



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. február 24.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Időbeli hatály – A hét hatálya alá tartozó szolgáltatások – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Szempontok – Csoporton belüli jogviszony – Szélgenerátor-alkatrészek jótállási javításából vagy kicseréléséből és meg nem felelésről szóló jelentések elkészítéséből álló szolgáltatások – A szolgáltatásnyújtó által kibocsátott, héát fel nem tüntető terhelési értesítések – Az alvállalkozói által ugyanazon szolgáltatások címén kiszámlázott termékeket és szolgáltatásokat terhelő héának a szolgáltató általi levonása”

A C-605/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2020. november 17-én érkezett, 2020. július 1-jei határozatával terjesztett elő

a **Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Passer tanácselnök, N. Wahl (előadó) és M. L. Arastey Sahún bírák,

főtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Suzlon Wind Energy – Energia Eólica Unipessoal Lda képviseletében L. Scolari és R. Reigada Pereira advogados,

* Az eljárás nyelve: portugál.

- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és I. Melo Sampaio, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda (a továbbiakban: Suzlon Wind Energy Portugal) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya olyan, a garanciális időszakban végzett javítási szolgáltatások hozzáadottérték-adó (héta) hatálya alá tartozása, amelyeket a harmadik államban székhellyel rendelkező, az alapügy felperesében közvetve 100%-os részesedéssel rendelkező társaság javára nyújtanak.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 77/388/EGK hatodik héairányelv

- 3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 2. cikkének 1. pontja előírta:

„A [héta] hatálya alá tartozik: [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

A 2006/112 irányelv

- 4 A 2006/112 irányelv (66) preambulumbekkezdése értelmében:

„A nemzeti jogba történő átültetés kötelezettségét azon rendelkezésekre kell korlátozni, amelyek a korábbi irányelvekhez képest tartalmi módosítást tartalmaznak. A módosítással nem érintett rendelkezések átültetésére vonatkozó kötelezettség az előző irányelvekből következik.”

5 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

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

6 Ezen irányelv 24. cikke (1) bekezdése értelmében „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

7 Az említett irányelv 28. cikke kimondja:

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

8 Ugyanezen irányelv 411. cikke (1) bekezdésének a szövege a következő:

„A [...] 67/227/EGK irányelv, valamint a [77/388] irányelv – az említett irányelvek nemzeti jogba való átültetésére és végrehajtására megállapított, a XI. melléklet B. részében felsorolt határidőkre vonatkozó tagállami kötelezettségek sérelme nélkül – hatályát veszti.”

9 A 2006/112 irányelv 413. cikke értelmében:

„Ez az irányelv 2007. január 1-jén lép hatályba.”

A portugál jog

A héatörvénykönyv

10 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (hozzáadottértékadó-törvénykönyv) 2008. június 20-i Decreto-Lei 102/2008 (102/2008. sz. törvényerejű rendelet; Diário da República, 1. sorozat, 118. sz., 2008. június 20.) szerinti változatának (a továbbiakban: héatörvénykönyv) „A szolgáltatásnyújtás fogalma” című 4. cikke előírja:

„(1) Szolgáltatásnyújtásnak minősül az ellenszolgáltatás fejében teljesített olyan ügylet, amely nem minősül termékértékesítésnek, Közösségen belüli termékbeszerzésnek vagy termékimportnak.

(2) Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül továbbá:

[...]

c) a megrendelő által e célra szállított, megrendelésre gyártott vagy összeszerelt ingóságok értékesítése, függetlenül attól, hogy a szerződő fél bocsátotta-e rendelkezésre a felhasznált termékek egy részét, vagy sem.

[...]

(4) Amennyiben a szolgáltatást a saját nevében eljáró megbízott végzi, ez utóbbi egymást követően a szolgáltatás igénybevevője és nyújtója.”

Az 1989. május 4-i körlevél

- 11 Az 1989. május 4-i Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (a héaszolgáltatások igazgatóságának 49424. sz. körlevele) szövege a következő:

„(1) A jótállási időszak alatt ingyenesen teljesített javításokat úgy kell tekinteni, mint amelyek nem tartoznak az adó hatálya alá, mivel azokat úgy tekintik, hogy hallgatólagosan a jótállás tárgyát képező vagyontárgy eladási árába tartoznak, és következésképpen nem tekintendők ellenérték fejében teljesített ügyleteknek, amint az más körülmények között a héatörvénykönyv 3. cikke (3) bekezdése f) pontjának és 4. cikke (2) bekezdése b) pontjának rendelkezéseire tekintettel történe.

