

C-558/19. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2019. július 23.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunalul Cluj (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. július 3.

Felperes:

Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj

Alperes:Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili

[omissis]

TRIBUNALUL CLUJ

**SECȚIA MIXTĂ DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL, DE
CONFLICTE DE MUNCĂ ȘI ASIGURĂRI SOCIALE (Kolozs megyei
törvényszék, közigazgatási jogi, adójogi, munkaügyi és társadalombiztosítási
perekben eljáró vegyes tanács, Románia; a továbbiakban: Tribunalul)**

[omissis]

2018. július 3-i nyilvános tárgyalás

[omissis]

A bíróság hivatala nyilvántartásba vette a felperes **IMPRESA PIZZAROTTI & C SPA ITALIA SUCURSALA CLUJ** (Impresa Pizzarotti & C SPA Italia, kolozsvári fióktelep) és az alperes **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI** (nemzeti adóhatóság,

kiemelt adózók főigazgatósága, Románia) között adójogi és közigazgatási jogi határozattal szemben előterjesztett panasz tárgyában indult közigazgatási és adójogi ügyet.

[omissis]

[omissis] 2018. július 2-án a felperes becsatolta az ügy iratai közé a tárgyaláson előadni kívánt azon érvelésének írásbeli kivonatát, amely az alperes eljárással kapcsolatban képviselt azon álláspontjára vonatkozik, amely alapján ez utóbbi előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek az Európai Unió Bíróságához való benyújtása iránti kérelem elutasítását kérte.

[A felperes] rámutat arra, hogy az alperes eljárással kapcsolatos álláspontjára válaszul akként fogalmazta át a kérdést, hogy a Codul fiscal (adó jogi törvénykönyv) 11. cikkének (2) bekezdésében és 29. cikkének (3) bekezdésében szereplő rendelkezések az adóhatóság előadásának megfelelő értelmezésük esetén sértenék-e az EUMSZ49. cikket és az EUMSZ 63. cikket [omissis], mivel úgy kellene tekinteni, hogy az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező fióktelep és egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat közötti pénzáttalások olyan ügyletek, amelyekre alkalmazhatók a transzferár-képzési szabályok.

A TRIBUNALUL

az ügy iratainak vizsgálata alapján az előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek az Európai Unió Bírósága elé terjesztését illetően az alábbiakat állapítja meg:

1. Az ügy körülményei. Eljárási háttér. Tényállás.

A Tribunalulhoz első fokon a kiemelt adózók főigazgatósága által hozott, 2017. szeptember 20-i [omissis] adómegállapításról szóló határozat ellen előterjesztett közigazgatási panasszal kapcsolatos, 2017. november 23-i [omissis] határozat megsemmisítése [és] a kiemelt adózók főigazgatósága által hozott, 2017. szeptember 20-i [omissis] adómegállapításról szóló határozat [megsemmisítése] iránti kérelmet terjesztettek elő; e határozatokban a kiemelt adózók főigazgatósága a felperes terhére 297 141,92 RON összegben társaságiadó-hiányt állapított meg és az adóalapot 1 857 137 RON összeggel egészítette ki. **[eredeti 1. o.]**

A Tribunalul megállapította, hogy a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală (kiemelt adózók főigazgatósága, adóellenőrzési tevékenységért felelős szolgálat, Románia) a felperesnél társaságiadó-ellenőrzést végzett a 2016. július 29. és 2017. szeptember 11. közötti időszakban, majd elkészítette a 2017. szeptember 20-[i] [omissis] adóügyi ellenőrzésről szóló jelentést, amely alapján meghozta a 2017. szeptember 20-[i] [omissis] adómegállapítási határozatot, amelyben a szóban forgó társaság terhére 297 141,92 RON összeg[ben] további fizetési kötelezettséget állapított meg és az adóalapot 1 857 137 RON összeggel egészítette ki.

