

**C-527/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. augusztus 16.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunalul Prahova (Románia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2022. december 30.

**Felperes:**

Weatherford Atlas Gip SA

**Alperesek:**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de  
Soluționare a ContestațiilorAgenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de  
Administrare a Marilor Contribuabili**Az alapeljárás tárgya**

A Weatherford Atlas GIP SA által benyújtott közigazgatási panaszt elbíráló határozatnak az 1 774 410 román lej (RON) összegű héakövetelést elutasító részében történő megsemmisítése és a jogi személyek adóellenőrzése keretében megállapított adóalap-különbözetek utáni fő adókötelezettségekre vonatkozó adómegállapítási határozat megsemmisítése iránti kereset. Ezenkívül a felperes az adómegállapítási határozat meghozatalának alapját képező adóellenőrzési jegyzőkönyv jogellenességének megállapítását és az általa megfizetett hea visszatérítésének elrendelését kéri.

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

Az EUMSZ 267. cikkben alapuló kérelem, amelynek tárgyát a 2006/112 irányelv 2. és 168. cikkének értelmezése képezi.

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között megtagadja az adóalanytól az igénybe vett adminisztratív szolgáltatások után megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, amennyiben megállapítást nyer, hogy az igénybe vett szolgáltatások tekintetében nyilvántartásba vett valamennyi költség az adóalany általános költségei között szerepel, és az adóalany kizárólag adóköteles tevékenységet végez, a szolgáltatásnyújtást az adóhatóság kifejezetten megerősíti, és az alkalmazott adójogi bánásmód a fordított adózás (ami kizárná az államháztartásnak történő károkozást)?

2) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. és 168. cikke rendelkezéseinek értelmezése szempontjából az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között a csoporton belüli társaságok között a különböző tagok javára nyújtott adminisztratív és ügyviteli szolgáltatásokat (azaz a különböző területeket érintő segítségnyújtási és tanácsadási szolgáltatásokat, valamint a pénzügyi és jogi tanácsadási szolgáltatásokat) mindegyik tag részben olyannak tekintheti-e, mint amelyeket adóköteles tevékenység céljára használtak fel, azaz saját szükségleteikre vesznek igénybe?

3) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke rendelkezéseinek értelmezése szempontjából annak megállapítása esetén, hogy a csoporton belüli szolgáltatásokat nem a csoport egyik tagjának nyújtják, adóalanyként eljáró személynek minősíthető-e a csoporthoz tartozó társaság, amelyet úgy kell tekinteni, mint amely nem vette igénybe az említett szolgáltatásokat?

## **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban úgy is mint: héairányelv) 2. cikkének (1) bekezdése, 9. cikkének (1) bekezdése, valamint 168., 178., 203. és 273. cikke

Az Európai Unióról szóló szerződés 5. cikkének (4) bekezdése

Az Európai Unióról szóló szerződés a szubszidiaritás és az arányosság elvének alkalmazásáról szóló (2.) jegyzőkönyvének 5. cikke.

Ügyek: Midland Bank ügy (C-98/98); Abbey National ügy (C-408/98); Klub ügy (C-153/11); Kretztechnik ügy (C-465/03); SKF ügy (C-29/08); Investrand ügy (C-435/05)

## A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Legea nr. 7/2015 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény) 3. cikkének a) pontja, amely a következő adózási elvről rendelkezik: „az adóintézkedések semlegessége a befektetők, a tőke és a vagyon különböző kategóriái vonatkozásában, ami az adómérték által azonos feltételeket biztosít a befektetők, a román tőke és a külföldi tőke számára.”