Mindazonáltal, amikor az említett szolgáltatások (anyagköltséggel vagy anélkül) számlázás tárgyát képezik, ez utóbbiak vitathatatlanul ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletek, és következésképpen a héatörvénykönyv általános feltételei szerint adókötelesek.

(2) Ilyen körülmények között az említett javítások számlázásának időpontjától kezdve, vagyis amint a harmadik személyekkel (akár a vevő, a márkakereskedő vagy a gyártó) közölt követelésről van szó, meg kell állapítani az adót, és ugyanezen szabályozás alkalmazandó abban az esetben, ha a javító vagy a márkakereskedő által közölt követelés helyett a márkakereskedő vagy a gyártó által közölt jóváírásról van szó.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 12 A Suzlon Wind Energy Portugal az energiaiparban, közelebbről a szélenergia-ágazatban működő társaság. Tevékenysége kiterjed a gyártásra, összeszerelésre, üzemeltetésre, forgalmazásra, beszerelésre, fejlesztésre, feldolgozásra, kivitelezésre és karbantartásra, valamint a szolgáltatásnyújtásra. Héaalanyként Portugáliában vették nyilvántartásba. E társaság a Dániában székhellyel rendelkező Suzlon Wind Energy A/S (a továbbiakban: Suzlon Wind Energy Dánia) egyszemélyes leányvállalata.
- 13 2006. június 17-én az indiai jog szerinti Suzlon Energy Limited társaság (a továbbiakban: Suzlon Energy India) szélgenerátorok és kiegészítő berendezések értékesítési feltételeiről szóló megállapodást („Terms and Conditions of Sales Agreement”, a továbbiakban: 2006-os megállapodás) kötött a Suzlon Energy Dániával, amely egyszemélyes leányvállalata.
- 14 A 2006-os megállapodás szabályozta a szélgenerátorok és kiegészítő berendezések projektjeinek a szállító, a Suzlon Energy India és a vevő, a Suzlon Wind Energy Dánia, valamint ez utóbbi és leányvállalatai között az említett megállapodás 1. pontja szerinti értékesítésének feltételeit. E megállapodás 11. pontja szerint a szállító minden legyártott alkatrész gyártási hibái tekintetében a kereskedelmi ügylet időpontjától számított két éven keresztül jótállást vállalt. A szolgáltató jótállása így kiterjedt az alkatrészek, a javítások és a szállítás kifizetésére, a hibás alkatrészek kicseréléséhez szükséges munkaerőköltségek mindazonáltal a vevőt terheltek. Ami a harmadik felek által gyártott alkatrészeket illeti, a szállítónak engedményeznie kellett a szállítási

szerződéseket a vevőre annak érdekében, hogy ez utóbbi maga lépjen kapcsolatba az említett szállítókkal annak érdekében, hogy érvényesítse az alkalmazandó jótállást, és ilyen esetben a kapcsolódó költségek a vevőre hárulnak.