Az adóellenőrzés alkalmával megállapítást nyert, hogy a felperes Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj hitelezőként az SC Impresa Pizzarotti & C SPA Italiával [mint adóssal] két kölcsönszerződést kötött: a 11 400 000 euró összegű kölcsön [hitelező] általi nyújtására vonatkozó 2012. február 6-[i] [omissis] szerződést és a 2 300 000 euró összegű kölcsön [hitelező] általi nyújtására vonatkozó 2012. március 9-[i] [omissis] szerződést. Ezen összegeket a felperes kezdetben 1 éves időszakra adta kölcsönbe azzal, hogy lehetőség volt a kölcsön futamidejének szerződéskiegészítéssel történő meghosszabbítására. A kölcsönszerződések nem tartalmazzak olyan rendelkezést, amely értelmében a felperes részére kamat járna. 2013. január 1-jén a még törlesztendő összeg 11 250 000 eurónak felelt meg. A szóban forgó két kölcsönt 2014. április 9-ig teljeskörűen törlesztették.

Az adóellenőrzést lefolytató szervek – a fenti megfontolások alapján, a Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyv létrehozásáról szóló 571/2003. sz. törvény) 11. cikkének (2) bekezdésére és 29. cikkének (3) bekezdésére tekintettel – arra a következtetésre jutottak, hogy a felperes társaság az anyavállalattal kapcsolt jogviszonyban álló adóalany, hogy a kölcsönök olyan átutalásoknak minősülnek, amelyeket a transzferár-képzési szabályoknak megfelelően – a Banca Națională a României (Románia nemzeti bankja) által alkalmazott átlagos kamatlábnak megfelelő – piaci áron kellett volna nyújtani, hogy következképpen 297 141,92 RON összegű kiegészítő adót kell megfizetni, és hogy az adóalapot ki kell egészíteni 1 857 137 RON összeggel.

A kiemelt adózók főigazgatósága 2017. november 23-i 114. sz. határozatával megalapozatlanságra hivatkozással elutasította a felperes által a vitatott összeg tárgyában előterjesztett panaszt; a felperes által az említett határozat ellen előterjesztett adójogi kereset 2017. december 15-én érkezett a Tribunalul hivatalához.

A felperes előadja, hogy az adóhatóság által hivatkozott jogszabályi rendelkezések sértik az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 63. cikket abban a részükben, amelyben azok akként rendelkeznek, hogy az [egyik] tagállamban illetőséggel rendelkező fióktelep és egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat közötti pénzáttalások olyan ügyletek, amelyekre alkalmazhatók a transzferár-képzési szabályok, mivel e szabályok nem alkalmazandók abban az esetben, ha valamely fióktelep és az anyavállalat azonos tagállam területén található.

Végezetül a felperes úgy véli, hogy a hatóságok eljárása sérti az uniós szabályokat.

2. A jogi szabályozás

A Tribunalul úgy ítéli meg, hogy a közigazgatási peres eljárásban vizsgálat tárgyát képező jogkérdés az olyan, adójogi és közigazgatási jogi határozatok jogszerűségére vonatkozik, amelyekben társasági adóval terhelik a pénzügyi

források fióktelep és anyavállalat közötti átutalását abban az esetben, ha a fióktelep és az anyavállalat két különböző tagállamban rendelkezik illetőséggel.

Ebben az összefüggésben tisztázni kell, hogy az adófizetési kötelezettség megállapításának említett módszere az EUMSZ 49. cikkben és az EUMSZ 63. cikkben szereplő rendelkezések értelmében az uniós jog helyes alkalmazásának minősül-e.