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) 126. cikkének (1) bekezdése, [amely meghatározza az adóköteles ügyletekre vonatkozó együttes feltételeket, és amelynek a) pontja meghatározza „azokat az ügyleteket, amelyek a 128–130. cikk értelmében az adó szempontjából releváns, ellenérték fejében teljesített adóköteles termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek vagy azokkal egy tekintet alá esnek”]; a 145. cikk (2) bekezdése [amely előírja, hogy az adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő adó levonására, ha a beszerzésekre meghatározott ügyletek – köztük az a) pont szerinti „adóköteles ügyletek” – érdekében kerül sor]; [a levonási jog gyakorlásának feltételeit meghatározó] 146. cikk (1) bekezdése; a 150. cikk (1) és (2) bekezdése

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (a 44/2004. sz. kormányhatározattal jóváhagyott, az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény alkalmazására vonatkozó módszertani szabályok):

– a 2. pont (2) bekezdése a 2003. évi adótörvénykönyv 126. cikkével összefüggésben:

„Az adótörvénykönyv 126. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a termékértékesítést és/vagy szolgáltatásnyújtást ellenérték fejében kell teljesíteni. Az „ellenérték fejében” feltételéből az ügylet és a kapott ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállása következik. Az alábbiak szerint valamely ügylet akkor adóköteles, ha az ügyfél számára előnyt biztosít, és a kapott ellenérték a kapott előnyhöz kapcsolódik:

a) az ügyfélnek biztosított előny fennállására vonatkozó feltétel akkor teljesül, ha a szállító vagy a szolgáltató kötelezettséget vállal arra, hogy meghatározható árukat és/vagy szolgáltatásokat szállít, illetve nyújt a fizetést teljesítő személy részére, vagy – fizetés hiányában – ha az ügyletet ilyen kötelezettségvállalás lehetővé tétele érdekében hajtották végre. Ez a feltétel összeegyeztethető azzal, hogy a szolgáltatások kollektívek, nem mérhetők pontosan, vagy jogi kötelezettségre vezethetők vissza; [...]”.

– A 41. pont a 2003. évi adótörvénykönyv 11. cikkével összefüggésben:

„Csoporton belüli adminisztratív és ügyviteli szolgáltatások esetében a következőket kell figyelembe venni:

a) a kapcsolt személyek között az adminisztratív, ügyviteli, ellenőrzési, tanácsadási vagy hasonló feladatok ellátásából eredő költségeket az anyavállalaton keresztül központi vagy regionális szinten, az egész csoport nevében kell levonni. Az ilyen tevékenységekért nem követelhető díjazás, mivel azok jogalapját az üzletszervezés formáját szabályozó jogviszony vagy bármely más, a jogalanyok közötti kapcsolatot meghatározó szabály képezi. Az ilyen jellegű költségek kizárólag akkor vonhatók le, ha ezek a jogalanyok szolgáltatásokat is nyújtanak a tagoknak, vagy ha a termékek ára és a nyújtott szolgáltatások díjának összege a szolgáltatásokat vagy az adminisztratív költségeket is figyelembe veszi. Az ilyen jellegű költségeket nem vonhatja le az olyan leányvállalat, amely e szolgáltatásokat a közöttük fennálló jogviszonyra tekintettel kizárólag saját feltételei szerint veszi igénybe, mivel e szolgáltatásokat nem vette volna igénybe, ha független személy lett volna;

b) a szolgáltatásokat ténylegesen kell nyújtani. A csoporton belüli szolgáltatások pusztán létezése nem elegendő, mivel a független személyek általában csak a ténylegesen nyújtott szolgáltatásokat fizetik meg. [...]”

