztatandó ügyletek teljesítési helyének megállapítására vonatkozó szabályok egységes alkalmazásának biztosítása érdekében egyértelműsíteni kell az olyan fogalmakat, mint gazdasági tevékenység székhelye, állandó telephely, lakóhely és szokásos tartózkodási hely. A Bíróság ítélkezési gyakorlatát figyelembe véve, a lehető legegységesebb és legobjektívebb kritériumok alkalmazásával elő kell segíteni e fogalmak gyakorlati alkalmazását.”

9 A végrehajtási rendelet 10. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A [héta]irányelv 44. és 45. cikkének alkalmazásában »az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye« a vállalkozás központi ügyvezetésének helye.”

10 Az említett végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) 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.

(2) A következő cikkek 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, és ezáltal lehetővé teszi szolgáltatások nyújtását.

[...]

d) a [héairányelv] 192a. cikke.”

11 A 282/2011 végrehajtási rendelet 53. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A [héairányelv] 192a. cikkének alkalmazásában kizárólag az adóalany olyan állandó telephelyét kell figyelembe venni, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez, amelyben részt vesz.

(2) Amennyiben az adóalany a héa megfizetésének helye szerinti tagállam területén állandó telephellyel rendelkezik, úgy kell tekinteni, hogy e telephely a [héairányelv] 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.”

A román jog

12 A 2015. szeptember 8-i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyv létrehozásáról szóló 227/2015. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2015. szeptember 10-i 688. sz.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 266. cikke (2) bekezdésének b) pontja kimondja:

„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”.

13 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 ezen igénybe vevője 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 adóalany, aki e szolgáltatások címzettje, az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Mind az Adient Németország, mind az SC Adient Automotive România SRL (a továbbiakban: Adient Románia) az Adient-csoporthoz tartozik, amely gépjárművek üléseinek és egyéb alkatrészeinek gyártására és forgalmazására szakosodott eredetiberendezés-gyártó.

15 2016. június 1-jén az Adient Németország szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződést kötött az Adient Romániával, amely mind ezen ülések kárpitozási alkatrészeinek feldolgozására vonatkozó szolgáltatásokat, mind pedig kiegészítő szolgáltatásokat tartalmaz. A feldolgozási szolgáltatások az Adient Románia esetében az Adient Németország által az ülészetek gyártása céljából szállított nyersanyagok vágásából és varrásából állnak. Az Adient Románia által nyújtott kiegészítő szolgáltatások különösen a nyersanyagok átvételéből, tárolásából, ellenőrzéséből és kezeléséből, valamint a késztermékek tárolásából állnak. Az Adient Németország a teljes gyártási folyamat során az alapanyagok, a félkész termékek és a késztermékek tulajdonosa marad.

16 Az Adient Németország hea-azonosítószámmal rendelkezik Romániában, amelyet mind az e tagállamban történő termékbeszerzései, mind pedig az Adient Románia által gyártott termékeknek az ügyfelei részére történő értékesítése során használ. Az Adient Románia által a részére nyújtott szolgáltatások tekintetében a német hea-azonosítószámát használta.

17 Mivel az Adient Németországgal kötött szerződés alapján általa nyújtott szolgáltatásokat azon a helyen végezte, ahol ezen társaság – a szolgáltatások igénybevevője – letelepedett, az Adient Románia a számlákat hea nélkül állította ki, mivel álláspontja szerint e szolgáltatásokat Németországban kell adóztatni.

18 A 2016. február 18. és 2018. július 31. közötti időszakra vonatkozó adóellenőrzést követően azonban az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az Adient Románia által nyújtott szolgáltatások igénybevevője az Adient Németország Romániában található állandó telephelye, amely az Adient Románia két fióktelepéből, nevezetesen a Pitești-ben és Ploiești-ben (Románia) találhatókból áll. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy az Adient Románia köteles volt heát beszédni e szolgáltatások után, és adómegállapító határozatot bocsátott ki e társaság tekintetében, amely azt az alapügyben szóban forgó eljárástól eltérő eljárásban vitatta.