3. A Tribunalul az elé terjesztett, előzetes döntéshozatali eljárás megindítása iránti kérelmek elbírálása során arra a következtetésre jutott, hogy a[z] [omissis] kereset megfelelő elbírálása érdekében a megfogalmazott kérdést előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé kell terjeszteni. **[eredeti 2. o.]**

4. [omissis]

5. *A hivatkozott jogszabályi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat*

I. *A jogvitára alkalmazandó nemzeti jogi rendelkezések*

Az adójogi törvénykönyv létrehozásáról szóló 571/2003. sz. törvény

–7. cikk: Általános fogalm meghatározások

(1) A VI. cím kivételével a jelen törvénykönyv alkalmazásában az alábbiakban felsorolt kifejezések a következő jelentéssel bírnak:

[...]

20. *személy: bármely természetes vagy jogi személy;*

21. *kapcsolt jogviszonyban álló adóalanyok: olyan adóalanyok, amelyek egy másik adóalannal kapcsolatban állnak, feltéve hogy a köztük fennálló jogviszony a következő esetek legalább egyikébe tartozik:*

[...]

c) *az egyik jogi személy egy másik jogi személlyel kapcsolt jogviszonyban áll, ha legalábbis:*

i. *az előbbi jogi személy a másik jogi személyben közvetlenül vagy közvetve – a kapcsolt adóalanyok részesedéseit is beleértve – rendelkezik a tőkerészesedések értékének/számának vagy a szavazati jogoknak legalább 25%-ával, vagy ha ellenőrzi a másik jogi személyt;*

ii. *az utóbbi jogi személy az előbbi jogi személyben közvetlenül vagy közvetve – a kapcsolt adóalanyok részesedéseit is beleértve – rendelkezik a tőkerészesedések értékének/számának vagy a szavazati jogoknak legalább 25%-ával;*

iii. egy harmadik jogi személy az előbbi és az utóbbi jogi személyben is közvetlenül vagy közvetve – a kapcsolt adóalanyok részesedéseit is beleértve – rendelkezik a tőkerészesedések értékének/számának vagy a szavazati jogoknak legalább 25%-ával.

[...]

32. átruházás: a tulajdonjog bármely értékesítése, átadása vagy elidegenítése, tulajdonjog szolgáltatásokkal vagy másik tulajdonjoggal való cseréje, valamint a bizalmi vagyongazdálkodás tárgyát képező vagyontömegnek a polgári törvénykönyv értelmében vett bizalmi vagyongazdálkodási ügylet keretében történő átruházása.

– **[11]. cikk: Az adójogi törvénykönyv alkalmazására vonatkozó különös rendelkezések**

(2) Az adóhatóságok román adóalanyok és a velük kapcsolt jogviszonyban álló, Romániában illetőséggel nem rendelkező adóalanyok, valamint az egymással kapcsolt jogviszonyban álló román adóalanyok közötti ügylet esetében szükség szerint korrigálhatják az egyes adóalanyok bevételeinek és kiadásainak összegét abból a célból, hogy az tükrözze az ügylet keretében értékesített termékek vagy az ügylet keretében nyújtott szolgáltatások piaci árát. Az egymással kapcsolt jogviszonyban álló adóalanyok közötti ügyletek piaci árának meghatározása során az alábbi módszerek közül a legmegfelelőbbet kell alkalmazni: [...]

– **29. cikk: Az állandó telephely jövedelme**

(3) Az állandó telephely adóköteles nyereségének meghatározása során az állandó telephelyet önálló adóalanyként kell tekinteni és a külföldi adóalany, valamint annak állandó telephelye közötti átruházás piaci árának meghatározásánál a transzferár-képzési szabályokat kell alkalmazni. Amennyiben az állandó telephely nem rendelkezik számlával az üzleti tevékenységének fő helye által az állandó telephelyhez hozzárendelt kiadásokról, **[eredeti 3. o.]** a többi igazoló dokumentumnak olyan elemeket kell tartalmaznia, amelyek a transzferár-képzési szabályok alkalmazása mellett bizonyítják a tényleges költségviselést és a szóban forgó költségek állandó telephelyhez történő hozzárendelésének ésszerűségét.

II. Az uniós jog

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés

49. cikk

(az EKSz korábbi 43. cikke)

Az alábbiakban megállapított rendelkezéseknek megfelelően tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra a

korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviselőnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen az 54. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.

