

C-80/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. február 12.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunalul București (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. december 19.

Felperes:

Wilo Salmson France SAS

Alperesek:Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice BucureștiAgenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală
pentru Contribuabili Nerezidenți**Az alapeljárás tárgya**

Közigazgatási kereset, amellyel a Wilo Salmson France SAS azt kéri a Tribunalul București-től (bukaresti törvényszék, Románia), hogy semmisítse meg azokat a határozatokat, amelyekkel az alperesek elutasították a 2012-ben teljesített, azon termékbeszerezésekhez kapcsolódó hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése iránti kérelmet, amelyek tekintetében az eladó által 2015-ben bocsátott ki számlát.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikkén alapuló kérelem, amelynek tárgya a 2006/112/EK irányelv 167. és 178. cikkének, valamint a 2008/9/EK irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja első mondatának értelmezése.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. A **2006/112/EK irányelv 167. cikkének a 178. cikkével összefüggésben** történő értelmezését illetően: a héarendszer működésének módjától függően van-e különbség a levonási jog keletkezésének időpontja és e jog gyakorlásának időpontja között?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy gyakorolható-e a héa levonásához való jog a termékbeszerzésről kiállított, héát tartalmazó (érvényes) számla hiányában?

2. **Ugyanezen rendelkezéseknek a 2008/9/EK irányelv 14. cikke (1) bekezdése első mondatával összefüggésben történő értelmezését** illetően: mely eljárási mozzanatot kell alapul venni a héalevonásához való jog gyakorlása szabályszerűségének értékelése céljából?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy benyújtható-e a „tárgyidőszak” előtt esedékessé vált, de a tárgyidőszakban kiszámlázott héa visszatérítése iránti kérelem?

3. **A 2008/9/EK irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja első mondatának ugyanezen rendelkezéseit a 2006/112/EK irányelv 167. és 178. cikkével összefüggésben történő értelmezését** illetően: milyen hatással van a „tárgyidőszakot” megelőző termékbeszerzésekre vonatkozó számlák sztornírozása és új számlák kiállítása az e termékbeszerzésekhez kapcsolódó héa visszatérítéséhez való jog gyakorlására?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy abban az esetben, ha az eladó sztornírozza a termékbeszerzések vonatkozásában eredetileg kiállított számlákat, majd ezt követően új számlákat állít ki, a jogosultnak a termékbeszerzésekhez kapcsolódó héa visszatérítése kérelmezése iránti joga gyakorlása szempontjából az új számlák keltét kell-e alapul? Így kell-e eljárni egy olyan helyzetben, amikor az eredeti számlák sztornírozására és az új számlák kiállítására a jogosultnak nincs ráhatása, hanem az kizárólag az eladó mérlegelési mozgásterébe tartozik?

4. A nemzeti szabályozás esedékességi feltételhez kötheti-e a héa [2008/9/EK] irányelvnek megfelelően engedélyezett visszatérítését abban az esetben, ha a helyes számlát a [visszatérítési] kérelem időszakában állították ki?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, 62. és 167. cikk, a 168. cikk a) pontja, a 169. cikk a) pontja és a 178. cikk a) pontja

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló,

2018. február 12-i 2008/9/EK irányelv, a 2. cikk 1. és 3. pontja, a 6. cikk első bekezdése, a 7. cikk és a 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja

A főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16), 57–59. pont

A főtanácsnok Biosafe - Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványa (C-8/17), 56. pont

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény), az adóalanyok termékbeszerzéshez kapcsolódó hűa levonásához való jogát szabályozó 145. cikk, a 146. cikk, amely akként rendelkezik, hogy e jog gyakorlásához az adóalanyak számlával kell rendelkeznie, és a 147². cikk (1) bekezdésének a) pontja, amely előírja, hogy a Romániába történő behozatal és a Romániában teljesített termékbeszerzés/igénybe vett szolgáltatás után megfizetett hűa visszatérítésében részesülhet a nem Romániában, hanem valamely más tagállamban letelepedett olyan adóalany, amely nem szerepel a hűanyilvántartásban, és amely Romániában nem köteles a hűanyilvántartásban szerepelni

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (az adójogi törvénykönyv alkalmazása szabályainak megerősítéséről szóló 44/2004. sz. kormányrendelet) 49. cikkének (15) bekezdése, amely akként rendelkezik, hogy a visszatérítési kérelem „a visszatérítési időszak alatt számlázott, a visszatérítési kérelem benyújtásának napjáig kifizetett termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére [vonatkozik]. A visszatérítési kérelem benyújtásának napjáig ki nem fizetett számlákat a kifizetésük időszakára vonatkozó visszatérítési kérelemben kell figyelembe venni”, míg a 49. cikkének (16) bekezdése értelmében „[a] (15) bekezdésben említett ügyleteken túl, a visszatérítési kérelem olyan számlákra vagy import okmányokra is vonatkozhat, amelyekkel kapcsolatban még nem nyújtottak be visszatérítési kérelmet, és amelyek olyan ügyletekre vonatkoznak, amelyeket a kérdéses naptári évben teljesítettek”

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A Pompas Salmson SAS – társaság, amely gazdasági tevékenységének székhelye Franciaországban található – a Romániában letelepedett és ott hűanyilvántartásba vett ZES Zollner Electronic SRL társasággal szerződés kötött olyan, Románián belül leszállított gyártóberendezések megvásárlására, amelyeket berendezések kölcsönzésére vonatkozó szerződés révén bocsátott az eladó rendelkezésére abból a célból, hogy az eladó azokat a Pompas Salmson részére később leszállítandó termékek gyártása során használja.

