A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2026. május 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 2. cikk 1. pontja – A héa hatálya alá tartozás – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások – Szempontok – Csoporton belüli viszonyok – A gépjárművek transzferárainak kiigazítása a gyártók és a forgalmazók között– E gépjárműveknek az értékesítést követően a forgalmazóknál felmerült javítási költségeinek figyelembevétele – A szolgáltatásnyújtás és a ténylegesen kapott ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállása – Olyan jogviszony fennállása, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik”

A C-603/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2024. szeptember 16-án érkezett, 2024. július 3-i határozatával terjesztett elő

a **Stellantis Portugal, S. A**.

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: M. Condinanzi tanácselnök, R. Frendo és A. Kornezov (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Stellantis Portugália S. A. képviseletében P. Braz advogado,

* Az eljárás nyelve: portugál.

– a portugál kormány képviseletében P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires és A. Rodrigues, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és P. Carlin, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2026. január 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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. továbbiakban: hatodik héairányelv) 2. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Stellantis Portugal S. A. mint az Opel Portugal, Lda. jogutódja [korábban General Motors Portugal (a továbbiakban: GMP)] és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között a GMP által a gépjárműágazatban működő General Motors csoport (Amerikai Egyesült Államok) más társaságai részére nyújtott gépjárműjavítási szolgáltatások hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 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.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal az alapügy tényállásának időpontjára tekintettel a hatodik héairányelv alkalmazandó az alapeljárásra.

4 A hatodik héairányelv 2. cikke előírta:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

5 Ezen irányelv 6. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[…]

(4) Azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maguk kapták és nyújtották volna.

[…]”

6 Az említett irányelv 11. cikkének szövege a következő volt:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[…]”

A portugál jog

7 Az 1984. december 26-i Decreto–Lei n.º 394–B/84 (a 394-B/84. sz. törvényerejű rendelet; *Diário da República*, I. sorozat-A, 297. sz., 1984. december 26.) által jóváhagyott Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv) alapügy tényállására alkalmazandó változata 1. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások héakötelesek.

8 A hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Szolgáltatásnyújtásnak minősülnek azok az ellenérték fejében kötött ügyletek, amelyek nem tekinthetők Közösségen belüli átruházásnak, beszerzésnek, sem pedig termékimportnak.

[…]

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

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 A GMP a General Motors csoport tagja volt.

10 E csoport többek között a kérdést előterjesztő bíróság által „eredetiberendezés-gyártóknak” nevezett társaságokból (a továbbiakban: OEM-ek) állt, amelyek gépjárműveket, valamint alkatrészeket és tartozékokat gyártottak és/vagy szállítottak az említett csoporthoz tartozó más

társaságoknak, valamint az e bíróság által „nemzeti értékesítési társaságoknak/nemzeti értékesítési szervezeteknek” (a továbbiakban: NSC/NSO) nevezett olyan társaságokból, amelyek az így szállított termékeket egy meghatározott földrajzi piacon forgalmazták.

11 A GMP az NSC/NSO funkciókat látta el Portugáliában. E jogcímen többek között gépjárműveket vásárolt az Európai Unióban letelepedett OEM-ektől (a továbbiakban: érintett OEM-ek), és e gépjárműveket Portugáliában működő független kereskedőknek értékesítette, akik viszont továbbértékesítették azokat a végső ügyfeleknek.

12 Azokban az esetekben, amikor az említett járműveket a gyártási folyamatból eredő hiányosságok *(Recall campaigns)* vagy a gyártó által nyújtott garanciák keretében kezelt rendellenességek *(Policy and Warranty)* érintették, vagy közúti segítségnyújtási eljárások tárgyát kellett képezniük *(Road Side Assistance)*, ezen ügyfelek a márkakereskedőkhöz vitték azokat, hogy azok a telephelyükön javítsák a járműveket. E márkakereskedők ezt követően kiszámlázták a GMP-nek e javítások költségeit, a megfelelő héát alkalmazva.

13 A GMP tájékoztatta az érintett OEM-eket azokról a költségekről, amelyeket a gépjárművek, valamint az ezen OEM-ek által szállított alkatrészek és tartozékok forgalmazásával kapcsolatban viselt, ami az említett javítások költségeit is magában foglalta a GMP működési költségei – mint például a személyzeti, villamosenergia- és marketingköltségek –mellett.