63. cikk

(az EK Sz. korábbi 56. cikke)

(1) *E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.*

(2) *E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti fizetési műveletekre vonatkozó minden korlátozás.*

6. *A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokai:*

[omissis]

A jelen ügyben a bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy jogszerűek-e az adóhatóság által hozott azon adójogi és közigazgatási jogi határozatok, amelyekkel a felperes terhére társasági adó formájában kiegészítő adófizetési kötelezettségeket állapított meg amiatt, hogy a felperes pénzügyi forrásokat utalt át az olaszországi anyavállalatának, és amiatt, hogy az adóhatóság úgy vélte, ezen ügyleteket a fent említett nemzeti szabályozás tükrében kapcsolt jogviszonyban álló adóalanyok közötti olyan ügyleteknek kell tekinteni, amelyekre a transzferár-képzési szabályokat kell alkalmazni. Az adóhatóságok azért vélték úgy, hogy ekként kell eljárniuk, mert az adójogi törvénykönyv korábban említett 11. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy a román adóalanyok és a velük kapcsolt jogviszonyban álló, Romániában illetőséggel nem rendelkező adóalanyok közötti ügyletekre a transzferár-képzési szabályokat kell alkalmazni és a „román adóalany” fogalma magában foglalja azt a fióktelepet, amely az adójogi törvénykönyv 29. cikkének (3) bekezdése alapján a Romániában illetőséggel nem rendelkező adóalany állandó telephelyének minősül.

Ezzel ellentétben, ha a szóban forgó ügyleteket valamely romániai fióktelep és [egy] romániai anyavállalat végezte volna egymás között, azok nem minősülhettek volna a transzferár-képzési szabályok hatálya alá tartozó ügyleteknek, mivel az adójogi törvénykönyv értelmében a fióktelepek nem minősülnek önálló

adóalanyoknak, ha nem valamely külföldi illetőségű jogi személy állandó telephelyei.

A Tribunalul úgy véli, hogy a jelen jogvita tárgyát képező ügyben az EUMSZ 49. cikk szerinti, letelepedés szabadságához való jog korlátozása valósul meg, mivel a pénzügyi forrásoknak az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező fióktelep és a külföldi illetőségű anyavállalat közötti átutalásaira [eredeti 4. o.] az azonos tagállamban lévő fióktelep és anyavállalat egymás közötti átutalásaihoz képest szigorúbb feltételek vonatkoznak.

A kérdést előterjesztő bíróság – a fenti indokok alapján, mivel az Európai Unió Bírósága ezt a kérdést még nem bírálta el, és mivel a jogvitát első fokon kell elbírálnia, figyelemmel továbbá az EUMSZ 267. cikk rendelkezéseire – a Bírósághoz fordul [omissis].

[omissis]

A FENTI INDOKOK ALAPJÁN

A TÖRVÉNY NEVÉBEN

A KÖVETKEZŐKÉPPEN RENDELKEZIK:

Az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

Ellentétes-e az Európai Unió működéséről szóló szerződés 49. cikkével és 63. cikkével a jogvita tárgyát képező szabályozáshoz [Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal {az adójogi törvénykönyv létrehozásáról szóló 571/2003. sz. törvény} 11. cikkének (2) bekezdése és 29. cikkének (3) bekezdése] hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely értelmében az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező fióktelep és egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat közötti banki pénzáttalás átminősíthető jövedelemtermelő ügyletté, ami a transzferár-képzési szabályok alkalmazásának kötelezettségét vonja maga után, miközben ugyanezt az ügyletet nem lehetett volna átminősíteni jövedelemtermelő ügyletté, ha azt azonos tagállamban illetőséggel rendelkező fióktelep és anyavállalat végezte volna egymás között, és nem lehetett volna arra alkalmazni a transzferár-képzési szabályokat?

[omissis]