

**C-726/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. november 28.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Curtea de Apel București (Románia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. szeptember 16.

**Fellebbező és felperes az elsőfokú eljárásban:**

SC Arcomet Towercranes SRL

**Ellenérdekű felek a fellebbezési eljárásban és alperesek az elsőfokú eljárásban:**

Direcția Regională Vamală București (bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság, Románia)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (közepes adóteljesítményű adózók bukaresti adóhivatala, Románia)

**Az alapeljárás tárgya**

A Tribunalul Bucureștinek (bukaresti törvényszék, Románia) az SC Arcomet Towercranes SRL (a továbbiakban: felperes) által kiegészítő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) címén 437 705 román lej (RON) összeg és járulékos terhek (késedelmi kamat és bírság) címén 222 917 RON összeg megfizetését előíró adómegállapítási határozattal szemben benyújtott panaszt elutasító határozat részleges megsemmisítése iránt benyújtott keresetet elutasító ítéletével szemben, valamint az ezen adókötelezettségeket megállapító határozat és az adómegállapítási határozat alapjául szolgáló adóellenőrzési jegyzőkönyv részleges megsemmisítése iránt benyújtott fellebbezés. A felperes emellett a két vitatott összeg megfizetése alóli mentességet, valamint a 84 973 RON összeg visszatérítéséhez való jogának elismerését és az említett összeg tényleges visszatérítését kéri.

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

Az eljáró bíróság az EUMSZ 267. cikk értelmében a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, valamint 168. és 178. cikkének értelmezését kéri.

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy egy vállalkozás (a vezető vállalkozás) által egy kapcsolt vállalkozás (az üzemeltető vállalkozás) részére kiszámlázott összeg, amely megegyezik azzal az összeggel, amely ahhoz szükséges, hogy az üzemeltető vállalkozás nyeresége az OECD transzferár irányelvei szerinti, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján összhangba kerüljön az elvégzett tevékenységekkel és a vállalt kockázatokkal, olyan szolgáltatás ellenértékének minősül, amely így a hea hatálya alá tartozik?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. és 178. cikkének értelmezését illetően az adóhatóság jogosult-e a számla mellett olyan dokumentumokat (például tevékenységi jelentéseket, előrehaladási jelentéseket stb.) is kérni, amelyek az igénybe vett szolgáltatásoknak az adóalany adóköteles ügyleteihez való felhasználását igazolják, vagy a héalevonási jog e vizsgálatának kizárólag a beszerzés és az értékesítés/szolgáltatás vagy [a beszerzés és] az adóalany teljes gazdasági tevékenysége közötti közvetlen kapcsolaton kell alapulnia?

## **A hivatkozott európai uniós jogi rendelkezések**

Az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta): a 41. cikk (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv): a 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja, valamint a 168. és 178. cikk

## **A hivatkozott uniós ítélezési gyakorlat**

1985. február 14-i Rompelman kontra Minister van Financiën ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 24. pont; 1996. február 29-i Inzo kontra Belgische Staat ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 23. és 24. pont; 1996. december 5-i Reisdorf kontra Finanzamt Köln-West ítélet, C-85/95, EU:C:1996:466, 19., 26. és 29. pont; 1997. december 18-i Garage Molenheide és társai kontra Belgische Staat ítélet, C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1996:623, 48. pont; 2007.

február 8-i Investrand ítélet, C-435/05, EU:C:2007:87, 22–24. pont; 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 33., 34., 48. és 49. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélet, EU:C:2012:774, 25–27. és 29. pont; 2013. február 21-i Becker ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 19. pont; 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29. pont; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 59. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 26–29. pont.

