

**C-242/19. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. március 20.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunalul București (Románia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. január 18.

**Felperes:**

CHEP Equipment Pooling NV

**Alperesek:**

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

**Az alapeljárás tárgya**

Közigazgatási kereset, amelynek tárgya a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság, panaszok kezelésével foglalkozó hivatal, Románia) által 2016. október 11-én hozott azon határozat megsemmisítése, amely határozattal a bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság panaszok kezelésével foglalkozó hivatala elutasította a felperes által előterjesztett adóügyi panaszt mint megalapozatlant; a hozzáadottérték-adónak a nem Romániában, hanem az Európai Unió egy másik tagállamában letelepedett adóalanyok részére történő visszatérítésére vonatkozó, a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság, a nem belföldi illetőségű adózók adóhivatala,

Románia) által hozott 2016. április 14-i határozat megsemmisítése, valamint 185 822,23 román lej (RON) összegnek a felperes részére történő visszatérítése

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

Az EUMSZ 267. cikke alapján a 2006/112 irányelv 17. cikkének és 214. cikke (1) bekezdésének, valamint a 2008/9 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének és 3. cikkének értelmezése.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Raklapoknak egy tagállamból valamely más tagállamba abból a célból történő fuvarozása, hogy azokat ez utóbbi tagállamban valamely, Romániában letelepedett és Romániában héányilvántartásba vett adóalany részére később bérbeadják, a [2006/112/EK] irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében vett nem továbbításnak minősül-e?

2) Az első kérdésre adott választól függetlenül, abban az esetben is a 2008/9/EK irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak minősül-e a 2006/112/EK irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett olyan adóalany, amely nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállam területén telepedett le, ha a szóban forgó adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamban szerepel a héányilvántartásban vagy ott köteles lenne a héányilvántartásban szerepelni?

3) A 2009/8EK irányelv rendelkezéseinek fényében az a feltétel, hogy az adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamban ne szerepeljen a héányilvántartásban, a 2008/9/EK irányelv 3. cikkében előírt feltételekhez viszonyítva további feltételt jelent-e a tekintetben, hogy a jelen ügyben vizsgálthoz hasonló tényállás esetén részesülhessen a visszatérítéshez való jogban az az adóalany, amely nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem másik tagállamban telepedett le?

4) Úgy kell-e értelmezni a 2008/9/EK irányelv 3. cikkét, hogy azzal ellentétes a nemzeti hatóság azon gyakorlata, hogy az egy, kizárólag a nemzeti szabályozásban előírt feltétel teljesítésének elmaradására hivatkozással tagadja meg a héa visszatérítését?

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 17. cikke és 214. cikkének (1) bekezdése;

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt

hozzáadottérték-adó visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja és 3. cikke.

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

A 2003. december 22-i Legea nr.571 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló, 571. sz. törvény; a továbbiakban: adótörvénykönyv):

128. cikk – „Termékértékesítés

(1) Termékértékesítés valamely termék átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

[...]

(9) A Közösségen belüli termékértékesítés az (1) bekezdés szerinti, olyan termékek értékesítése, amelyeket az eladó vagy a vevő, illetve megbízásukból más személy valamely tagállamból egy másik tagállamba adott fel vagy fuvarozott el.

(10) Ellenérték fejében történő Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül az adóalany vállalkozásából származó termékek továbbítása Romániából egy másik tagállamba, kivéve a (12) bekezdésben előírt azon eseteket, amelyekben nem valósul meg továbbítás.

(11) A (10) bekezdés értelmében vett továbbításnak kell tekinteni bármilyen birtokba vehető dolog adóalany általi vagy megbízásából történő feladását vagy fuvarozását a vállalkozása céljára, ha az Romániából egy másik tagállamba történik.