- 19 Ezenkívül az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy mivel az Adient Németország állandó telephellyel rendelkező Romániában, nem lehet őt a német hatóságok által részére kiadott hía-azonosítószámmal azonosítani, és Romániában letelepedett adóalanyként nyilvántartásba kell vetetnie magát. 2020. június 4-i határozatával következképpen hivatalból nyilvántartásba vette e társaságot.
- 20 Az Adient Németország e határozat ellen fellebbezést nyújtott be, amelyet a 2020. augusztus 28-i határozat elutasított.
- 21 Az Adient Németország a 2020. június 4-i és augusztus 28-i határozatokkal szemben megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be a Tribunalul Argeşhoz (Argeş megyei törvényszék, Románia), amely a kérdést előterjesztő bíróság.
- 22 E bíróság kifejti, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita megoldása attól függ, hogy az Adient Románia Piteşiben és Ploieşiben található fióktelepein keresztül rendelkezik-e Románia területén adóköteles ügyletek rendszeres teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak az adóhatóság azon álláspontját illetően, amely szerint az Adient Németország emberi erőforrásait illetően az alábbi megfontolások alapján ez a helyzet áll fenn.
- 24 Egyrészt e hatóság figyelembe veszi azt a körülményt, hogy az Adient Németország és az Adient Románia között létrejött szolgáltatásnyújtási szerződés értelmében az előbbinek jogában áll ellenőrizni és megvizsgálni az utóbbi tulajdonában lévő számviteli dokumentumokat, nyilvántartásokat, jelentéseket és bármely más dokumentumot, és megkövetelheti tőle, hogy vegyen részt a költségek csökkentésére irányuló programokban vagy kezdeményezésekben.
- 25 Másrészt az említett hatóság figyelembe veszi azt a tényt, hogy az Adient Románia alkalmazottai részt vesznek az Adient Németország által végzett termékértékesítési tevékenységben, mivel megkapják az e társaság ügyfelei által leadott megrendeléseket, kiszámítják a nyersanyag- és anyagszükségletet, gondoskodnak a nyersanyagok és késztermékek tárolásáról és szállításáról, valamint ez utóbbiak leszállításáról, miközben ellátják a minőségellenőrzést, részt vesznek az említett társaság termékeire vonatkozó éves leltár megszervezésében és elkészítésében, és biztosítják a kommunikációt e társaság ügyfeleivel és szállítóival, valamint harmadik felekkel szemben képviselik e társaságot.
- 26 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az adóhatóság a tárgyi eszközök meglétének megállapítása érdekében figyelembe vette-e azt a körülményt, hogy az Adient Románia alkalmazottai az Adient Németország informatikai és számviteli rendszereit használják, amely egyébiránt egy raktárral is rendelkezik a Piteşiben található fióktelepen belül, amely fel van szerelve a szükséges berendezésekkel és anyagokkal.

27 E körülmények között a Tribunalul Argeş (Argeş megyei törvényszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 44. cikkének, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkének rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes a nemzeti adóhatóságok azon gyakorlata, amely valamely független belföldi illetőségű jogi személyt kizárólag azért minősít egy külföldi illetőségű jogalany állandó telephelyének, mert mindkét társaság ugyanazon csoporthoz tartozik?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 44. cikkének, valamint a 282/2011 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 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 [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 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 végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkének rendelkezései alapján?
- 6) A 282/2011 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 árukat 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?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