## **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; a továbbiakban: adótörvénykönyv):

- a 11. cikk előírja, hogy a kötelező díj, adó vagy társadalombiztosítási hozzájárulás összegének meghatározásakor az adóhatóságok figyelmen kívül hagyhatják a gazdasági célkitűzés nélküli ügyletet, annak adójogi hatásait kiigazítva, vagy módosíthatják az ügylet vagy tevékenység formáját annak érdekében, hogy visszaadják annak gazdasági tartalmát (a gazdasági tényezőnek a jogi tényezővel szembeni elsőbbsége elve);
- a 19. cikk (5) bekezdése egyrészt előírja, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket a szokásos piaci ár elvének megfelelően és olyan megállapított vagy kikötött feltételek mellett kell végrehajtani, amelyek nem különbözhetnek a független vállalkozások között létrejött kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolatoktól, másrészt pedig a kapcsolt felek nyereségének meghatározásakor figyelembe kell venni a transzferárra vonatkozó elveket;
- a 126. cikk úgy rendelkezik, hogy adóköteles ügyletnek minősül a héa szempontjából releváns, ellenérték fejében teljesített vagy azzal egy tekintet alá eső termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, és meghatározza az adókötelesnek minősülő ügyletekre vonatkozó együttes feltételeket;
- a 129. cikk értelmében szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek;
- a 145. cikk (2) bekezdése előírja, hogy az adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő héa levonására, ha e beszerzéseket az azokkal kapcsolatos, meghatározott ügyletekhez – köztük „adóköteles ügyletekhez” – használják fel (az a) pont);
- a 146. cikk (1) bekezdése többek között előírja, hogy az adóalany a részére értékesített vagy értékesítendő termékek, illetve a részére nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások után megfizetendő vagy megfizetett adó levonásához való jog gyakorlásához a 155. cikk rendelkezései szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

- a 150. cikk lényegében úgy rendelkezik, hogy az adófizetésre a szolgáltatás igénybe vevője kötelezett, ha azt Romániában nyújtják, még akkor is, ha azt nem Romániában letelepedett adóalany nyújtja;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási rendelkezéseinek jóváhagyásáról szóló 44/2004. sz. kormányhatározat):

- az adójogi törvénykönyv 126. cikkével kapcsolatos 2. pont (2) bekezdése:

„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,

b) az ügylet és a kapott ellenérték közötti kapcsolat fennállására vonatkozó feltétel akkor is teljesül, ha az ár nem az ügylet szokásos értékét tükrözi, azaz hozzájárulások, áruk vagy szolgáltatások, árengedmények formájában valósul meg, vagy azt nem közvetlenül a címzett, hanem harmadik személy fizeti”.

- Az adótörvénykönyv 11. cikkével kapcsolatban a 41. pont kimondja, hogy a román adóhatóságoknak a transzferára vonatkozó szabályok alkalmazása során figyelembe kell venniük a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet által elfogadott, a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár irányelveiben (a továbbiakban: OECD irányelvek) meghatározott elveket: az OECD irányelvek 4.38. pontja szerint „kompenzációs kiigazítások” végezhetők: ezek olyan kiigazításra vonatkoznak, amelyben az adóalany olyan adózási célú transzferát ad meg, amely véleménye szerint megfelel a szokásos piaci ár elvének, annak ellenére, hogy ez az ár eltér a kapcsolt vállalkozások között ténylegesen felszámított összegtől.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló, 2003. december 24-i 92/2003. sz. kormányrendelet; a továbbiakban: az adóeljárásról szóló törvénykönyv):

- a 6. cikk előírja, hogy az adóhatóság – hatáskörén és illetékességén belül – jogosult mérlegelni az adóügyi tények relevanciáját, és jogosult a jogszabályok által megengedett, az adott ügy valamennyi felvilágosítást nyújtó körülményére kiterjedő, teljes megállapításokon alapuló megoldást elfogadni;
- a 64. cikk előírja, hogy az adóalany bizonylatai és könyvelési tételei bizonyítéknak minősülnek az adóalap megállapítása tekintetében; az egyéb okirati bizonyítékokat, ha rendelkezésre állnak, szintén figyelembe kell venni;
- a 65. cikk értelmében az adóalanyt terheli a nyilatkozatok és az adóhatósághoz intézett bármely kérelem alapjául szolgáló cselekmények és tények bizonyítása (az (1) bekezdés), az adóhatóságot pedig az, hogy a saját bizonyítékai vagy megállapításai alapján indokolja meg az adómegállapítási határozatot (a (2) bekezdés);
- a 107. cikk rendelkezik az adóalanyról az adómegállapítás során történő tájékoztatáshoz való jogáról, valamint azon lehetőségről, hogy kifejtse véleményét az adóhatóság megállapításaival és azok adóügyi következményeivel kapcsolatban;
- a 109. cikk szabályozza az adóellenőrzési jegyzőkönyv készítésének feltételeit és hatásait, amely jegyzőkönyv alapján hozzák meg az adómegállapítási határozatot az ellenőrzéssel érintett időszakokra vonatkozó adókötelezettségekkel kapcsolatos eltérések tekintetében.