(12) A jelen cím alkalmazásában nem minősül továbbításnak valamely termék adóalany általi vagy megbízásából történő feladása vagy fuvarozása, ha az Romániából egy másik tagállamba, a következő célok valamelyike miatt történik:

[...]

g) a termék ideiglenes használata a feladott vagy fuvarozott termék érkezési helye szerinti tagállam területén belül, a Romániában letelepedett adóalany által az érkezési hely szerinti tagállamban nyújtandó szolgáltatások céljából;

h) az ilyen termék 24 hónapot meg nem haladó időszakon belül történő ideiglenes használata egy másik tagállam területén, ha ugyanazon termék harmadik országból ezen tagállamba történő importja – tekintettel az ideiglenes használatra – az ideiglenes behozatalra vonatkozó vámjogi szabályozás értelmében az importvámok alóli teljes adómentességet élvez.

(13) Amennyiben a (12) bekezdésben meghatározott feltételek valamelyike már nem teljesül, a termék feladását vagy fuvarozását úgy kell tekinteni, mintha a terméket Romániából egy másik tagállamba továbbították volna. Ez esetben a

továbbítást abban az időpontban kell megtörténni tekinteni, amikor az adott feltétel már nem áll fenn.”

130<sup>1</sup>. cikk – „Közösségen belüli termékbeszerzés

[...]

(2) Közösségen belüli, ellenérték fejében végzett termékbeszerzésnek kell tekinteni a következő ügyleteket:

a) az adóalanynak a vállalkozása céljaira az általa vagy megbízásából más személy által Romániába fuvarozott vagy feladott termékek használatát, ha a feladás vagy elfuvarozás abból a tagállamból történik, amelyben a termékeket előállították, kitermelték, megvásárolták, beszerezték, vagy ahol az adóalany e termékeket vállalkozása keretében importálta, amennyiben az ilyen termék Romániából egy másik tagállamba történő feladását vagy fuvarozását a 128. cikk (10) és (11) bekezdésének megfelelően termékek másik tagállamba történő továbbításának kell tekinteni; [...].”

A 147<sup>2</sup>. cikk (1) bekezdésének a) pontja:

„a) A nem Romániában, hanem egy másik tagállamban letelepedett azon adóalany, amely Romániában nem szerepel a héányilvántartásban és nem is köteles arra, a Romániába történő behozatalok és a Romániában teljesített termékbeszerzések/igénybe vett szolgáltatások után megfizetett hozzáadottérték-adó visszatérítésében részesülhet; [...].”

A 153. cikk (5) bekezdése:

„Az ügyletek teljesítését megelőzően e cikkel összhangban kéri a héányilvántartásba vételét az, a Romániában le nem telepedett és Romániában héányilvántartásban nem szereplő adóalany, amely:

a) olyan Közösségen belüli termékbeszerzést kíván végezni, amely után a 151. cikknek megfelelően adót köteles fizetni; vagy

b) adómentes Közösségen belüli termékértékesítést kíván végezni.”

A 44/2004. sz. Hotărârea de Guvern (kormányrendelet) jóváhagyott Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (az adótörvénykönyv végrehajtását szolgáló rendelkezések; a továbbiakban: végrehajtási rendelkezések)

A 6. pont (11) bekezdése

„Az adótörvénykönyv 128. cikke (10) bekezdésének alkalmazásában az ellenérték fejében történő továbbítás a Közösségen belül végzett termékértékesítésnek minősül, így annak teljesítenie kell a Közösségen belüli termékértékesítésekkel kapcsolatos valamennyi feltételt és előírást, az adómentességgel kapcsolatos feltételeket és előírásokat is beleértve. Az ilyen ügyletre az a jellemző, hogy a

termék egyik tagállamból egy másik tagállamba történő feladásának időpontjában a termék nem az adótörvénykönyv 128. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítés tárgya, következésképpen az az adóalany, amely a továbbítást a termék fuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamban vállalja be, a Közösségen belüli termékbeszerzést is abban a tagállamban kell, hogy bevallja, amelyben arra sor kerül. Példák a továbbításra: Romániába importált termékeknek az importőr által egy másik tagállamba történő továbbítása, amennyiben a feladás időpontjában nem kerül sor tranzakcióra; ingóságok Romániából egy másik tagállamba történő fuvarozása/feladása az ez utóbbi tagállamban értékesítendő készlet létrehozása céljából; termékek egy másik tagállamba történő fuvarozása a szóban forgó termékeknek valamely ingóságba vagy ingatlanba az ez utóbbi tagállamban történő beépítése céljából, amennyiben a szóban forgó személy ugyanebben a tagállamban nyújt szolgáltatásokat; valamely ingóságnak javítás céljából Romániából egy másik tagállamba történő fuvarozása/feladása oly módon, hogy a termék ezt követően többé nem tér vissza Romániába, így a kezdetben továbbításnak nem minősülő tényállás továbbítássá válik”.