- 28 A román kormány úgy véli, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan.
- 29 Először is, e kormány úgy véli, hogy az első–hatodik kérdés téves feltételezéseken alapul. E tekintetben arra hivatkozik, hogy ellentétben azzal, amit az első két kérdés megfogalmazása sugall, az adóhatóság nem kizárólag arra támaszkodott, hogy az Adient Németország és az Adient Románia ugyanahhoz a vállalatcsoporthoz tartozik, vagy hogy a második társaság az első társaságnak feldolgozási szolgáltatásokat nyújtott annak érdekében, hogy megállapítsa az előbbi társaság romániai állandó telephelyének fennállását, hanem elvégezte az összes releváns körülmény átfogó elemzését. Ami a harmadik–hatodik kérdést illeti, azok azon a téves előfeltevéseken alapulnak, amely szerint az adóhatóság a feldolgozási szolgáltatások nyújtásához vagy az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó kiegészítő adminisztratív támogatási tevékenységek teljesítéséhez használt személyi és tárgyi erőforrásokra támaszkodott, miközben azokat a személyi és tárgyi eszközöket kellett volna figyelembe vennie, amelyekkel az Adient Németország Romániában rendelkezik az e társaság által e tagállamból végrehajtott termékértékesítési ügyletek teljesítéséhez.
- 30 Másodsor, ami az előzetes döntéshozatalra előterjesztett hetedik kérdést illeti, a román kormány azt állítja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem jelölte meg azokat az okokat, amelyek miatt a feldolgozási szolgáltatásokból származó termékek értékesítése helyének hatásával kapcsolatban tesz fel kérdést.
- 31 Harmadszor, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett nyolcadik kérdés elfogadhatatlan, mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az Adient Németország romániai állandó telephelyének tárgyi és személyi eszközei eltérnek az Adient Románia által a szolgáltatásnyújtáshoz használt tárgyi és személyi eszközöktől.
- 32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amint az a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, kizárólag az alapeljárásban eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult mérlegelni – az ügy sajátosságaira figyelemmel – egyrészt az előzetes döntéshozatal szükségességét annak érdekében, hogy döntését meghozhassa, másrészt azt, hogy a Bíróság számára feltett kérdések relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések valamely uniós jogi rendelkezés értelmezésére vagy érvényességére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni. Ebből következik, hogy a nemzeti bíróságok által előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha úgy tűnik, hogy ezen jog kért értelmezése 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 (2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 24. és 25. pont; és 2024. január 18-i Comune di Copertino ítélet, C-218/22, EU:C:2024:51, 19. és 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 33 Ezenfelül, az EUMSZ 267. cikkben említett eljárással összefüggésben, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik (2023. február 9-i Finanzamt X [Istállótulajdonos szolgáltatásai] ítélet, C-713/21, EU:C:2023:80, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az alapügy jogi és ténybeli hátterének az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő leírásából kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita eldöntéséhez az szükséges, hogy e bíróság egy sor pontosítást kapjon azon kritériumokat illetően, amelyek alapján valamely jogalany állandó telephelynek minősíthető. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis e kérelemben az alapeljárás felperesének azon állításaira hivatkozik, amelyek szerint az adóhatóság az állandó telephely fennállását a két érintett társaság ugyanazon csoporthoz való tartozását és az e két társaságot összekötő szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződést figyelembe véve állapította meg. Megjegyzi továbbá, hogy e hatóság figyelembe vette azokat a személyi és tárgyi eszközöket is, amelyek Romániában az áruk ezen állandó telephely általi későbbi értékesítésében részt vettek.
- 35 Hozzá kell tenni, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratok egyike sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az uniós jog kért értelmezése semmilyen módon ne függene össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve hogy a probléma hipotetikus jellegű lenne.
- 36 Végül emlékeztetni kell arra, hogy még ha a kérdést előterjesztő bíróság által előadott tények az alapeljárás felperese állításainak megismétléséből is állnak, önmagában e körülmény – feltéve, hogy igazolást nyer – nem bizonyítja, hogy e bíróság ily módon eljárva nem tett eleget azon kötelezettségének, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének megfelelően megjelölje azokat a ténybeli adatokat, amelyeken a kérdések alapulnak, valamint azokat az okokat, amelyek miatt az előterjesztett kérdésekben szereplő uniós jogi rendelkezések értelmezését kéri, vagy úgy véli, hogy a Bíróság válasza szükséges az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásához (lásd ebben az értelemben: 2021. október 21-i Wilo Salmson France ítélet, C-80/20, EU:C:2021:870, 51. pont).
- 37 A fentiekből következően az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első két kérdésről

- 38 Első két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak megállapításához, hogy valamely heaalany társaság, amely gazdasági tevékenységének székhelye valamely tagállamban van, és amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, úgy kell tekinteni, hogy ez utóbbi tagállamban e szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása céljából állandó telephellyel rendelkezik pusztán azon tény alapján, hogy a két társaság ugyanazon csoporthoz tartozik, és e társaságokat szolgáltatásnyújtási szerződés köti össze.