14 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a General Motors csoporthoz tartozó társaságok között a gépjárművek transzferárainak e csoporton belüli rögzítéséről 2004-ben kötött megállapodás (a továbbiakban: 2004. évi megállapodás) értelmében az OEM-ek által az NSC/NSO részére értékesített járművek, alkatrészek és tartozékok ára kiigazítás tárgyát képezhette annak érdekében, hogy ez utóbbiak számára előzetesen meghatározott haszonkulcsot biztosítsanak. Közelebbről, e megállapodás 1.0 pontjának megfelelően e termékek transzferárait úgy határozták meg, hogy a „külsőnek” nevezett eladási árakból, vagyis e gépjárművek harmadik személyek, például kereskedők részére történő eladásainak áraiból levonták a kapcsolódó forgalmazási költségeknek és az érintett NSC/NSO előzetesen meghatározott haszonkulcsának megfelelő összeget. Az eredeti transzferárakat minden egyes referencia-időszak tekintetében az előírt külső eladási árak alapján számított bruttó árréskedvezmény alapján határozták meg. Minden egyes referencia-időszak végén kiigazították a transzferárakat annak érdekében, hogy növeljék vagy csökkentsék e NSC/NSO tényleges haszonkulcsát annak érdekében, hogy az megegyezzen az előzetesen meghatározott haszonkulccsal. Az említett megállapodás 4.0 pontja értelmében az eredeti transzferárakat minden egyes referencia-időszak végén kiigazították annak biztosítása érdekében, hogy az NSC/NSO tényleges pénzügyi eredményei összhangban legyenek az előzetesen meghatározott haszonkulccsal. E kiigazítást az érintett referencia-időszakban hajtották végre, és a transzferárak ennek megfelelő emelését vagy csökkenését fel kellett tüntetni az OEM-ek könyvelésében. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az előtte folyamatban lévő eljárásban az említett kiigazítást az OEM-ek által a GMP részére kiállított jóváírási vagy terhelési értesítéssel dokumentáltak.

15 A GMP 2006-os pénzügyi évre vonatkozó helyzetének ellenőrzését követően az adó- és vámhatóság 2009. december 10-én jelentést készített, amelyben megállapította, hogy a gépjárművek gyártási folyamatából eredő hiányosságok és a gyártó által nyújtott garanciák keretében kezelt rendellenességek orvoslásáért, valamint e járművek közúti segítségnyújtási eljárások keretében történő javításáért az érintett OEM-ek felelnek. E hatóság azt is megállapította, hogy az e hiányosságokból és rendellenességekből eredő javítások költségeit először a GMP viselte, amely ezt követően az említett gépjárművek transzferárainak kiigazítása

révén áthárította azokat ezen OEM-ekre. Ennek alapján az említett hatóság úgy tekintette, hogy a GMP belföldön gépjárműjavítási szolgáltatásokat nyújtott az érintett OEM-eknek, és hogy e szolgáltatások héakötelesek. Úgy határozott tehát, hogy e társaságnak mint ezen adó adóalanyának meg kell fizetnie az e szolgáltatások nyújtása után fizetendő héa összegének és a kompenzációs kamatoknak megfelelő 1 504 215,49 euró összeget.

16 A GMP keresetet indított a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sintrai közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) előtt az adó- és vámhatóságnak a jelen ítélet előző pontjában említett összeg megfizetését előíró határozatával szemben, arra hivatkozva, hogy az érintett OEM-ek által a GMP-nek szállított járművek, alkatrészek és tartozékok transzferárainak kiigazítása nem minősül az e járművek javításából álló szolgáltatásnyújtások díjazásának.

17 Mivel e bíróság helyt adott e keresetnek, az adó- és vámhatóság fellebbezést nyújtott be a Tribunal Central Administrativo Sulhoz (déli központi közigazgatási bíróság, Portugália), amely helyt adott annak.

18 A GMP rendkívüli felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ez utóbbi bíróság ítéletével szemben a Supremo Tribunal Administrativóhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

19 A GMP időközben Opel Portugal néven működött tovább, majd beolvadt a Stellantis Portugalba.

20 E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [hatodik héairányelvnek] a tényállás idején hatályos változata 2. cikkét, hogy az e rendelkezésben foglalt, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás fogalma magában foglalja a gépjárművek szabályszerűen megállapított és a felek által kötött szerződésben a minimális haszonkulcs elérése érdekében meghatározott eladási árának kiigazítását, amelyet a General Motors csoport európai gyártói által a felperes/felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél részére kiállított jóváírási vagy terhelési értesítéssel dokumentálnak?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