- 15 2007-ben és 2008-ban a Suzlon Wind Energy Portugal összesen 3 879 000 euró értékben 21, Portugáliában található szélerőműparkokba szánt szélgenerátort vásárolt közvetlenül a Suzlon Energy Indiától, amelyek egyenként három lapáttal rendelkeztek. E parkok harmadik vállalkozásokhoz tartoznak.
- 16 2007 szeptemberétől egyes, még jótállás alatt álló lapátokon repedések jelentek meg, amelyek javítást vagy cserét igényeltek.
- 17 A Suzlon Wind Energy Portugal és a Suzlon Energy India 2008. január 25-én szolgáltatási megállapodást (Service Agreement, a továbbiakban: 2008-as megállapodás) kötött a 63 hibás lapát javítására vagy cseréjére. A szerződés szerint a Suzlon Wind Energy Portugal rendelkezik a szélgenerátor- és kiegészítőberendezés-javító egység felállításához szükséges kapacitással Portugáliában, és a cserelapátokat Indiából szállítják majd Portugáliába.
- 18 Az említett szerződés alapján a Suzlon Energy India kötelezettséget vállalt arra, hogy logisztikai támogatást nyújt a Suzlon Wind Energy Portugáliának, és segíti a lapátok javításában vagy cseréjében. Ez utóbbinak a Suzlon Energy India részére javítási berendezéseket kellett rendelkezésre bocsátania, valamint a lapátok tárolásához és kezeléséhez kapcsolódó szolgáltatásokat kellett nyújtania. Emellett a Suzlon Energy India nevében meg kellett szereznie a hibás lapátok javításához szükséges valamennyi berendezést és alapanyagot, valamint a cserelapátok belső fuvarozását kellett megszerveznie. Végül a Suzlon Wind Energy Portugáliának saját költségén meg kellett adnia a Suzlon Energy India részére minden, az utóbbi által megkövetelt észszerű információt vagy segítséget.
- 19 A 2008-as megállapodás a Suzlon Energy India és a Suzlon Wind Energy Portugal közötti kapcsolatot ügyfél és beszállító közötti jogviszonynak minősítette, mivel a Suzlon Energy India a saját nevében, nem pedig a Suzlon Wind Energy Portugal érdekében járt el.
- 20 2007 szeptembere és 2009 márciusa között a Suzlon Wind Energy Portugal kicserélte vagy javította a hibás lapátokat, valamint a szélgenerátorok különböző alkatrészeit. Ehhez beszerezte a szükséges alapanyagokat, és bizonyos szolgáltatásokat alvállalkozásba adott harmadik személyeknek, akik kiállították a szóban forgó értékesítésekre és szolgáltatásokra vonatkozó számlákat. A Suzlon Wind Energy Portugal levonta az ezen ügyletek összességét terhelő héát, amint az a könyveléséből kitűnik.
- 21 2009. február 27-én a Suzlon Wind Energy Portugal kiállította a 39/2008. sz. terhelési értesítést, amelynek címzettje a Suzlon Energy India, 2 909 643 euró összegben. Ezen összeg egy része, azaz 2 232 373 euró tekintetében ezen értesítésen a „Meg nem felelésről szóló jelentések [2008.] március végéig / A [meg nem felelésről szóló jelentések] részletes listája csatolva” megjegyzés szerepelt.
- 22 2009. március 31-én a Suzlon Wind Energy Portugal kiállított egy második, 44/2008. sz., szintén a Suzlon Energy India részére címzett terhelési értesítést 3 263 454,84 euró összegben, a következő szöveggel: „Lapátok felújítása Portugáliában 2009 márciusáig /a) A lapátok felújításának költségei 2009 márciusáig /b) Az ITM (technikai módosítási utasítások) költségei (nem a projekthez kapcsolódóan)”.