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

- 1 A felperes az Arcomet csoport tagja, amely egy, a darukölcsönzés területén világszerte működő független csoport. A felperes a csoporton belül darukat vásárol vagy bérel, amelyeket később elad vagy bérbe ad az ügyfelek részére. A csoport anyavállalata, az Arcomet Service NV, amely egy belga társaság (a továbbiakban: Arcomet Belgium) értékesítőket keres a román társaság (valamint a csoport többi társasága) számára, és tárgyal az említett értékesítővel a szerződéses feltételekről. A felperes ezt követően létesít szerződéses kapcsolatot az értékesítővel és a végfelhasználókkal.
- 2 A Deloitte Belastingconsulenten (belga társaság) 2010 decemberében a transzferárra vonatkozóan tanulmányt készített az Arcomet Belgium számára a kapcsolt vállalkozásokkal – köztük a felperessel – fennálló kapcsolatait illetően. A tanulmányban részletezett összehasonlító elemzés eredményeként megállapítást nyert, hogy azon piaci szintű pénzügyi eredménynek (üzemi nyereség), amelyet a kapcsolt vállalkozások (beleértve a felperest is) a transzferárra vonatkozó szabályokkal összhangban kötelesek elszámolni, -0,71% és 2,74% között kell lennie.
- 3 Romániában a tanulmány megállapításai beépültek az Arcomet Belgium és a felperes között 2012. január 24-én megkötött szerződésbe, amelyben a felek a

daruk adásvételével és bérbeadásával kapcsolatos tevékenységek elvégzésének felelősségét és kockázatát vállalták. Ezt a szerződést a 2011. január 1-jén vagy azt követően kialakított üzleti kapcsolatokra kellett alkalmazni.

- 4 A szóban forgó szerződés 3. cikke a felperes (a továbbiakban: üzemeltető társaság) felelősségét határozza meg a darupark maximális kihasználtságának elérésére és az ügyfeleknek kínált árak maximalizálására irányuló helyi stratégia meghatározására vonatkozóan, amelyeket anyavállalatának, az Arcomet Belgiumnak (a továbbiakban: megbízó) teljesít.
- 5 A szerződés 4. cikke határozza meg a megbízó felelőségét:
  - a kereskedelmi jellegű feladatok operatív ellátása, amely magában foglalja a stratégiát és a tervezést, a harmadik féllel kötött (keret)szerződések megtárgyalását, a finanszírozási szerződések feltételeinek megtárgyalását, a mérnöki tevékenységet, a pénzügyeket, a [darupark] központi szintű kezelését, valamint a minőség és a biztonság irányítását;
  - az üzemeltető társaság tevékenységével kapcsolatos legfontosabb gazdasági kockázatoknak az utóbbi általi viselése, feltéve, hogy az előbbi tiszteletben tartja a megbízó ezzel kapcsolatos utasításait, eljárásait és döntéseit.
- 6 A szerződés a 2010. decemberi tanulmány megállapításainak megfelelően úgy rendelkezett, hogy a felperes számára - 0,71% és 2,74% közötti üzemi nyereséget biztosítanak. E célból a 2012. január 24-i szerződés 5. cikke szabályozta a felek díjazását, és a szerződés 3. melléklete a következő szabályokat állapította meg:
  - az év végén ellenőrizték, hogy az üzemeltető társaságnak az adózás előtti nyeresége (PBTM) a - 0,71% és + 2,74% közötti tartományban volt-e;
  - ha az üzemeltető társaság PTBM-je kevesebb volt, mint - 0,71%, akkor az üzemeltető társaság az adózás előtti nettó nyereség (NPBT) és a - 0,71%-os PBTM közötti különbözetről állított ki számlát a megbízónak;
  - ha az üzemeltető társaság PBTM-je nagyobb volt, mint - 0,71%, vagy azzal egyenlő, de kevesebb, mint + 2,74%, egyik fél sem volt jogosult díjazásra;
  - ha az üzemeltető társaság PBTM-je nagyobb volt, mint + 2,74%, a megbízó a kapott NPBT és a 2,74%-os PBTM közötti különbözetről állított ki számlát az üzemeltető társaságnak.
  - A szokásos piaci ár elvének megfelelő, - 0,71%-os és 2,74%-os PBTM kiszámítását az egyes pénzügyi évekre vonatkozóan az előzetes költségvetések alapján kellett a feleknek megvitatniuk és arról megállapodniuk, valamint adott esetben ezt követően az ellenőrzött és jóváhagyott költségvetések alapján korrigálták azt.