21 Az Európai Bizottság megkérdőjelezi az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem szolgáltatott minden olyan információt, amely lehetővé tette volna annak meghatározását, hogy az érintett OEM-ek által a GMP részére jóváírt vagy terhelt összegek megfelelnek-e a gépjárművek javítási költségeinek, vagy más paramétereket is figyelembe vettek annak érdekében, hogy a GMP számára valamely előzetesen meghatározott haszonkulcsot biztosítsanak.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás alapjául szolgál, a nemzeti bíróságnak magában az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban ki kell fejtenie többek között az alapeljárás ténybeli hátterét (lásd ebben az értelemben: 2024. október 24-i Omnitel Comunicaciones és társai ítélet, C-441/23, EU:C:2024:916, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információknak ugyanis lehetővé kell tenniük egyrészt a Bíróság számára, hogy a nemzeti bíróság által feltett kérdésekre hasznos választ adhasson, másrészt pedig a tagállamok kormányai és az egyéb érdekeltek számára, hogy gyakorolják az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikkében számukra biztosított, az észrevételek előterjesztésére vonatkozó jogukat. A Bíróság feladata arra ügyelni, hogy e jog biztosított legyen, figyelembe véve, hogy a fent hivatkozott rendelkezés értelmében csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot kézbesítik az érdekelt feleknek (2024. október 24-i Omnitel Comunicaciones és társai ítélet, C-441/23, EU:C:2024:916, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmára vonatkozó kumulatív követelmények kifejezetten szerepelnek a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikkében, és azokra többek között a nemzeti bíróságok figyelmébe ajánlott, az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozó ajánlások (HL 2019. C 380., 1. o.) 15. pontja emlékeztet. Ezek a nemzeti bíróságok részére az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan megfogalmazott ajánlások (HL C, C/2024/6008) 15. pontjában szerepelnek.

25 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság – bár röviden – olyan módon ismertette az alapeljárás ténybeli elemeit, amely lehetővé teszi annak tárgyának megértését. Közelebbről, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szóban forgó gépjárművek transzferárainak kiigazítását az érintett OEM-ek végezték el az e gépjárművek forgalmazása során a GMP-nél felmerült összes költség alapján, beleértve az azok javításához kapcsolódó költségeket és a GMP működési költségeit is.

26 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

27 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik héairányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített […] szolgáltatásnyújtás” ellenértékének minősül a gépjárművek transzferárának kiigazítása, amelyet:

– egy ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok között létrejött megállapodásban szabályszerűen megállapítottak, amelynek célja annak biztosítása, hogy az ilyen járműveket felvásárló társaság egy előzetesen meghatározott haszonkulcsot érjen el e járművek viszonteladásából;

– az eladó társaság által a felvásárló társaság részére kiállított jóváírási vagy terhelési értesítéssel dokumentálnak, és

– többek között az utóbbi társaságnál az említett járművek harmadik személyek általi javítása keretében felmerült költségek alapján kell kiszámítani.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a héa hatálya alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

29 A hatodik héairányelv 6. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely […] nem minősül termékértékesítésnek”.

30 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hatodik héairányelv 2. cikke 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és így csak akkor héaköteles, ha közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt e szolgáltatásnyújtás, másrészt pedig az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között. Ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy e szolgáltatások nyújtója által kapott juttatás képezi az e szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 16-i Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ítélet, C-528/19, EU:C:2020:712, 43. pont, valamint analógia útján: 2024. július 4-i Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija ítélet, C-87/23, EU:C:2024:570, 26. pont; 2025. szeptember 4-i Arcomet Towercranes ítélet, C-726/23, EU:C:2025:646, 33. pont).

31 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy az érintett OEM-ek többek között gépjárműveket értékesítettek a GMP-nek, amelyeket ezt követően a GMP tovább értékesített a Portugáliában letelepedett független kereskedőknek, akik viszont e gépjárművek végső ügyfelek részére történő értékesítésével voltak megbízva.

32 Az említett járművek gyártási folyamatából eredő hiányosságok, a gyártó által nyújtott garanciák keretében kezelt rendellenességek vagy a közúti segítségnyújtási eljárások esetén e márkakereskedők ugyanezen járművek javítását végezték, és e javítások árát a GMP-nek számlázták ki, amely ezt követően tájékoztatta ezeket az OEM-eket az általa e tekintetben viselt költségekről, valamint egyéb költségekről, így például működési költségeiről, amelyek többek között a személyzeti, a villamosenergia- és a marketingköltségeket is magukban foglalták.

33 Egyébiránt a 2004. évi megállapodás értelmében a GMP számára biztosították, hogy a gépjárművek viszonteladása után előzetesen meghatározott haszonkulcsot érjenek el. E célból az érintett OEM-ek kiigazították a szóban forgó gépjárművek transzferárait, amelyeket a jelen ítélet előző pontjában említett összes költség alapján számítottak ki, és e haszonkulcs betartása érdekében – adott esetben – jóváírási vagy terhelési értesítést állítottak ki a GMP-nek.