- 23 Ugyanezen a napon egy harmadik terhelési értesítést is kiállított, ugyanazon címzett részére, 50/2008. számmal, 1 913 533,68 euró összegben. Az utóbbi terhelési értesítésen a következő megjegyzés szerepelt: „Megfelelésről szóló jelentés [20]08. áprilistól [20]09. március végéig / A [meg nem felelésről szóló jelentések] részletes listája csatolva”.
- 24 E három terhelési értesítés (a továbbiakban együtt: vitatott terhelési értesítések) egyike sem tartalmazta a héát, és nem is említett adómentességi jogalapot. Egyébiránt a héát nem állapították meg.
- 25 2012. május 31-én a Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (lisszaboni pénzügyi igazgatóság adóellenőrzési szolgálata, Portugália) a 2009. évre vonatkozó héaellenőrzés keretében a Suzlon Wind Energy Portugáliához szinte teljes egészében a vitatott terhelési értesítésekben fel nem számított héának megfelelő héafizetési felszólítást intézett. Az e felszólítást követően hozott, beszedést elrendelő határozat 1 666 710,02 euró összeget tett ki, amely tartalmazta a késedelmi kamatokat is. Az adóellenőrzési szolgálat jelentésében szereplő információk szerint, ha a vitatott terhelési értesítések alapjául szolgáló ügyletek héakötelesek lettek volna, az utóbbi adó összege 1 481 872,31 euró lett volna.
- 26 A Suzlon Wind Energy Portugal e fizetési felszólítást keresettel támadta meg. 2017. június 30-i ítéletével a Tribunal Tributário de Lisboa (lisszaboni adóügyi bíróság) elutasította e keresetet.
- 27 A Suzlon Wind Energy Portugal fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz. Azt állítja, hogy pusztán az, hogy áthárította az általa megszerzett termékek javítása vagy kicserélése kapcsán a jótállási időszakban felmerült költségek összegét a szolgáltatóra, a jelen esetben a Suzlon Energy Indiára, nem jövedelemszerzésre irányul. A vitatott terhelési értesítések nem a szállító bármely szolgáltatásának ellenszolgáltatásai, hanem azon költségek megtérítése, amelyeket az utóbbit terhelő feladat ellátása érdekében viselt, mivel e feladat az eladott termékért viselt jótállási kötelezettségből következett. Nem ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról van szó, hanem egyszerű pénzáramlásokról, amelyek – mivel semmilyen hozzáadott értéket nem keletkeztetnek – nem tartoznak a héa hatálya alá.
- 28 Az adó- és vámhatóság úgy véli, hogy a vitatott terhelési értesítések tárgyát képező ügyletek a Suzlon Wind Energy Portugal által Portugáliában a 2008-as megállapodás alapján ténylegesen nyújtott szolgáltatásnak felelnek meg, amelynek keretében ez utóbbi elszámolta az alvállalkozói által értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások összességét, és levonta a vonatkozó héát. Azt állítja tehát, hogy e szolgáltatásokra alkalmazni kellett volna a héát az általános adómértékkel. E hatóság többek között megjegyzi, hogy a vitatott terhelési értesítések szövegéből kitűnik, hogy azok a projekt egésze során készített meg nem felelésről szóló jelentésekre vonatkoznak. Ezenkívül úgy véli, hogy a jelen ügyben alkalmazandó, 1989. május 4-i körlevél, amely az ügyfél által a szállító részére a jótállási időszakban nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, előírja, hogy a vitatott terhelési értesítésekben foglaltakhoz hasonló szolgáltatások után héát kell felszámítani.
- 29 E körülmények között határozott úgy a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan értelmezés, amely szerint az úgynevezett »jótállási időszak« alatt végzett javítások kizárólag akkor minősülnek adómentes ügyleteknek, ha azokat ingyenesen végzik, és amennyiben azokat hallgatólagosan belefoglalják a jótállás által fedett termék eladási árába, ily módon a jótállási időszak alatt nyújtott azon

szolgáltatásokat kell adókötelesnek tekinteni (függetlenül attól, hogy azok során használtak-e fel anyagokat, vagy sem), amelyekről számlát állítanak ki, mivel azokat mindenképpen ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni?

- 2) A költségek áthárítására irányuló egyszerű ügyletnek – amely mint ilyen, héamentes –, vagy adókötelezettséget eredményező, ellenszolgáltatás fejében teljesített olyan szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni egy szélgenerátorok alkatrészeire vonatkozó terhelési értesítőnek a szállítóval szemben azon költségek visszatérítése érdekében történő kibocsátását, amelyeket a jótállási időszak alatt e termékek beszerzője viselt az alkatrészek cseréje (a szállító új termékbehozatalai, amelyekre héát alkalmaztak, és amelyek levonási jogot keletkeztettek), és a vonatkozó (harmadik személyek által nyújtott, héafizetési kötelezettséggel terhelt szolgáltatásokkal történő) javítás céljából, az említett (harmadik országban székhellyel rendelkező eladóval azonos cégcsoportba tartozó) termékbeszerző által egy szélerőműpark létesítésére irányuló szolgáltatás harmadik személy számára történő nyújtása keretében?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

- 30 Anélkül, hogy formálisan arra hivatkozna, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, a portugál kormány kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy az összeegyeztethető-e a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének rendelkezéseivel.
- 31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amelyet immár ezen eljárási szabályzat 94. cikke is tükröz, az uniós jognak a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezése megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatnak másrésztől pontosan meg kell jelölnie azon okokat, amelyek arra indították a nemzeti bíróságot, hogy felvesse az uniós jog értelmezésének kérdését, és amelyek alapján szükségesnek tartotta a Bíróság elé terjeszteni a kérdését (2020. április 30-i *Blue Air – Airline Management Solutions* ítélet, C-584/18, EU:C:2020:324, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 A jelen ügyben, bár igaz, hogy a jelen ítélet 29. pontjában ismertetett előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések nem említik sem az uniós jog, sem a portugál jog különös rendelkezéseit, eleve meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a kérdést előterjesztő bíróság a 77/388 hatodik irányelvre hivatkozik, és „az [ezen] irányelv 2. cikkének értelmezésével kapcsolatos kétségek fennállására” utal. Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy nem talált egyértelmű vagy világos választ az említett irányelv többi rendelkezésében és a héatörvénykönyvben. E bíróság hivatkozik a portugál adóhatóságnak az 1989. május 4-i körlevélben kifejtett, a jótállási időszak alatti javításokra vonatkozó gyakorlatára is, amely így nemzeti gyakorlatnak minősíthető (lásd ebben az értelemben: 2013. október 24-i *Metropol Spielstätten* ítélet, C-440/12, EU:C:2013:687, 39. pont).
- 33 A kérdést előterjesztő bíróság tehát összefoglaló jelleggel, de érthetően határozta meg az alapeljárás jogi hátterét.