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

- 1 A felperes Weatherford Atlas GIP SA 50 évet meghaladó tapasztalattal rendelkezik az olajiparban fúróluk-szelvényezési, fúrési és kitermelési szolgáltatások nyújtása, valamint Romániában a geológiai és irányított fúrési szolgáltatások nyújtása terén. A társaság a Weatherford csoport (a továbbiakban: Csoport) része; e cégcsoport világszerte az olajmezőkkel kapcsolatos szolgáltatások széles körét (fúrás, értékelés, kutak felszerelése, beavatkozások, elhagyás stb.) kínálja.
- 2 A felperes beolvadással történő egyesüléssel átvette a Csoport tagjának minősülő Foserco SA társaságot, amelynek tevékenysége a kőolaj és földgáz kitermeléséhez képest járulékos szolgáltatásokból állt, beleértve a feltárást is.
- 3 Az adóhatóságok a beolvadással történő egyesülést követően ellenőrizték a Foserco SA által fizetendő jövedelemadóval és héával kapcsolatos adókötelezettségeket, és határozatot hoztak e kötelezettségek felülvizsgálatáról. A Foserco SA az említett felülvizsgálat által érintett időszakban két ügyfélnek nyújtott fúrési szolgáltatásokat. A Foserco SA e szolgáltatások nyújtása céljából a Csoporthoz tartozó társaságok által nyújtott általános adminisztratív szolgáltatásokat, jelesül informatikai szolgáltatásokat, emberi erőforrásokkal kapcsolatos szolgáltatásokat, marketingszolgáltatásokat, a pénzügyi és számviteli folyamatok optimalizálását szolgáló szolgáltatásokat, pénzügyi és számviteli szolgáltatásokat, környezetvédelmi szolgáltatásokat, értékesítési szolgáltatásokat stb. vett igénybe.
- 4 E szolgáltatásokat a Csoport egyes társaságainak szakterületei nyújtották a Csoport különböző tagjai, köztük a felperes részére. Mivel a szolgáltatásokat

nyújtó társaságok Románia területén kívül letelepedett társaságok, ezekre az ügyletekre héa szempontjából a fordított adózást alkalmazták.

- 5 Az ellenőrzést végző hatóságok az adóellenőrzést követően kiadták az adómegállapítási határozatot és az adóellenőrzési jegyzőkönyvet, amelyekben azon okból tagadták meg a beszerzett szolgáltatásokat terhelő héa levonását, hogy nem nyert bizonyítást, hogy e szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez való felhasználás céljából nyújtották. A felperes e jogi aktusok ellen panaszt nyújtott be, amelyet az adóhatóság határozatával elutasított.

### **Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei**

- 6 A **felperes** azt kérte, hogy a Tribunalul Prahova (Prahova megyei törvényszék, Románia) az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdéseket terjesszen a Bíróság elé.
- 7 Az első kérdést illetően előadja, hogy tisztázni kell az egyes szolgáltatások adóköteles tevékenység céljára való felhasználásának fogalmát, mivel az adóhatóságok megtagadták tőle az e szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való jogot. E hatóságok a szolgáltatások nyújtásának ténylegességét vagy azok tényleges fennállását nem vitatják, és adócsalásra sem hivatkoznak, mivel a jelen ügyben a héát a fordított adózási mechanizmus útján alkalmazták, de azzal érvelnek, hogy a felperes nem bizonyította a nyilvántartásba vett szolgáltatások és az adóköteles tevékenysége közötti kapcsolatot. Különösen, mivel a felperes által beszerzett szolgáltatások adminisztratív szolgáltatások, és alkalmazottai levelezést folytattak a szolgáltatóval a nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban, vagy a szolgáltatók által nyújtott több képzésen vettek részt, az adóhatóságok kifogásai valójában e szolgáltatások igénybevételének szükségességére, vagyis arra vonatkoznak, hogy azok milyen módon biztosítottak előnyt a felperes számára, és azokat hogyan használta fel adóköteles tevékenységeinek céljára.
- 8 A felperes azt állítja, hogy az Európai Unió Bírósága ítélezési gyakorlatában két olyan szabályt határozott meg, amelyeket a szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználás céljából történő igénybevételére vonatkozó követelmény vizsgálata céljából elemezni kell.
- 9 Az első szabály szerint a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héalevonására, és e kapcsolat akkor áll fenn, ha a beszerzés érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik. A felperes e tekintetben a Midland Bank ítéletre (C-98/98) utal.
- 10 A második szabály szerint az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások ezen adóalany általános költségeinek részét képezik. A felperes

konkrétan a Midland Bank ítéletre (C-98/98) és az Abbey National ítéletre (C-408/98) utal, amelyekben a Bíróság megállapítja, hogy e költségek mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.