- 7 A szerződés úgy rendelkezett, hogy a felek kölcsönös kötelezettségeik alól való mentesítése érdekében minden évben kiegyenlítő számlát kell kiállítani az alábbiak szerint:
- a felperes az Arcomet Belgiummal szemben a -0,71%-os határ alatti többletveszteség fedezése érdekében, vagy
  - az Arcomet Belgium a felperessel szemben a 2,74%-os határ feletti többletnyereség visszatérítése érdekében.
- 8 A felperes 2011-ben, 2012-ben és 2013-ban többletnyereséget ért el, amelyért az Arcomet Belgiumtól három kiegyenlítő számlát kapott, hÉa nélkül, 250 937,77 EUR (1 081 868 RON) összegben (a továbbiakban: 1. sz. számla), 162 076,24 EUR (741 905 RON) összegben (a továbbiakban: 2. sz. számla), illetve 281 769,66 EUR összegben (1 252 128 RON) (a továbbiakban: 3. sz. számla).
- 9 A belga adóhatóságokhoz benyújtott bevallásában az Arcomet Belgium eredetileg úgy hivatkozott e három számlára, mint amelyek Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkoznak. Ezt követően 2015-ben az Arcomet Belgium helyesbítette a korábbi bevallásában tett nyilatkozatát, és a belga adóhatóságok úgy tekintették, hogy a „kiegyenlítő” számlák szolgáltatásnyújtásra vonatkoznak.
- 10 A felperes adóbevallásában a 2012-ben kiállított 1. és 2. sz. számlát úgy jelölte meg, hogy azok olyan, Közösségen belül igénybe vett szolgáltatásokra vonatkoznak, amelyekre a fordított adózás mechanizmusát alkalmazta. A felperes nem jelölte meg a 2013-ban kiállított 3. sz. számlát, mivel úgy vélte, hogy az a hÉa hatályán kívül eső ügyletekhez kapcsolódik.
- 11 A felperesnél 2015. január 28. és 2015. július 7. között adóellenőrzés folytattak le; a vizsgált időszak 2011. január 1-jétől 2014. december 31-ig terjedt. Az ellenőrzés a negatív összegű hÉabevallások elszámolására és a visszatérítés lehetőségére vonatkozott, amelynek keretében a felperes 84 973 RON visszatérítést igényelt.
- 12 Az adóellenőrök jelentésükben arra a megállapításra jutottak, hogy a fent említett kiegyenlítő számlák a felperes által az Arcomet Belgiumtól igénybe vett menedzsment szolgáltatásokra vonatkoztak, és ezzel kapcsolatban olyan igazoló dokumentumok benyújtását kérték, amelyek a szolgáltatásnyújtás valóságát és azt igazolják, hogy a szolgáltatásnyújtás a felperes adóköteles ügyletei szempontjából szükséges volt.
- 13 Emellett az adóellenőrök információcserét folytattak a belga adóhatóságokkal a kiegyenlítő számláknak a hÉainformációcsere-rendszerben való feltüntetésével kapcsolatban, amely információcsere eredményeként a belga adóhatóságok úgy vélték, hogy az Arcomet Belgium a kiegyenlítő számlákat úgy jelentette be, mintha azokat szolgáltatásnyújtásról állították volna ki.