- 34 Ezenkívül az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kellően egyértelműen következik, hogy a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azon ügyleteket illetően, amelyekre a vitatott terhelési értesítések vonatkoznak, az „ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” fogalmával kapcsolatban merültek fel kétségek annak meghatározása keretében, hogy a szóban forgó ügyletek héakötelesek-e.
- 35 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy az uniós joggal kapcsolatos kérdések relevanciáját vélelmezni kell, és hogy a Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2017. október 26-i BB construct ítélet, C-534/16, EU:C:2017:820, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által az előterjesztett kérdéseknek az alapjogvita elbírálása szempontjából való releváns jellegére vonatkozóan szolgáltatott információk lehetővé teszik e kérdések terjedelmének értékelését és az említett bíróság számára hasznos válasz adását.
- 37 Ezenkívül, amennyiben az Európai Bizottság arra hivatkozik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés két részből áll, és hogy a második rész, amely arra vonatkozik, hogy úgy tekinthető-e, hogy a szóban forgó ellenérték hallgatólagosan benne foglaltatik a termék eladási árában, amennyiben a javítási szolgáltatást ingyenesen nyújtják, elfogadhatatlan, mivel olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek nem képezik a jelen ügy tárgyát, elegendő megállapítani, hogy ez az érvelés az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés téves értelmezésén alapul. E kérdés szövegéből ugyanis kitűnik, hogy annak keretében az „ingyenesen [végzett], és [...] hallgatólagosan [...] a jótállás által fedett termék eladási árába [foglalt]” ügyletek csak a 77/388 hatodik irányelv értelmezésének az egyik lehetőségét képezik, amelynek vizsgálatát a kérdést előterjesztő bíróság kéri a Bíróságtól, és amelyből *a contrario* az következik, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek héakötelesek.
- 38 Ennélfogva az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell minősíteni.

Az ügy érdeméről

A 2006/112 irányelv időbeli hatályáról

- 39 A kérdést előterjesztő bíróság a 77/388 hatodik irányelv 2. cikkének értelmezésével kapcsolatban felmerült kétségeit fejezi ki, amely irányelv álláspontja szerint „a tényállás időpontjában hatályos” változatában alkalmazandó az előtte folyamatban lévő jogvitára.
- 40 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy e bíróság szerint az alapügyben a héafizetési felszólítás a 2009-ben elkönyvelt vitatott terhelési értesítésekből ered, amelyek nem tartalmaznak héát, amit következésképpen ebben az időpontban nem állapítottak meg. A releváns tényállás tehát 2007. január 1-jét követően valósult meg, amely időpontban a 2006/112 irányelv hatályba, és a 77/388 hatodik irányelv helyébe lépett, amint az a 2006/112 irányelv 411. és 413. cikkéből következik (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 24. pont).