A 49. pont (1) bekezdése

„Az adótörvénykönyv 147<sup>2</sup>. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a nem Romániában, hanem egy másik tagállamban letelepedett minden adóalany részesülhet a Romániába történő behozatalok és a Romániában teljesített termékbeszerzések/igénybe vett szolgáltatások után megfizetett hÉa visszatérítésében. A hozzáadottérték-adót Románia téríti vissza, amennyiben az érintett adóalany megfelel a következő feltételeknek:

a) a visszatérítési időszakban nem Romániában volt gazdasági tevékenységének székhelye vagy olyan állandó telephelye, ahonnan gazdasági ügyletek lebonyolítására került sor, vagy – székhely és állandó telephely hiányában – lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem ezen tagállam területén volt;

b) a visszatérítési időszakban Romániában nem szerepel a hÉanyilvántartásban és abban nem is köteles szerepelni az adótörvénykönyv 153. cikke szerint;

c) a visszatérítési időszakban nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely Románia területén teljesítettnek tekinthető, a következő ügyletek kivételével:

1. az adótörvénykönyv 143. cikke (1) bekezdésének c)–m) pontja, 144. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 144<sup>1</sup>. cikke értelmében adómentes fuvarozási szolgáltatások teljesítése és ahhoz járulékosan kapcsolódó tevékenységek;

2. az olyan személy részére történő termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások, aki az adótörvénykönyv 150. cikkének (2)–(6) bekezdésével összhangban a hÉa megfizetésére kötelezett.”

## A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes CHE[P] Equipment Pooling NV (a továbbiakban: CHEP BE) Belgiumban letelepedett társaság, amely raklapbérbeadási szolgáltatások európai szinten történő nyújtására szakosodott. Az európai raklapkészletet albérletbe adja az egyes európai országokban található CHEP társaságok, köztük a CHEP Pooling Services România SRL (a továbbiakban: CHEP România) részére, e társaságok pedig a raklapokat bérbe adják az adott országban lévő végfelhasználóknak. A CHEP BE a szóban forgó tevékenység végzése céljából az európai országok nagy részében, köztük Romániában is szerez be új raklapokat, hogy kielégítse a raklapok iránti helyi keresletet.
- 2 A felperes a román adóhatóságoktól 185.822,23 RON héaösszeg visszatérítését kérte az általa 2014. október 1. és 2014. december 31. között egy román eladótól beszerzett raklapok tekintetében.
- 3 A nem belföldi illetőségű adózók adóhivatala mint alperes a héa nem Romániában, hanem az Európai Unió más tagállamában letelepedett adóalanyok részére történő visszatérítésével kapcsolatos, 2016. április 14-i határozatával elutasította a felperes visszatérítés iránti kérelmét. E határozatban megjegyezte, hogy a felperes nem csak a román eladótól beszerzett raklapokat, hanem az általa beszerzett, az Unió más tagállamaiból származó és Romániába feladott, más típusú raklapokat is adott bérbe a CHEP România részére. Úgy vélte, hogy a termékek valamely tagállamból egy másik tagállamba történő fuvarozása vagy feladása, amennyiben a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása nem történik meg, a termékek fuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamban továbbításnak, abban a tagállamban pedig, amelyben a termékek fuvarozása befejeződik, (a jelen ügyben Romániában) Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősül, ezért a felperesnek az adótörvénykönyv 153. cikke (5) bekezdésének a) pontjával összhangban be kellett jelentkeznie Romániában a héanyilvántartásba.
- 4 A bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság panaszok kezelésével foglalkozó hivatala 2016. október 11-i határozatával elutasította a felperes által a 2016. április 14-i határozat ellen előterjesztett panaszt.
- 5 A felperes keresetet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé, a fent említett két határozat megsemmisítését és a héa 185.822,23 RON összegben történő visszatérítését kérve.