34 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a GMP-t nem kell-e úgy tekinteni, mint amely e járművek javításával kapcsolatos szolgáltatásokat nyújtott az érintett OEM-eknek, amelyek díjazását az e kiigazításokból eredő összegek egésze vagy egy része képezi.

35 A tények értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező ezen bíróság feladata az alapügyben szóban forgó ügyletek jellegének meghatározása. Mindemellett a Bíróság feladata, hogy az említett bíróságnak az uniós jog értelmezéséhez olyan információkat adjon, amelyek hasznosak lehetnek az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához (lásd ebben az értelemben: 2024. július 4-i Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija ítélet, C-87/23, EU:C:2024:570, 24. és 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy a GMP és az érintett OEM-ek közötti egyetlen jogviszony, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik, a 2004. évi megállapodásból eredő jogviszony.

37 Márpedig a Bíróság rendelkezésére álló információkból az következik, hogy e megállapodás célja az ezen OEM-ek által a GMP-nek értékesített gépjárművek transzferárainak rögzítése volt, és hogy ezen áraknak az említett megállapodásban előírt kiigazítása arra irányult, hogy a GMP számára előzetesen meghatározott haszonkulcsot biztosítson.

38 A 2004. évi megállapodásnak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett egyetlen rendelkezése sem utal arra, hogy a GMP és az érintett OEM-ek között olyan jogviszony állt volna fenn, amely szerint a GMP köteles volt díjazás ellenében elvégezni az ezen OEM-ektől vásárolt járművek javítását.

39 Egyébiránt e határozat nem tartalmaz más olyan elemeket – ideértve adott esetben a nem írásbeli ténybeli elemeket is –, amelyek ilyen jogviszony fennállására utalhatnának.

40 Következésképpen a Bíróság rendelkezésére álló iratok nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy a GMP és az érintett OEM-ek között a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett, a 2004. évi megállapodásból vagy az ezen iratokból eredő bármely más körülményből származó jogviszony állt fenn, amelynek keretében e társaságok között szolgáltatások kölcsönös nyújtása történt, amelyek közül az egyik a GMP által ezen OEM-eknek nyújtott gépjárműjavítási szolgáltatásokból, a másik pedig e szolgáltatások díjazásából állt.

41 Abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság – a Bíróság elé nem terjesztett, adott esetben a 2004. évi megállapodással együtt vizsgált bizonyítékok alapján – arra a következtetésre jutna, hogy ilyen jogviszony áll fenn a GMP és az említett OEM-ek között, e bíróság feladata annak meghatározása is, hogy az alapügyben szóban forgó kiigazítások az egyedileg meghatározható szolgáltatásoknak a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett tényleges ellenértékét képezik-e, vagyis hogy e kiigazítások a GMP-nek a szóban forgó járművek javítására irányuló szolgáltatások nyújtásáért járó díjazását képezik-e.

42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy magának a díjazás fennállásának bizonytalan jellege megtörheti a közvetlen kapcsolatot a szolgáltatás igénybe vevőjének nyújtott szolgáltatás és az adott esetben kapott díjazás között (2025. szeptember 4-i Arcomet Towercranes ítélet, C-726/23, EU:C:2025:646, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így ahhoz, hogy ilyen kapcsolat megállapítható legyen, a díjazás nem lehet jutalom, véletlenszerű vagy nehezen számszerűsíthető (lásd ebben az értelemben: 2025. szeptember 4-i Arcomet Towercranes ítélet, C-726/23, EU:C:2025:646, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó kiigazításokat nemcsak a független márkakereskedők által végzett és általuk a GMP-nek kiszámlázott javításokkal kapcsolatos költségek, hanem ez utóbbi társaság működési költségeinek figyelembevételével számították ki. Így úgy tűnik, hogy a szóban forgó járművek javításával kapcsolatos költségek csak egyikét jelentik az említett kiigazítások kiszámítása céljából figyelembe vett paramétereknek. Következésképpen e költségek összességének az eredeti transzferárakhoz viszonyított jelentőségétől függően az említett kiigazítások nemcsak jóváírási értesítésekhez, hanem az OEM-ek által a GMP-nek címzett terhelési értesítésekhez is vezethetnek.