- 41 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy ezen irányelv (66) preambulumbekzdése értelmében „[a] nemzeti jogba történő átültetés kötelezettségét azon rendelkezésekre kell korlátozni, amelyek a korábbi irányelvekhez képest tartalmi módosítást tartalmaznak”, és hogy „[a] módosítással nem érintett rendelkezések átültetésére vonatkozó kötelezettség az előző irányelvekből következik” (2017. október 4-i Federal Express Europe ítélet, C-273/16, EU:C:2017:733, 29. pont).
- 42 Márpedig a 2006/112 irányelv XII. mellékletében szereplő táblázatból következik, hogy a 77/388 hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának rendelkezései, amelyek szerint a hea hatálya alá tartoznak az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások, megfelelnek a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontja rendelkezéseinek.
- 43 A 77/388 hatodik irányelvhez képest történt bármiféle érdemi módosítás hiányában a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell tekinteni, mint amelyet ezen irányelv hatálybalépésekor, 2007. január 1-jén már átültettek a portugál jogba (lásd analógia útján: 2017. október 4-i Federal Express Europe ítélet, C-273/16, EU:C:2017:733, 30. pont). A 77/388 hatodik irányelvet ugyanis legkésőbb 1989. január 1-jéig kellett átültetni a portugál jogba a Spanyol Királyságnak és a Portugál Köztársaságnak az Európai Gazdasági Közösséghez és az Európai Atomenergia-közösséghez történő csatlakozásáról szóló szerződés (HL 1985. L 302., 9. o.) 395. cikkének és XXXVI. melléklete II. része utolsó mondatának együttes rendelkezései alapján.
- 44 Ebből következik, hogy mivel az alapeljárás a 2009. év tekintetében fizetendő hea beszédére vonatkozik, a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának időbeli hatálya alá tartozik az alapeljárás (lásd analógia útján: 2017. október 4-i Federal Express Europe ítélet, C-273/16, EU:C:2017:733, 31. pont). Ennélfogva e rendelkezés értelmezése a releváns az említett előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 26. pont).

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 45 Együttesen vizsgálandó két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azok az ügyletek, amelyek a heaalany részéről a terhelési értesítések lekönyveléséhez, valamint az említett ügyleteket lehetővé tevő termékeket és szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított hea levonásához vezettek, e rendelkezés értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, amennyiben egyrészt jótállás tárgyát képező termékekkel voltak kapcsolatosak, másrészt pedig azokat ezen adóalany úgy tünteti fel, mint amelyek számára semmilyen haszonnal nem járnak.
- 46 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti heaalanyiság feltételezi – amint az magából e rendelkezés szövegéből is következik –, hogy öt feltétel teljesüljön, nevezetesen, hogy a szóban forgó ügylet szolgáltatásnyújtásnak minősüljön, hogy azt ellenérték fejében teljesítsék, hogy az tagállam területén valósuljon meg, hogy azt adóalany teljesítse, és hogy ez utóbbi adóalanyként járjon el.
- 47 Először is, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a Suzlon Wind Energy Portugal Portugáliában heaalany, és hogy a szóban forgó ügyleteket e tagállam területén teljesítették, így az előző pontban említett kritériumok közül kettő máris teljesült.