## Az alapeljárás feleinek fontosabb érvei

- 6 A felperes előadja, hogy a 2008/9 irányelv értelmében jogosult a héavisszatérítésre, és az az indok, amelyre az alperes adóhatóságok e jog gyakorlásának vele szemben történő megtagadása céljából hivatkoztak – vagyis hogy az adótörvénykönyv 147<sup>2</sup>. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a felperes köteles Romániában a héanyilvántartásba bejelentkezni –, olyan

követelmény, amely nem szerepel a fent említett irányelvben kifejezetten szabályozott követelmények között. Következésképpen a román adótörvénykönyv által előírt, fent említett követelmény ellentétes az uniós joggal.

- 7 Ezenfelül a felperes előadja, hogy mindenesetre azért nem volt köteles Romániában bejelentkezni a héányilvántartásba, mivel az Unió más tagállamaiból beszerzett termékeknek Romániába történő feladására irányuló ügyletek – amelyek a megtámadott határozatok tárgyát képezik – a héa alkalmazása szempontjából nem minősülnek továbbításnak, hanem azok az adótörvénykönyv 128. cikke (2) bekezdésének g) és h) pontja értelmében vett nem továbbítások, amiért is Romániában Közösségen belüli termékbeszerzéseknek sem tekinthetők.
- 8 **Az alperesek** előadják, hogy a felperes által benyújtott visszatérítés iránti kérelemhez csatolt iratokból egyértelműen kiderül, hogy a felperes más tagállamokban beszerzett és bérbeadás vagy albérletbe adás céljából Romániába fuvarozott termékeket is bérbe adott a CHEP România társaságnak. A felperes nem bizonyította, hogy az említett termékek visszatértek volna abba a tagállamba, ahonnan azokat szolgáltatásnyújtás céljából eredetileg feladták vagy elfuvarozták, így annak érdekében, hogy élhessen az adótörvénykönyv 128. cikke (2) bekezdésének g) és h) pontjában meghatározott eltéréssel, nem hivatkozhat arra, hogy a teljesített ügylet nem minősül továbbításnak.

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

- 9 Azt kell megállapítani, hogy a 2006/112 irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében vett nem továbbításnak minősül-e az, ha valamely nem belföldi illetőségű adóalany abból a célból fuvaroz el raklapokat egy tagállamból valamely másik tagállamba, hogy azokat ezt követően bérbe adja ez utóbbi tagállamban valamely, Romániában letelepedett és Romániában a héányilvántartásban szereplő személy részére.
- 10 Ezenfelül azt kell megállapítani, hogy a nem belföldi illetőségű társaság köteles-e Romániában a héányilvántartásba bejelentkezni, tekintettel arra, hogy Romániában nem rendelkezik műszaki és emberi erőforrásokkal ahhoz, hogy ott adóköteles ügyleteket végezzen, hanem kizárólag olyan szolgáltatásokat nyújt, amelyek esetében a héa szempontjából az ügylet teljesítési helye Romániában van.
- 11 Ha a nem belföldi illetőségű társaság köteles lenne Romániában bejelentkezni a héányilvántartásba, akkor is kérdésként merülne fel, hogy a nem belföldi illetőségű társaság jogosult-e héavisszatérítésre azon okból, hogy a 2008/9 rendelet ezt nem szabja feltételként. Mivel az adótörvénykönyv 147<sup>2</sup>. cikke (1) bekezdésének a) pontjában és a végrehajtási rendelkezések 49. pontjának (1) bekezdésében előírt követelmény, amely szerint a jogi személy nem szerepelhet a héányilvántartásban, a 2008/9 irányelv 3. cikkében kifejezetten szabályozott feltételekhez képest további feltételt jelent, úgy tűnik, hogy az ellentétes az említett irányelv rendelkezéseivel.