- 14 Az 1. és 2. sz. számla tekintetében, amelyekre a fordított adózást alkalmazták, az adóellenőrök megtagadták a kapcsolódó héa levonásának jogát, de a beszedett héát visszatartották (mindkét [számlát] a fordított adózás mechanizmusa alapján vették nyilvántartásba) azzal az indokkal, hogy nem igazolták a szolgáltatások nyújtását és azt, hogy azok teljesítése adóköteles ügyletek szempontjából volt szükséges.
- 15 Ami a 3. sz. számlát illeti, az adóellenőrök úgy ítélték meg, hogy az ugyancsak az Arcomet Belgiumtól igénybe vett, Közösségen belüli szolgáltatásokra vonatkozott, és kivetették a kiegészítő héát, anélkül, hogy a héalevonás jogát megadták volna e számla tekintetében; ugyanarra az indokra hivatkozva, nevezetesen arra, hogy elmulasztották benyújtani a szolgáltatásnyújtást és az azt igazoló dokumentumokat, hogy azok teljesítése adóköteles ügyletek szempontjából volt szükséges.
- 16 Az adóellenőrzési jegyzőkönyv alapján a felperest az adómegállapítási határozattal kiegészítő héa címén 738 216 RON összegű adótartozás megfizetésére kötelezték, amely 341 708 RON összegű járulékos kötelezettségekkel (kamatok és közigazgatási bírságok) egészült ki. Az adóellenőrzés eredményeképpen visszatartott 738 216 RON összegű héakülönbözet a következőkből tevődik össze:
- i) 437 705 RON le nem vonható héa címén, amely a következőkből áll:
- az 1. sz. számlához kapcsolódó héa címén 259 648 RON összeg, amely számla tekintetében az adóellenőrök megtagadták a héalevonás jogát;
  - a 2. sz. számlához kapcsolódó héa címén 178 057 RON összeg, amely számla tekintetében az adóellenőrök megtagadták a héalevonás jogát.
- ii) a 3. sz. számla kiállítását követően pótlólagosan megállapított héa címén 300 511 RON összeg, amely számlára vonatkozóan az adóellenőrök kiegészítő héát vetettek ki.
- 17 A felperes közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be az adóellenőrzési jegyzőkönyv és az adómegállapítási határozat ellen. Ezt a közigazgatási jogorvoslati kérelmet mint megalapozatlant és mint a 437 705 RON összegű héa és a 222 917 RON összeg (késedelmi kamat és büntetés) tekintetében dokumentumokkal alá nem támasztott kérelmet elutasították.
- 18 A felperes az adómegállapítási határozat megsemmisítése iránt keresetet nyújtott be a Tribunalul Bucureștihez (bukaresti törvényszék) az alábbi jogalapokra hivatkozva:
- az adóellenőrzési jegyzőkönyv nem felelt meg a törvényben előírt formai követelményeknek, és megsértették a felperes védelemhez való jogait;



- az Arcomet Belgium által a felperes tevékenységével összefüggésben végzett tevékenységek és vállalt kockázatok nem tartoznak a héa hatálya alá;
  - a héa hatálya alá tartozó szolgáltatást feltételezve a felperes által végzett tevékenységekhez kapcsolódó héa levonásának jogát jogellenesen tagadták meg;
  - az adóhatóságok tévesen értelmezték és alkalmazták a fordított adózás mechanizmusát.
- 19 Keresetében a felperes azt is kérte, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, valamint 168. és 178. cikkének a jelen eljárásban fennálló ténybeli és jogi helyzettel összefüggő értelmezése érdekében terjesszenek előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé.
- 20 A Tribunalul București (bukaresti törvényszék) a felperes keresetét a következő indokok alapján mint megalapozatlant elutasította.
- 21 Azon jogalapot illetően, amely azon alapult, hogy az adóellenőrzési jegyzőkönyv nem felelt meg a törvényben előírt formai követelményeknek és megsértették a védelemhez való jogot, az említett bíróság megállapította, hogy az állítólagos szabálytalanság, amely abban állt, hogy az ellenőrző hatóság nem indokolta meg megfelelően az adóellenőrzési jegyzőkönyvet az adóellenőrzés megállapításaira vonatkozó felperesi álláspont tekintetében, csak akkor vezethet az adómegállapítási határozat megsemmisítéséhez, ha a felperes bizonyítja, hogy olyan kár érte, amely más módon nem orvosolható; márpedig a jelen ügyben a felperes nem bizonyította e kár fennállását.
- 22 Ami az azon a tényen alapuló jogalapot illeti, hogy az Arcomet Belgium által a romániai tevékenységgel összefüggésben végzett tevékenységek és vállalt kockázatok nem tartoznak a héa hatálya alá, az említett bíróság a végrehajtási rendelkezések 2. pontja (2) bekezdésének rendelkezésére hivatkozva elutasította azt az érvet, hogy az Arcomet Belgium nem nyújtott egyértelműen azonosítható szolgáltatást, hanem csak az Arcomet Belgium vett részt az Arcomet által Romániában végzett valamennyi gazdasági műveletben.
- 23 Ami a felperes által végzett tevékenységekkel kapcsolatos héa levonásának jogára alapított kereseti jogalapot illeti, az említett bíróság feltételezve, hogy e tevékenységek a héa hatálya alá tartozó szolgáltatásoknak minősülnek, a Bíróság ítélezési gyakorlata alapján úgy ítélte meg, hogy a héalevonási jog gyakorlása ahhoz az anyagi jogi követelményhez kötött, hogy a szóban forgó jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb az adóköteles ügyleteihez használja fel. Ami a formai követelményeket illeti, ezek közé tartozik az a követelmény is, hogy az adóalany rendelkezzen a törvényi előírásoknak megfelelően kiállított számlával.
- 24 Következésképpen az adóalanynak nemcsak az állítólagosan levonható héát tartalmazó számlával kell rendelkeznie, hanem azt is bizonyítania kell, hogy a