- 48 Másodszor meg kell jegyezni, hogy az arra vonatkozó kritérium, hogy az adóalany ilyen minőségében járjon el, amely szempont jelenleg vizsgálendő, annak meghatározását feltételezi, hogy ez utóbbi a szóban forgó ügyleteket valóban adóalanyi minőségében valósította-e meg, másként fogalmazva, hogy azokat nem magánjelleggel teljesítette (1995. október 4-i Armbrrecht ítélet, C291/92, EU:C:1995:304, 16–18. pont), hanem adóköteles tevékenysége keretében (2006. január 12-i Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 42. pont), és másrészt azok jogi szempontból ténylegesen az ő cselekményei. A jelen ügyben ez magában foglalja annak vizsgálatát, a vitatott terhelési értesítések tárgyát képező ügyleteket illetően, hogy a Suzlon Wind Energy Portugal a saját nevében héalanyként járt-e el vagy a Suzlon Energy India nevében és javára.
- 49 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak a szerződéses és számviteli keretnek a vizsgálata, amelybe a vitatott terhelési értesítések illeszkednek, többek között a 2006/112 irányelv 79. cikke első bekezdésének c) pontja értelmében vett átmenő tételek esetleges létezésének meghatározása céljából (lásd ebben az értelemben: 2006. június 1-jei De Danske Bilimportører ítélet, C-98/05, EU:C:2006:363, 25. pont).
- 50 Szerződéses szempontból meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a 2006-os megállapodás szabályozza az értékesített termékekkel kapcsolatos megfelelőségi és funkcionális jótállást az értékesítő, a Suzlon Energy India és a vevő, a Suzlon Wind Energy Dánia között, amely megállapodás kiterjed ez utóbbi olyan leányvállalataira is, mint a Suzlon Wind Energy Portugal. A jelen ügyben – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – úgy tűnik, hogy mivel a hibás cikkeket közvetlenül a Suzlon Energy Indiától importálta, a Suzlon Wind Energy Portugal volt a 2006-os megállapodás szerinti jótállás jogosultja.
- 51 Azt is hangsúlyozni kell, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében – nem a Suzlon Wind Energy Portugal által az ügyfeleinek nyújtott jótállás érintett a jelen ügyben. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból az sem tűnik ki, hogy a jelen ügyben a Suzlon Energy India közvetlen jótállást vállalt volna a végső ügyfelek felé.
- 52 A 2008-as megállapodásnak az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben idézett kivonata egyértelmű abban a tekintetben, hogy az annak tárgyát képező javítási és csereszolgáltatásokat egy szolgáltató, a Suzlon Wind Energy Portugal nyújtja egy ügyfél, a Suzlon Energy India javára.
- 53 Számviteli szempontból hangsúlyozni kell, hogy a héalanynak képesnek kell lennie arra, hogy igazolja a könyvelésében szereplő ügyletek valódiságát és tartalmát. E tekintetben az említett ügyletek meghatározását a nemzeti adóhatóságok az összes többi releváns körülmény között figyelembe vehetik valamely ügylet adóköteles jellegének meghatározása érdekében. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megemlíti a vitatott terhelési értesítések szövegét, amelyekből kitűnik, hogy a Suzlon Wind Energy Portugal az érintett berendezések tekintetében a Suzlon Energy India javára számos „meg nem felelésről szóló jelentést” készített, és „felújítást” végzett.
- 54 A Suzlon Wind Energy Portugal azt is jelezte, hogy úgy döntött, hogy vállalja a releváns javításokat vagy cseréket Portugália területén. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy e célból beszállítókat és szolgáltatókat vett igénybe. Az ennek alapján kiállított számlák összességét nem a Suzlon Energy India, hanem a Suzlon Wind Energy Portugal nevére állították ki. Ez utóbbi levonta az említett számlákon felszámított hea összegét, amelyet ennél fogva a vitatott terhelési értesítések útján elszámolt ügyletek kapcsán előzetesen felszámított héának kell tekinteni.

- 55 Ezenkívül bizonyítottnak tűnik – amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia –, hogy a javítási és cseremunkálatokhoz kapcsolódó összegeket a Suzlon Wind Energy Portugal nem átmenő tételként könyvelte, amint annak az említett összegek azonnali átcsoportosítása érdekében történnie kell.
- 56 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkra tekintettel és az e bíróság által elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett meg kell tehát állapítani, hogy azt a héalanyt, aki úgy járt el, mint ahogy úgy tűnik, a Suzlon Wind Energy Portugal járt el, olyan adóalanynak kell tekinteni, aki e minőségében jár el.
- 57 Harmadszor, a szóban forgó ügyletnek szolgáltatásnyújtásnak kell minősülnie.
- 58 A 2006/112 irányelv 24. cikke értelmében szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek. A szóban forgó ügylet minősítése érdekében figyelembe kell venni az ügylet lebonyolításának valamennyi körülményét (2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 32. pont). Ebben az összefüggésben a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt képeznek, amelyet figyelembe kell venni az említett irányelv értelmében vett „szolgáltatásnyújtási” ügylet esetén a szolgáltató és az igénybe vevő azonosítása során (2019. május 2-i Budimex ítélet, C-224/18, EU:C:2019:347, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 59 E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a 2008-as „szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés” című megállapodás és a vitatott terhelési értesítések, amelyek a meg nem felelési jelentésekre és a felújításokra hivatkoznak, egyértelművé teszik azt a tényt, hogy a Suzlon Wind Energy Portugal láthatóan szolgáltató, amelynek a Suzlon Energy India az ügyfele.
- 60 Hozzá kell tenni, hogy az olyan ügyletek, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem egyenértékűek a hibás termékeknek a szállító részére javítás vagy csere céljából való visszaküldésével, mivel a jelen esetben a szállító a szóban forgó termékek vevőjét bízta meg azzal, hogy bizonyos számú szolgáltatást nyújtson ugyanezen szállító jótállásának érvényesítése érdekében.
- 61 Negyedszer, a szolgáltatást ellenérték fejében kell nyújtani.
- 62 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül ellenérték fejében teljesítettnek a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Ez a helyzet akkor, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizija ítélet, C-21/20, EU:C:2021:743, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 63 E különböző elemeknek a kérdést előterjesztő bíróság általi értékelésének sérelme nélkül megállapítható, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyszerű olvasata alapján először is a vitatott terhelési értesítések alapjául szolgáló jogviszonyt a 2008-os megállapodás alkotja, másodszor úgy tűnik, hogy a szolgáltató díjazása megfelel e terhelési értesítéseknek, harmadszor pedig a Suzlon Wind Energy Portugal által a Suzlon Energy India részére nyújtott szolgáltatások, vagyis többek között a hibás lapátok javítása vagy cseréje során nyújtott segítségnyújtás megfelel az „igénybe vevő részére nyújtott azonosítható szolgáltatás” fogalmának.