- 39 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének adózási szempontból történő meghatározása céljából a leghasznosabb, és ebből következően az elsődleges kapcsoló elv az, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye található, mivel az objektív, egyszerű és gyakorlati szempontként nagy fokú jogbiztonságot nyújt. Ezzel szemben az adóalany állandó telephelyével való kapcsolat másodlagos kapcsolóelv, amely eltér az általános szabálytól, feltéve hogy bizonyos feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmorey ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56. pont; 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 29. pont; valamint 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 29. pont).
- 40 Ennélfogva e másodlagos kapcsolóelvet csak abban az esetben kell figyelembe venni, ha a székhelyhez való kapcsolás nem vezet racionális megoldáshoz vagy más tagállammal való konfliktust eredményez (lásd különösen: 1985. július 4-i Berkholz ítélet, 168/84, EU:C:1985:299, 17. pont; 1998. május 7-i Lease Plan ítélet, C-390/96, EU:C:1998:206, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; és 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Ami az „állandó telephelynek” a héairányelv 44. cikke értelmében vett fogalmát illeti, magának a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke (1) bekezdésének a szövegéből következik, hogy az – a gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – 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.
- 42 Ahhoz, hogy valamely adóalanyt olyannak lehessen tekinteni, mint amely állandó telephellyel rendelkezik abban a tagállamban, ahol az érintett szolgáltatásokat nyújtják, e tagállamban kellően állandó szervezettel kell rendelkeznie, amely lehetővé teszi számára az érintett szolgáltatások fogadását és gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználását (2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 31. pont).
- 43 Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, az állandó telephelynek való minősítés a 282/2011 végrehajtási rendeletben, és különösen annak 11. cikkében megállapított anyagi jogi feltételektől függ, amelyeket a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom fényében kell értékelni, így e minősítés nem függhet kizárólag az érintett jogalany jogállásától (2020. május 7-i Dong Yang Electronics ítélet, C-547/18, EU:C:2020:350, 31. és 32. pont).
- 44 Ebből következik, hogy bár lehetséges, hogy a szolgáltatást nyújtó, valamely tagállamban letelepedett leányvállalat az e szolgáltatásokat igénybe vevő, más tagállamban vagy harmadik államban letelepedett anyavállalata állandó telephelyének minősül, e minősítés nem következhet kizárólag abból a körülményből, hogy e társaság ott leányvállalattal rendelkezik (2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Ugyanezen okokból az a körülmény, hogy két, jogilag egymástól független társaság ugyanahhoz a csoporthoz tartozik, önmagában nem jellemezheti a második társaság által nyújtott szolgáltatásokat igénybe vevő társaság állandó telephelyének fennállását.
- 46 Ilyen telephely fennállására nem lehet pusztán abból a körülményből következtetni, hogy e két társaságot jogilag olyan szerződés köti össze, amely meghatározza azokat a feltételeket, amelyek alapján az egyik társaság a másik társaság kizárólagos javára a szolgáltatásokat nyújtja.

- 47 Ugyanis, amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, mivel valamely jogi személy, még ha csak egyetlen ügyféllel is rendelkezik, feltételezhetően a rendelkezésére álló tárgyi és személyi erőforrásokat saját szükségleteinek kielégítésére használja fel, csak akkor lehet úgy tekinteni, hogy a szolgáltató letelepedési helye szerinti tagállamban a szolgáltatást igénybe vevő társaság a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó és megfelelő szervezettel rendelkezik, ha megállapítást nyer, hogy az alkalmazandó szerződéses kikötések miatt úgy rendelkezett a szolgáltatójának erőforrásaival, mintha azok az övéi lennének (2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 48. pont; 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 37. pont).
- 48 Amint arra a főtanácsnok indítványának 50. pontjában rámutatott, a szolgáltató elvileg a saját nevében és gazdasági érdekében, önálló szerződő félként jár el, és nem a másik szerződő fél nem önálló részeként.
- 49 Ennélfogva az a tény, hogy a feleket kizárólagos szolgáltatási szerződés köti, önmagában nem jár azzal a hatással, hogy e szolgáltató eszközei az ügyfele eszközeivé válnak, kivéve ha bizonyítást nyer, hogy e szerződés alapján e szolgáltatások nyújtója nem marad felelős a saját eszközeiért, és e szolgáltatásokat nem a saját kockázatára nyújtja (lásd ebben az értelemben: 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 39. pont).
- 50 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy többek között a felek közötti szerződés rendelkezéseiből kitűnik-e, hogy az Adient Románia Pitești-ben és Ploiești-ben található fióktelepei személyi és tárgyi erőforrásait kellően állandó jelleggel az Adient Németország rendelkezésére bocsátották annak érdekében, hogy ott az Adient Románia által nyújtott feldolgozási szolgáltatásokat igénybe vehesse, és azokat a saját gazdasági tevékenységéhez felhasználhassa. Az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködés keretében ugyanis kizárólag a nemzeti bíróságok feladata, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-i Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 55. pont; 2023. április 20-i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 A Bíróság tájékoztathatja e bíróságokat az uniós jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez hasznos lehet (2020. december 17-i Franck ítélet, C-801/19, EU:C:2020:1049, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. március 4-i Frenetikexito ítélet, C-581/19, EU:C:2021:167, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 52 E tekintetben, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy az Adient csoport valamennyi társasága azonos informatikai és számviteli rendszerrel rendelkezik, az a tény, hogy az Adient Románia Pitești-ben és Ploiești-ben található fióktelepeinek alkalmazottai elektronikus úton hozzáférnek az Adient Németország számviteli rendszeréhez, többek között azért, hogy közvetlenül nyilvántartásba vegyék az ez utóbbi által szállított nyersanyagokat és a késztermékeket, nem jelenti azt, hogy az Adient Németország olyan infrastruktúrával rendelkezne Romániában, amely lehetővé teszi, hogy e termékek gyártási folyamatát követően önállóan elvégezhessék saját műveleteit. Az ilyen infrastruktúrák létezésére nem lehet következtetni abból sem, hogy az Adient Németország rendelkezésére bocsátották az említett termékek, valamint ezen alapanyagok tárolóhelyét, amelyet e társaság bocsát a szolgáltatója rendelkezésére, fenntartva azok tulajdonjogát.