- 11 A felperes az Investrand ügyre, az SKF ügyre, a Kretztechnik ügyre, a BLP Group ügyre, a Cibo Participationis ügyre és a Securenta ügyre is utal, de ez az ítélkezési gyakorlat az e személyek által végzett héamentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó értékesítési gazdasági tevékenységre vonatkozik.
- 12 A felperes rendelkezésére álló információk alapján ugyanis jelenleg a Bíróságnak az uniós jog értelmezésére vonatkozó egyetlen ítélete sem irányul annak tisztázására, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll-e fenn a szolgáltatások igénybevétele és a kizárólag adóköteles tevékenységet végző adóalanyok adóköteles ügyletei között, amennyiben a szolgáltatások teljes költsége a termékek eladási árának vagy az adóalany általános költségeinek részét képezte.
- 13 A felperes a második kérdést illetően úgy véli, az uniós bíróságnak azt kell tisztáznia, hogy a héalevonási jog megtagadható-e az adóhatóságnak a szóban forgó szolgáltatások igénybevétele szükségességére és célszerűségére vonatkozó szubjektív értékelése alapján, mivel a héairányelv 168. cikke nem írja elő, hogy az előzetesen teljesített beszerzésekhez kapcsolódó héa levonása céljából bizonyítani kell, hogy e beszerzések szükségesek a gazdasági tevékenységhez, hanem annak a feltételnek az előírására szorítkozik, hogy e beszerzéseknek a beszerzett termékeknek és igénybe vett szolgáltatásoknak az adóalany adóköteles tevékenységéhez való felhasználása célját kell szolgálniuk.
- 14 A felperes által a Csoporttól igénybe vett szolgáltatások a közvetlenül neki nyújtott tanácsadáson kívül olyan eljárások kidolgozását is magukban foglalják, mint például az ügyfelek elektronikus számlázására vonatkozó eljárás, a munkavállalók teljesítményének kezelésére vonatkozó eljárás stb., amelyeket a Csoport több társasága számára dolgoztak ki, és amelyeket ez utóbbiak, többek között a felperes társaság is használt, ezen eljárások kidolgozásának és végrehajtásának költségeit pedig felosztották a kedvezményezett társaságok között.
- 15 Az adóhatóságok álláspontja szerint nem nyert bizonyítást, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat a felperes tevékenységével összefüggésben és ez utóbbi javára nyújtották volna, ami arra engedett következtetni, hogy azokat valójában nem a felperes részére kellett volna kiszámlázni, mivel azokat a Csoporthoz tartozó más jogalanyok, sőt a Csoport mint olyan vette igénybe, így a részvényes költségeinek minősülnek, tehát nem szükségesek.
- 16 Márpedig a Bíróság a 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties és Provadinvest ítéletben (C-621/10 és C-129/11) megállapítja, hogy az ellenszolgáltatás fejében

teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap.