kiszámlázott termékeket/szolgáltatásokat ténylegesen és saját adóköteles ügyleteihez értékesítették/nyújtották. Az adótörvénykönyv 145. cikke (2) bekezdésének a) pontjában a „[...] céljára használja fel” kifejezés használata azt jelenti, hogy azon termékeknek/szolgáltatásoknak, amelyek után a levonni kért adót megfizették, alkalmasnak kell lenniük arra, hogy a héalevonást igénylő személy tevékenységének tárgyát képező ügyletekhez kapcsolódóan előnyt biztosítsanak.

- 25 Végül, ami a fordított adózás mechanizmusának téves értelmezésére és alkalmazására alapított jogalapot illeti, az említett bíróság megállapította, hogy a felperes a héalevonási jogának elismerése tekintetében nem tudta bizonyítani, hogy a beszerzések szükségesek voltak adóköteles ügyleteihez, így a fordított adózás mechanizmusa nem alkalmazható.
- 26 A felperes a Tribunalul București (bukaresti törvényszék) ítélete ellen fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Curtea de Apel Bucureștihez (bukaresti ítélőtábla, Románia).

#### **Az alapeljárás feleinek alapvető érvei**

- 27 Fellebbezésében a *felperes* a Tribunalul București (bukaresti törvényszék) ítéletével szemben számos kifogást fogalmaz meg, amelyek a következő szempontokat érintik:
- az említett bíróság helytelenül értelmezte az adótörvénykönyv 126. cikke (1) bekezdésének és 129. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit, mivel az Arcomet Belgium által a romániai tevékenységgel összefüggésben végzett tevékenységek és vállalt kockázatok nem esnek a héa hatálya alá;
  - feltételezve, hogy fennállnak héa hatálya alá tartozó szolgáltatások, az említett bíróság tévesen értelmezte az adótörvénykönyv 145. cikke (2) bekezdésének rendelkezéseit a felperes által végzett tevékenységekhez kapcsolódó héalevonási jog tekintetében;
  - a héa levonásának formai követelménye teljesült, mivel az Arcomet Belgium által kiállított kiegyenlítő számlák az adótörvénykönyv által előírt valamennyi elemet tartalmazták, és ezért érvényesen kerültek kiállításra;
  - a felperes az adóellenőrök rendelkezésére bocsátotta azokat a dokumentumokat, amelyek megfelelően igazolják az Arcomet Belgium által a szerződésben foglaltaknak megfelelően a romániai tevékenységgel összefüggésben vállalt kockázatokat és végzett tevékenységeket;
  - amennyiben úgy ítélik meg, hogy a leírt [pénzügyi] eredménykiigazítások szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódnak, a vonatkozó héa szempontjából ez azt feltételezi, hogy a felperes kiegyenlítő számláit a Romániában adóköteles,

Közösségen belüli szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóként kell nyilvántartásba venni, amelyekre a fordított adózás mechanizmusát kell alkalmazni.