- 53 Ami azt a körülményt illeti, hogy az Adient Románia Pitești-ben és Ploiești-ben található fióktelepeinek alkalmazottai olyan feladatokat látnak el, amelyek meghaladják az általa végzett szolgáltatásnyújtás keretében általában rájuk ruházott feladatokat, és közvetlenül részt vesznek az Adient Németország ügyfelei részére történő késztermék-értékesítési tevékenységben, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy – amint azt az Adient Németország e bíróság előtt állította – e tevékenységek a feldolgozási szolgáltatás megvalósításához közvetlenül kapcsolódó vagy tisztán adminisztratív jellegű feladatokra korlátozódnak, és annak ellenőrzése, hogy ezen alkalmazottak alkalmazási feltételeire és díjazására tekintettel e munkavállalók, noha az Adient Romániával állnak szerződéses kapcsolatban, valójában ki vannak vonva e társaság hierarchikus alárendeltsége alól, és az Adient Németország rendelkezésére és irányítása alá vannak-e helyezve a rájuk bízott feladatok ellátása során.
- 54 A fenti megfontolásokra tekintettel az első két kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely héaalany társaság, amely gazdasági tevékenységének székhelye valamely tagállamban van, és amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, nem tekinthető úgy, hogy ez utóbbi tagállamban e szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása céljából állandó telephellyel rendelkezik pusztán azon tény alapján, hogy a két társaság ugyanazon csoporthoz tartozik, vagy hogy e társaságokat szolgáltatásnyújtási szerződés köti össze.

A harmadik és a hetedik kérdéstről

- 55 Harmadik és hetedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy valamely héaalany társaság, amely gazdasági tevékenységének székhelye valamely tagállamban van, és amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott feldolgozási szolgáltatásokat vesz igénybe, tekinthető-e úgy, mint amely ez utóbbi tagállamban a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása céljából állandó telephellyel rendelkezik, egyrészt mivel olyan szerkezettel rendelkezik, amely részt vesz az e feldolgozási szolgáltatásokból származó késztermékek értékesítésében, másrészt pedig mivel ezen értékesítési ügyleteket nagyrészt az említett tagállamon kívül teljesítik, és mivel az ott teljesített értékesítési ügyletek héakötelesek.
- 56 Először is, amint arra a Bíróság már emlékeztetett, azt a kérdést, hogy fennáll-e a héairányelv 44. cikke értelmében vett állandó telephely, a szóban forgó szolgáltatásokat igénybe vevő adóalany szempontjából kell megvizsgálni (2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57. pont; 2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 30. pont), míg ezen irányelv többi, az állandó telephely fogalmára hivatkozó rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából azt a szolgáltatásnyújtó adóalany függvényében kell vizsgálni.
- 57 E különbségtétel magából a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikke (1) és (2) bekezdésének szövegéből következik.
- 58 E végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdéséből ugyanis az következik, hogy a héairányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó 44. cikke alkalmazásában az állandó telephely – az említett rendelet 10. cikkében foglalt gazdasági tevékenység székhelyének kivételével –

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 felhasználásához.