- 17 A felperes álláspontja szerint ezért a Bíróságnak azt kell tisztáznia, hogy a héairányelv 168. cikke – a szolgáltatásoknak az adóalany adóköteles tevékenysége céljára történő felhasználására vonatkozó feltételen kívül – azt (az önálló vagy az „adóköteles tevékenység céljára való felhasználás” fogalmába tartozó) követelményt is előírja-e, hogy a szolgáltatások szükségesek legyenek az adóalany számára, és mindenekelőtt melyek azok a kritériumok, amelyek alapján az ilyen elemzés elvégezhető.
- 18 A felperes a harmadik kérdést illetően azt állítja, hogy az az általa a Csoporttól igénybe vett szolgáltatásokat terhelő hea levonásához való jog adóhatóságok általi megtagadásán alapul, mivel nem bizonyította, hogy a szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez történő felhasználás céljára és az ő javára nyújtották.
- 19 E tekintetben a Serebryannay vek ítéletre (C-283/12) utal, amelyben a Bíróság megállapítja, hogy az ügylet ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi.
- 20 Ha nem áll fenn kapcsolat a szolgáltatásnyújtás és a kapott ellenérték között, a szolgáltatásnyújtás a hea szempontjából nem minősül adóköteles ügyletnek. Ilyen esetben meg kell állapítani, hogy ha a szolgáltatást nem nyújtották volna, akkor az nem létezett volna, így az ügylet a hea szempontjából már nem lett volna adóköteles.
- 21 Márpedig a felperes – mivel az adóhatóságok tagadják, hogy a felperes lenne a csoporton belüli szolgáltatásnyújtás címzettje – úgy véli, a Bíróságnak tisztáznia kell, hogy a héairányelv III. címének 9. és azt követő cikkei tükrében teljesíti-e az ahhoz szükséges feltételeket, hogy hea megfizetésére köteles adóalanyak lehessen tekinteni.
- 22 Az **alperesek** azt kérték, hogy az eljáró bíróság nyilvánítsa elfogadhatatlannak a felperes által megfogalmazott, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel a Bírósághoz intézett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, mivel a felperes célja valójában az, hogy a Bíróság adjon iránymutatást az ügynek a kérdést előterjesztő bíróság által történő konkrét elbírálására vonatkozóan. Az alperesek úgy vélik, hogy a szóban forgó tényállás értékelése és annak meghatározása, hogy a Bíróságnak a héalevonási jogra vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazható-e a jelen ügyben, a jogvitában eljáró nemzeti bíróság feladata.

#### **Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása**

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság – a felperessel egyetértve és az alperesek által e tekintetben előadottakkal ellentétben – úgy ítéli meg, hogy az alkalmazandó uniós

jognak az ügy érdemében történő határozathozatalt megelőző tisztázása szükséges és hasznos, és teljes mértékben egyetért a felperes érveivel.

- 24 A kérdést előterjesztő bíróság – az előzetes döntéshozatalra előterjesztett e kérdéseknek a Bíróság elé utalása célszerűsége értékelése során – figyelembe veszi azt, hogy a vizsgálat és az értelmezési kérdés tárgyát képező, a héairányelv 2. és 168. cikkében foglalt uniós jogi szabályok nagy jelentőséggel bírnak a jogvita elbírálása szempontjából, tekintettel arra, hogy a héa az uniós jogból eredő adó, és a közös héarendszer több, az Unióban általánosan kötelező elven alapul.
- 25 E jogvita kimenetele – az említett uniós jogi rendelkezéseknek a jelen ügyre gyakorolt hatására és a jelen ügy szempontjából vett relevanciájára figyelemmel – nagymértékben függ e rendelkezéseknek a Bíróság általi helyes értelmezésétől, mivel a kérdést előterjesztő bíróságnak ezen értelmezés alapján kell meghatározni, hogy az adóhatóságoknak a jelen ügyben alkalmazott megközelítése megfelel az uniós szabályozás szellemének, vagy épp ellenkezőleg, téves.
- 26 A Tribunalul Prahova (Prahova megyei törvényszék) ezzel összefüggésben úgy ítéli meg, hogy nem szigorúan a belső jog értelmezésének kérdéséről van szó, és hogy a 2006/112 irányelv kifejtett szempontokból történő értelmezését tisztázni kell.
- 27 A fentiek alapján a Tribunalul Prahova (Prahova megyei törvényszék) úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben teljesülnek az elfogadhatóság feltételei, mivel a feltett kérdésekre adandó válaszok a bíróság és felek számára a jelen ügy elbírálása szempontjából releváns szempontokat tisztázhatnak, tekintettel arra, hogy új értelmezési kérdés vetődött fel.