- 28 A fellebbezési eljárásban a felperes újra kérte, hogy terjesszenek előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé, amelyhez több, előzetes döntéshozatalra előterjeszteni javasolt kérdést csatolt, amelyek közül a kérdést előterjesztő bíróság csak kettőt fogadott el, amely átfogalmazta és a Bíróság elé terjesztette azokat.
- 29 Az *adóhatóságok* mint az alapeljárás alperesei és a fellebbezési eljárásban ellenérdekű félként eljáró felek elsősorban a felperes által felvetett kérdésekre tesznek észrevételt.
- 30 Az első felvetett kérdést illetően úgy vélik, hogy a felperesnek a transzferárra vonatkozó szabályozásra való hivatkozása nem vehető figyelembe, mivel e szabályozás rendelkezései csak a bevételek vagy kiadások kiigazítására vonatkoznak. A transzferárképzési dokumentációra vonatkozó magatartási kódex (HL 2006. C 176., 1. o.) továbbá előírja, hogy az csak olyan helyzetekben alkalmazható, amikor a helyi szabályozás nem egyértelmű. Márpedig Romániában a transzferárképzési dokumentáció tartalmára vonatkozóan külön szabályozás van érvényben. Másrészt a transzferárképzési dokumentáció az Arcomet Belgium számára készült, mivel az a belga szabályozás, amelynek alapján ezt a dokumentációt elkészítették, nem alkalmazható a felperesre.
- 31 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel kapcsolatban az adóhatóságok a Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozva (2000. március 21-i *Gabalfrisa és társai* ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 46. pont, emlékeztetve az 1996. február 29-i *Inzo kontra Belgische Staat* ítéletre, C-110/94, EU:C:1985:74, 23. és 24. pont, az 1985. február 14-i *Rompelman kontra Minister van Financiën* ítéletre, C-268/83, EU:C:1985:74, 24. pont) azt állítják, hogy a hía levonását igénylő adóalany az, akinek bizonyítania kell, hogy a levonás megadásának valamennyi jogi feltétele teljesül, és az erre vonatkozó, a héairányelvbe átvett rendelkezések (az 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke) nem akadályozzák az adóhatóságokat abban, hogy objektív bizonyítékot kérjenek az érintett személynek az adóköteles ügyleteket eredményező gazdasági tevékenység folytatására irányuló kinyilvánított szándékának alátámasztására.
- 32 Az adóhatóságok szerint az adóalanyok csak akkor jogosultak a termékbeszerzések és szolgáltatásnyújtások után a hía levonására, ha két kumulatív feltétel teljesül, nevezetesen, hogy a beszerzéseket adóköteles ügyletekre használják fel, és azok olyan számlákon alapulnak, amelyeknek tartalmazniuk kell az adólevonási jog megállapításához szükséges valamennyi információt.
- 33 Az adóhatóságok e tekintetben megállapítják, hogy annak bizonyítása érdekében, hogy az igénybe vett szolgáltatásokat az adóköteles ügyletek céljából használták

fel, az adóalanyoknak nem csak azzal a számlával kell rendelkeznie, amelyen a levonható héát feltüntetik, hanem azt is bizonyítani kell, hogy a kiszámlázott szolgáltatásokat ténylegesen és saját adóköteles ügyletei céljaira nyújtották. Márpedig a jelen ügyben a felperes – bár őt terhelte a bizonyítási teher – nem nyújtott be olyan igazoló dokumentumokat, amelyekből az derülne ki, hogy a szolgáltatásokat az adóköteles ügyletei céljára nyújtották. A felperes által benyújtott dokumentumok nem minősülnek olyan tevékenységi jelentésnek, amelyből kitűnik az igénybe vett szolgáltatások jellege, az egyes ügyletekre fordított munkaórák száma, a felhasznált emberi és anyagi erőforrások, valamint a kiszámlázott szolgáltatások tekintetében megállapított díjak kiszámításának módja.