- 59 Ezzel szemben többek között a héairányelvnek az adófizetésre kötelezett személy meghatározására vonatkozó 192a. cikke alkalmazásában ugyanezen rendelet 11. cikkének (2) bekezdése szerint az állandó telephely a gazdasági tevékenység székhelyén kívül bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik, és ezáltal lehetővé teszi szolgáltatások nyújtását.
- 60 Így, még ha minden állandó telephely rendelkezik is azzal a közös jellemzővel, hogy kellően állandó szervezettel rendelkezik, és alkalmas a tevékenységének önálló végzésére, különbséget kell tenni aszerint, hogy az e szervezetre bízott funkciók szolgáltatások igénybevételéből vagy nyújtásából állnak-e, és – ami azt a kérdést illeti, hogy van-e állandó telephely a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása szempontjából – azt a szolgáltatások fogadására irányuló tevékenységhez kell kötni.
- 61 Másodszor, olyan összefüggésben, mint amelyről az alapügyben szó van, mindenekelőtt meg kell különböztetni az Adient Románia által az Adient Németország részére nyújtott szolgáltatásokat az ezen utóbbi társaság által Romániából teljesített termékértékesítésektől és szállításoktól, mivel e szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések különböző, eltérő héaszabályozás alá tartozó ügyleteknek minősülnek. Ennélfogva azon hely meghatározása érdekében, ahol az Adient Németország e szolgáltatásokból részesül, azt a helyet kell azonosítani, ahol az e társaság által e célból használt személyi és tárgyi eszközök találhatóak, nem pedig azt a helyet, ahol a késztermékek értékesítésére irányuló tevékenységéhez általa használt eszközök találhatóak (lásd analógia útján: 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 62 Így az a körülmény – feltéve, hogy bizonyítást nyer –, hogy az Adient Németország a Romániában rendelkezésére álló szervezeten belül olyan eszközökkel rendelkezik, amelyeknek köszönhetően az ezen, a javára az Adient Románia által teljesített szolgáltatásokból származó termékértékesítéseket végez, nem releváns az állandó telephely fennállásának e szolgáltatások teljesítési helyének megállapítása keretében való meghatározása céljából. E tekintetben még kevésbé releváns az a körülmény, hogy e termékértékesítésekre többségükben Románián kívül kerül sor, vagy hogy azok, amelyek Romániában teljesültek, héakötelesek.
- 63 Ezt követően, mivel a kérdést előterjesztő bíróság az Adient Németország által végzett termékértékesítési tevékenység figyelembevételére vonatkozó e kérdések igazolása érdekében kifejti, hogy mind a héairányelv 192a. cikke és a 282/2011 végrehajtási rendelet 53. cikke, mind pedig az adótörvénykönyv 266. cikke (2) bekezdésének b) pontja különbségtétel nélkül hivatkozik a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra, szükségesnek tűnik pontosítani ezen uniós rendelkezések hatályát és a „termékértékesítés” fogalmára való hivatkozást.
- 64 Először is hangsúlyozni kell, hogy az említett rendelkezések nem a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének, hanem a valamely tagállamban a más tagállamban letelepedett adóalany által teljesített adóköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adó megfizetésére kötelezett személynek a meghatározására vonatkoznak.

- 65 Márpedig meg kell állapítani, hogy sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem a Bíróság elé terjesztett észrevételekből nem tűnik ki, hogy az alapeljárás az Adient Németország által Romániában végzett termékértékesítésekre alkalmazandó héarendszerre vonatkozna.
- 66 A héairányelv 192a. cikke és a 282/2011 végrehajtási rendelet 53. cikke, amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság e kérdések alátámasztása érdekében hivatkozik, nem alkalmazhatók tehát az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amely kizárólag az Adient Románia által az Adient Németország részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helyének a meghatározására vonatkozik.
- 67 Másodszor és mindenesetre meg kell állapítani, hogy a héairányelv 192a. cikkéből ténylegesen az következik, hogy az állandó telephely termékértékesítési tevékenységben való részvételét ugyanazon a jogcímen veszik figyelembe, mint a szolgáltatásnyújtási tevékenységben való részvételét, annak meghatározása érdekében, hogy az adóalany vagy annak állandó telephelye köteles-e ezen ügyletek után héát fizetni.
- 68 E cikk értelmében azt az adóalanyt, aki állandó telephellyel rendelkezik azon tagállam területén, amelyben az adót meg kell fizetni, nem e tagállam területén letelepedett adóalanynak kell tekinteni, amennyiben az említett tagállam területén adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, és az ott található telephelye nem vesz részt e termékek értékesítésében vagy e szolgáltatások nyújtásában.
- 69 Egyébiránt a 282/2011 végrehajtási rendelet 53. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy az adóalany állandó telephelyét csak akkor lehet figyelembe venni, ha a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez, amelyben részt vesz. E végrehajtási rendelet 53. cikkének (2) bekezdése szerint szükséges, hogy az adóalany ezen eszközöket a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás szerves részét képező, és az említett értékesítést vagy szolgáltatásnyújtást megelőzően vagy az alatt teljesített ügyletekre használja fel.
- 70 E rendelkezések együttes olvasatából az következik, hogy a héafizetésre kötelezett személy meghatározása szempontjából az adóalany csak akkor tekinthető letelepedettnek azon tagállam területén, amelyben termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, ha e tagállamban olyan szervezettel rendelkezik, amely a személyi és tárgyi erőforrások állandó összevonásával minimális állandósággal bír, amely részt vesz az érintett adóköteles ügyletekben, azok végrehajtását megelőzően vagy azok során.
- 71 Mindazonáltal, amint arra a jelen ítélet 59. pontja emlékeztet, a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkének (2) bekezdéséből az is kitűnik, hogy a héairányelv 192a. cikkének alkalmazásában a figyelembe veendő állandó telephely az, amely a szolgáltatásokat nyújtja, nem pedig az, amely a részére nyújtott szolgáltatásokat igénybe veszi. Az e végrehajtási rendelet 53. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésben vagy szolgáltatásnyújtásban részt vevő állandó telephely tehát csak szolgáltatást nyújtó telephely lehet.
- 72 Ebből következik, hogy amennyiben a valamely tagállamban termékértékesítést végző adóalany e tagállamban csak szolgáltatásokat igénybe vevő állandó telephellyel rendelkezik, az a körülmény, hogy e telephely részt vesz az ezen adóalany által az említett tagállamban teljesített termékértékesítésekben, nem befolyásolhatja az ezen ügyletek után héafizetésre kötelezett személy meghatározását.