- 64 Továbbá az a körülmény, hogy e szolgáltatás ellenértéke terhelési értesítés formáját öltötte, nem képezi akadályát annak, hogy ezen ellenértéket a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett díjazásnak lehessen tekinteni. A Bíróságnak ugyanis már volt alkalma emlékeztetni arra, hogy valamely szolgáltatásnyújtás visszterhes jellegének meghatározása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a díjazás nem konkrét költségek átutalásának vagy megfizetésének formáját ölti (2015. október 22-i Hedqvist ítélet, C-264/14, EU:C:2015:718, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 65 Végül azon körülményt illetően – feltéve, hogy bizonyítást nyer –, hogy a Suzlon Wind Energy Portugal a hibás lapátok cseréjének vagy javításának költségét haszonkulcs vagy felár nélkül hárította át, emlékeztetni kell arra, hogy az a tény, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítettek, nem releváns valamely ügylet „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” való minősítése szempontjából, mivel ez utóbbi fogalom kizárólag azt feltételezi, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 26. pont).
- 66 A fentiekből következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által leírtakhoz hasonló ügyletek teljesítik az ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában előírt kritériumait.
- 67 Hozzá kell tenni, hogy az értékesített termékekre vonatkozó jóállás fennállása csak akkor lenne hatással az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásként történő minősítésre, ha az az e rendelkezésben említett kritériumok valamelyikére hatással lenne. Ez az eset állna fenn például akkor, ha a szolgáltató más nevében és javára járt volna el, és a szóban forgó beszerzett termékekkel, illetve csere- vagy javítási munkákkal kapcsolatos összegeknek a 2006/112 irányelv 79. cikke első bekezdésének c) pontja értelmében vett átmenő tételként való átvezetésére szorítkozott volna, nem vonva le az előzetesen felszámított héát, és a megrendeléseken és számlákon feltüntette volna azon társaság nevét, amelynek javára az említett termékeket beszerezték, valamint a munkákat elvégezték.
- 68 Mindenesetre az a helyzet, amelyben a jóállással fedett javak meg nem felelésére vonatkozó jelentéseket több hónapon keresztül készítették, és az említett javakat felújították, eltér azoktól a helyzetektől, amelyekben a jóállás tárgyát képező hibás termékeket egyszerűen lecserélték.
- 69 A fenti megfontolásokra tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azok az ügyletek, amelyek a szolgáltatások nyújtóját, azok igénybe vevőjét és az érintett szolgáltatások jellegét azonosító szerződéses keretbe illeszkednek, valamint amelyeket az adóalany megfelelően könyvelt, a szolgáltatási jellegüket megerősítő meghatározással, továbbá a szolgáltató által kapott, az említett szolgáltatások ellenértékét képező térítéssel járnak terhelési értesítők formájában, e rendelkezés értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, függetlenül egyrészt az adóalany esetleges nyereségének hiányától, és másrészt a szóban forgó szolgáltatások tárgyát képező termékekre vonatkozó jóállás fennállásától.

A költségekről

- 70 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azok az ügyletek, amelyek a szolgáltatások nyújtóját, azok igénybe vevőjét és az érintett szolgáltatások jellegét azonosító szerződéses keretbe illeszkednek, valamint amelyeket az adóalany megfelelően könyvelt, a szolgáltatási jellegüket megerősítő meghatározással, továbbá a szolgáltató által kapott, az említett szolgáltatások ellenértékét képező térítéssel járnak terhelési értesítők formájában, e rendelkezés értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, függetlenül egyrészt az adóalany esetleges nyereségének hiányától, és másrészt a szóban forgó szolgáltatások tárgyát képező termékekre vonatkozó jóállás fennállásától.

Aláírások