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

- 34 Ami az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciáját illeti, a kérdést előterjesztő bíróság egyrészt úgy véli, hogy ezek a kérdések az uniós jog rendelkezéseinek (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja, valamint 168. és 178. cikke) értelmezésére irányulnak, másrészt pedig e kérdések megfelelnek az EUMSZ 267. cikk első bekezdésében foglalt előfeltételnek, mivel a kérdésekre adandó válasz nem következik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, sem az ügyletek adóköteles ügyletnek történő minősítése, sem a héalevonási jog gyakorlása tekintetében.
- 35 A Bírósághoz fordulás szükségességét illetően a kérdést előterjesztő bíróság először is megállapítja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés tárgyát képező uniós jogi rendelkezést (nevezetesen a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, amelyet úgy kellene értelmezni, hogy a valamely vállalkozás [a vezető vállalkozás] által egy kapcsolt vállalkozás [az üzemeltető vállalkozás] részére kiszámlázott összeg, amely megegyezik azzal az összeggel, amely ahhoz szükséges, hogy az üzemeltető vállalkozás nyeresége az OECD transzferár irányelvei szerinti, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján összhangba kerüljön az elvégzett tevékenységekkel és a vállalt kockázatokkal, olyan szolgáltatás ellenértékének minősül, amely így a héa hatálya alá tartozik) még nem értelmezték, így a kérdést előterjesztő bíróság nem mentesül az ilyen értelmű előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtásának kötelezettsége alól (1963. március 27-i Da Costa en Schaake NV és társai kontra Administratie der Belastingen ítélet, 28–30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az uniós jog helyes alkalmazása a jelen ügyben nem olyan nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár, és következésképpen lehetővé teszi számára, hogy úgy döntsön, hogy eltekint attól, hogy az uniós jog értelmezésével kapcsolatban előtte felmerült kérdést a Bíróság elé terjessze (Intermodal Transports ítélet, C-495/03, EU:C:2005:552, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és azt saját felelősségi körében rendezze (CILFIT kontra Ministero della Sanità ítélet, 283/81, EU:C:1982:335, 16. pont).

- 37 Ennélfogva a jelen ügynek a fent említett közigazgatási gyakorlatra vonatkozó sajátos körülményei bizonytalan következtetéshez vezetnek a Bíróság hivatkozott ítélezési gyakorlatának alkalmazását illetően. A jelen ügyben több kérdés merül fel, különösen az, hogy az említett kiegyenlítő számlák az üzemi eredmény kiigazításának formális módszerét képezik-e, vagy pedig nem kapcsolódnak semmilyen szolgáltatásnyújtáshoz, hanem az eredmény kiigazítását jelentik a héa alkalmazási körén kívül, amikor az Arcomet Belgium nem nyújtott a felperesnek egyértelműen azonosítható szolgáltatást. Továbbá, amennyiben az Arcomet Belgium által a felperesnek nyújtott, a héa hatálya alá tartozó szolgáltatásról van szó, az a kérdés merül fel, hogy a vonatkozó héa levonhatónak tekintendő-e azon az alapon, hogy [e szolgáltatás] a felperes adóköteles ügyleteinek célját szolgálja.
- 38 Ezen túlmenően, különös nemzeti szabályozás hiányában (az adótörvénykönyv rendelkezései csak a számla meglétét írják elő a héalevonási jog gyakorlásához), a második kérdés azt a problémát veti fel, hogy a számlán kívüli további dokumentumok megkövetelése összhangban van-e az arányosság elvével, amint azt a Bíróság héával kapcsolatos ítélezési gyakorlata meghatározza. Azt is meg kell vizsgálni, hogy ez a gyakorlat összeegyeztethető-e a héairányelv rendelkezéseivel és céljaival, valamint a Bíróság által a szolgáltatás és a fizetés közötti kapcsolatra vonatkozó ítélezési gyakorlatában meghatározott elvekkkel, annak megállapítása érdekében, hogy héa hatálya alá tartozó szolgáltatásról van-e szó.
- 39 Harmadszor, az alapeljárásban hozandó ítélet a nemzeti jogorvoslati rendszer szerint az utolsó fokon hozott határozat, így a kérdést előterjesztő bíróság az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében köteles a Bírósághoz fordulni a vonatkozó uniós jog értelmezése érdekében.