- 73 A jelen ügyben, még ha feltételezzük is, hogy az Adient Németország az Adient Románia által nyújtott szolgáltatásokat igénybe vevő állandó telephellyel rendelkezik, és hogy e telephely részt vesz az Adient Németország által Romániában teljesített termékértékesítésekben, az Adient Németország a héairányelv 192a. cikke alapján nem tekinthető Románia területén letelepedettnek.
- 74 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik és a hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 44. cikkét és a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy sem az a körülmény, hogy valamely héaalany társaság, amelynek gazdasági tevékenységének székhelye valamely tagállamban van, és amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott feldolgozási szolgáltatásokban részesül, ez utóbbi tagállamban olyan szervezettel rendelkezik, amely részt vesz az ezen feldolgozási szolgáltatásokból származó késztermékek értékesítésében, sem pedig az, hogy ezen értékesítési ügyletek többségükben az említett tagállamon kívül valósulnak meg, és az ott teljesített értékesítési ügyletek héakötelesek, nem relevánsak annak megállapítása szempontjából, hogy e társaság a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása szempontjából az utóbbi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.

A negyedik–hatodik és a nyolcadik kérdésről

- 75 Negyedik–hatodik és nyolcadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 44. és 192a. cikkét, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. és 53. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben az egyik tagállamban gazdasági tevékenységének székhelyével rendelkező héaalany társaság egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, az előbbi társaság ez utóbbi tagállamban található állandó telephelyének jellemzéséhez figyelembe vehetők azon tárgyi és személyi eszközök, amelyek révén ez utóbbi társaság azokat a szolgáltatásokat vagy eszközöket biztosítja, amelyeket az e szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó adminisztratív tevékenységekhez használnak.
- 76 Meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik ki, hogy az alapügyben az adóhatóság az Adient Németország romániai állandó telephelye fennállásának megállapításához figyelembe vette volna az Adient Románia által a feldolgozási szolgáltatások nyújtásához használt személyi és tárgyi erőforrásokat. A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik és ötödik kérdésének alátámasztása érdekében kifejti továbbá, hogy az adóhatóság megállapította, hogy a feldolgozási szolgáltatások nyújtásával érintett személyi és tárgyi erőforrások az Adient Romániához, nem pedig az Adient Németországhoz tartoztak, amely az áruk értékesítésében érintett személyi és tárgyi erőforrásokat használta. A kérdést előterjesztő, a tények értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező bíróság feladata tehát, hogy elvégezze az e tekintetben szükséges vizsgálatokat.
- 77 E vizsgálatokra figyelemmel emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy ugyanazon eszközök nem használhatók egyszerre az egyik tagállamban letelepedett adóalany által szolgáltatások nyújtására, illetve egy másik tagállamban letelepedett adóalany által arra, hogy ugyanezen szolgáltatásokat az első tagállamban található állítólagos állandó telephelyén keresztül igénybe vegye (2022. április 7-i Berlin Chemie A. Menarini ítélet, C-333/20, EU:C:2022:291, 54. pont; 2023. június 29-i Cabot Plastics Belgium ítélet, C-232/22, EU:C:2023:530, 41. pont).
- 78 A szolgáltatások igénybevevőjének állandó telephelye tehát azt feltételezi, hogy azonosíthatók olyan személyi és tárgyi eszközök, amelyek különböznek azoktól, amelyeket a szolgáltatást nyújtó társaság a saját szolgáltatásainak teljesítése érdekében használ, és amelyeket e szolgáltatások igénybevevője rendelkezésére bocsátanak azok saját szükségleteinek megfelelő fogadásához és

használatához. Ilyen megállapítás hiányában az ilyen kedvezményezett nem rendelkezik állandó telephellyel a szolgáltatást nyújtó társaság tagállamában, tehát nem tekinthető e tagállamban letelepedettnek.