44 Ezenkívül a GMP-nél e járművek forgalmazása keretében felmerült különböző költségeket csak az előzetesen meghatározott haszonkulcs elérésének biztosítása érdekében vették figyelembe, így annak elérését követően nem tűnik úgy, hogy a GMP-nek biztosították volna, hogy az érintett OEM-ek megtérítik számára e költségek összességét, különösen azokat, amelyek az említett járművek javítása érdekében merültek fel.

45 E megfontolásokra tekintettel – a kérdést előterjesztő bíróság által a jelen ítélet 41. pontjának megfelelően elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett – úgy tűnik, hogy az a kapcsolat, amely a GMP által az érintett OEM-nek nyújtott, a szóban forgó járművek esetleges javítási szolgáltatásai és e járművek transzferárainak kiigazítása között állhat fenn, legfeljebb csak közvetett.

46 Másodszor, ami a portugál kormány azon érvét illeti, amely szerint a GMP azáltal, hogy ugyanezen járművek javítási költségeit viselte, az érintett OEM-ek nevében járt el, és részt vett a márkakereskedők által ezen OEM-eknek nyújtott szolgáltatásnyújtásban, így e költségeknek az OEM-ekre való terhelését a hatodik héairányelv 6. cikkének (4) bekezdése alapján héaköteles ügylet adóztatandó tényállásának kell minősíteni, elegendő rámutatni arra, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratok nem tartalmaznak olyan elemeket, amelyek alapján megállapítható lenne, hogy a GMP ilyen szolgáltatásnyújtásban vett részt, és harmadik személyek javára járt el.

47 Harmadszor és utolsósorban, abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélné meg, hogy az alapügyben szóban forgó kiigazítások nem a GMP által az érintett OEM-eknek nyújtott járműjavítási szolgáltatások ellenértékének, hanem a GMP által az említett járművek ezen OEM-ektől való beszerzése során fizetett ár utólagos módosításának minősülnek, meg kell állapítani, hogy – amint azt a főtanácsnok az indítványának 56–62. pontjában lényegében kifejtette – az illetékes nemzeti hatóságok feladata, hogy többek között a hatodik héairányelv 11. cikkére tekintettel értékeljék az ilyen módosításnak az e gépjárműveknek az említett OEM-ek által a GMP részére történő értékesítésében álló ügylet adóalapjának meghatározására gyakorolt hatását.

48 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik héairányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a gépjárművek transzferárának kiigazítása, amelyet:

– egy ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok között létrejött megállapodásban szabályszerűen megállapítottak, amelynek célja annak biztosítása, hogy az ilyen járműveket felvásárló társaság egy előzetesen meghatározott haszonkulcsot érjen el e járművek viszonteladásából;

– az eladó társaság által a felvásárló társaság részére kiállított jóváírási vagy terhelési értesítéssel dokumentálnak, és

– többek között az utóbbi társaságnál az említett járművek harmadik személyek általi javítása keretében felmerült költségek alapján kell kiszámítani,

nem minősül az e rendelkezés értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” ellenértékének, kivéve ha e társaságok között olyan jogviszony áll fenn, amelyet olyan kölcsönös kötelezettségvállalások jellemeznek, amelyek arra irányulnak, hogy a felvásárló társaság szolgáltatásokat nyújtson az eladó társaságnak, és hogy ez utóbbi társaság e szolgáltatásokért ilyen kiigazítás formájában díjazást fizessen, amely közvetlen kapcsolatot teremt e szolgáltatások nyújtása és e kiigazítás között.

A költségekről

49 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját

a következőképpen kell értelmezni:

a gépjárművek transzferárának kiigazítása, amelyet:

– **egy ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok között létrejött megállapodásban szabályszerűen megállapítottak, amelynek célja annak biztosítása, hogy az ilyen járműveket felvásárló társaság egy előzetesen meghatározott haszonkulcsot érjen el e járművek viszonteladásából;**

– **az eladó társaság által a felvásárló társaság részére kiállított jóváírási vagy terhelési értesítéssel dokumentálnak, és**

– **többek között az utóbbi társaságnál az említett járművek harmadik személyek általi javítása keretében felmerült költségek alapján kell kiszámítani,**

nem minősül az e rendelkezés értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” ellenértékének, kivéve ha e társaságok között olyan jogviszony áll fenn, amelyet olyan kölcsönös kötelezettségvállalások jellemeznek, amelyek arra irányulnak, hogy a felvásárló társaság szolgáltatásokat nyújtson az eladó társaságnak, és hogy ez utóbbi társaság e szolgáltatásokért ilyen kiigazítás formájában díjazást fizessen, amely közvetlen kapcsolatot teremt e szolgáltatások nyújtása és e kiigazítás között.

Aláírások