- 79 Feltételezve, hogy az állandó telephely lehet ugyanazon szolgáltatások nyújtója és igénybevevője, ebben az esetben az adóalany és az igénybe vevő között azonosság állna fenn, következésképpen elvileg nem lenne semmilyen adóköteles ügylet, amint arra a főtanácsnok indítványának 35. pontjában rámutatott.
- 80 Ami azt a kérdést illeti, hogy a feldolgozási szolgáltatásokhoz kapcsolódó járulékos szolgáltatások figyelembe vehetők-e, a Bíróság már kimondta, hogy a vállalkozás tevékenységének ellátásához szükséges előkészítő vagy kiegészítő jellegű tevékenységek alapján nem állapítható meg állandó telephely (lásd ebben az értelemben: 2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítélet, C-73/06, EU:C:2007:397, 56. pont). A jelen ügyben – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő valamennyi releváns körülmény értékelésére is figyelemmel – úgy tűnik, hogy a Bíróság rendelkezésére álló, az előzetes döntéshozatalra utaló kérelemben bemutatott adatokból kitűnik, hogy az olyan tevékenységek, mint a nyersanyagok és késztermékek átvétele, kezelése vagy vizsgálata, a minőségellenőrzések támogatása vagy a késztermékek szállítási megbízásainak továbbítása az Adient Románia által végzett feldolgozási tevékenységhez képest előkészítő vagy kiegészítő tevékenységnek minősülnek.
- 81 A fenti megfontolások összességére tekintettel a negyedik–hatodik és nyolcadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 44. és 192a. cikkét, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. és 53. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az egyik tagállamban gazdasági tevékenységének székhelyével rendelkező héalalany társaság, amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, nem rendelkezik állandó telephellyel ez utóbbi tagállamban, ha az említett tagállamban rendelkezésére álló személyi és tárgyi erőforrások nem különböznek azoktól, amelyek révén a szolgáltatásokat számára nyújtják, vagy ha e személyi és tárgyi erőforrások csak előkészítő vagy kiegészítő tevékenységeket biztosítanak.

A költségekről

- 82 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A 2018. november 6-i (EU) 2018/1695 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 44. cikkét, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 11. cikkének (1) bekezdését**

a következőképpen kell értelmezni:

valamely hozzáadottértékadó-alany társaság, amely gazdasági tevékenységének székhelye valamely tagállamban van, és amely egy másik tagállamban letelepedett

társaság által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, nem tekinthető úgy, hogy ez utóbbi tagállamban e szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása céljából állandó telephellyel rendelkezik pusztán azon tény alapján, hogy a két társaság ugyanazon csoporthoz tartozik, vagy hogy e társaságokat szolgáltatásnyújtási szerződés köti össze.

- 2) A 2018/1695 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 44. cikkét, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

sem az a körülmény, hogy valamely hozzáadottértékadó- (héta) alany társaság, amelynek gazdasági tevékenységének székhelye valamely tagállamban van, és amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott feldolgozási szolgáltatásokban részesül, ez utóbbi tagállamban olyan szervezettel rendelkezik, amely részt vesz az ezen feldolgozási szolgáltatásokból származó késztermékek értékesítésében, sem pedig az, hogy ezen értékesítési ügyletek többségükben az említett tagállamon kívül valósulnak meg, és az ott teljesített értékesítési ügyletek héakötelesek, nem relevánsak annak megállapítása szempontjából, hogy e társaság a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása szempontjából az utóbbi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.

- 3) A 2018/1695 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 44. és 192a. cikkét, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelet 11. és 53. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az egyik tagállamban gazdasági tevékenységének székhelyével rendelkező hozzáadottértékadó- (héta) alany társaság, amely egy másik tagállamban letelepedett társaság által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, nem rendelkezik állandó telephellyel ez utóbbi tagállamban, ha az említett tagállamban rendelkezésére álló személyi és tárgyi erőforrások nem különböznek azoktól, amelyek révén a szolgáltatásokat számára nyújtják, vagy ha e személyi és tárgyi erőforrások csak előkészítő vagy kisegítő tevékenységeket biztosítanak.

Aláírások