- 2 Az e berendezésekkel a Zollner Electronic által gyártott termékeket Romániából a Pompas Salmson franciaországi székhelyére szállították le, a Pompas Salmson pedig az adóköteles tevékenységéhez használta fel ezeket a termékeket.
- 3 A Zollner Electronic eladó 2012-ben számlázta ki a Pompas Salmson által megvásárolt gyártóberendezéseket.
- 4 A Pompas Salmson – nem Romániában letelepedett és az ottani héanyilvántartásban nem szereplő társaság – a 2008/9/EK irányelvvel és az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 147². cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 44/2004. sz. kormányrendelet 49. cikke alapján a Romániában megfizetett héa visszatérítését kérte.
- 5 A román adóhatóságok 2014. január 14-i határozatukkal, a kérelemhez mellékelt dokumentációval és a mellékelt számlák megfelelőségének hiányával összefüggő okokból 449 838,38 RON összeg vonatkozásában elutasították a 2012. január 1. és 2012. december 31. közötti időszakra vonatkozó visszatérítési kérelmet.
- 6 A Zollner Electronic eladó e határozatról történő tudomásszerzését követően sztorizta az eredetileg (2012-ben) kiállított számlákat és csak 2015-ben számlázta ki újra a termékbeszerzéseket.
- 7 2014-ben a Pompas Salmson SAS beolvadás révén egyesült a Wilo France SAS-szal, így ez utóbbi vált a felperes társasággá és a Pompas Salmson valamennyi joga és kötelezettsége tekintetében annak helyébe lépett.
- 8 2015 novemberében a felperes kérelmet nyújtott be, amellyel a Romániában megfizetett héa visszatérítését a Zollner Electronic által a 2015. augusztus 1. és 2015. október 31. közötti időszakban kiállított új számlák alapján kérte.
- 9 Az adóhatóságok a héa-visszatérítési kérelmet mint megalapozatlant arra való hivatkozással utasították el, hogy a felperes nem tartotta be a 44/2004. sz. kormányrendelet 49. cikke (16) bekezdésének rendelkezéseit, és hogy a felperes korábban már kérte a tevékenységek jegyzékének 1–6. tételeként szereplő számlák visszatérítését.
- 10 A felperes a visszatérítés tárgyában hozott határozat ellen 2016. június 13-án adójogi panaszt nyújtott be, amelyet a DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság, külföldi illetőségű adózókért felelős adóhatóság, Románia) mint megalapozatlant elutasított, mivel úgy vélte, hogy a visszatérítési kérelem tárgyát képező héa egy másik visszatérítési kérelemben korábban már szerepelt, és a 2015. év helyett a 2012. évhez kapcsolódnak azok az ügyletek, amelyekre a héa-visszatérítési kérelem vonatkozik.
- 11 A felperes az adóhatóságok e határozatai ellen közigazgatási keresetet terjesztett a Tribunalul București (bukaresti törvényszék) elé.

Az alapeljárás feleinek főbb érvei

- 12 A felperes úgy véli, hogy a levonáshoz való jog anyagi jogi feltételeinek teljesülése szempontjából e jog keletkezésének időpontját és terjedelmét kell megvizsgálni; amely való jog az adó esedékessé válásának időpontjában keletkezik, az ő esetében pontosabban a megvásárolt termékek átadásának időpontjában.
- 13 Eljárásjogi szempontból azonban a felperesnek ahhoz, hogy gyakorolhassa az adólevonáshoz való jogot, a törvény által előírt feltételeknek megfelelő számlával kell rendelkeznie.
- 14 Ezenfelül a levonáshoz való jog gyakorlásának határideje nem határozható meg kizárólag a megvásárolt termékek átadásának időpontjától függően, mivel az átadással a szóban forgó jog gyakorolhatóságának csak az anyagi jogi feltétele teljesül, az azonban nem jelenti annak az eljárásjogi feltételnek, teljesülését, hogy az adóalany érvényes számlával rendelkezzen.
- 15 A felperes előadja, hogy az e tárgyban hatályos rendelkezések azt a szokásos esetet veszik figyelembe, amelyben a termékek átadása és az érvényes számla kiállítása egyidejűleg történik meg. E mozzanatok egyidejűségére tekintettel tehát logikus, hogy a héa esedékessé válása és a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlásának lehetősége azonos időpontban keletkezik.
- 16 Eljárásjogi szempontból a visszatérítés a 2008/9 irányelv értelmében a számla kiállításának időpontjában kérhető, amely a jelen ügyben 2015-nek felel meg. A héa esedékessé válása lényeges viszonyítási pontnak minősül, mivel annak (kizárólag a visszatérítés kérelmezéséhez való jog gyakorlása szempontjából) szükségszerűen a számla kiállítását megelőzően vagy a számlázás időpontjában kell bekövetkeznie.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 17 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az előtte folyamatban lévő ügy központi kérdése az, hogy visszatéríthető-e a 2012-ben teljesített termékbeszerezésekhez kapcsolódó héa, ha e termékbeszerezésekről csak 2015-ben állítottak ki érvényes, adót tartalmazó számlákat.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az általa elbírálandó tényállás a 2006/112 irányelv és a 2008/9 irányelv szempontjából atipikus, mivel: **i.** az eladó a felperes által teljesített termékbeszerezéseket kiszámlázta, e számlákat azonban később sztorizta, **ii.** ugyanezekre a termékbeszerezések vonatkozásában csak 2015-ben állított ki érvényes számlákat, **iii.** a felperes a héa visszatérítéséhez való jogát a 2015-ben benyújtott visszatérítési kérelem révén gyakorolta, amelyben a 2015-ben kiállított számlák szerepeltek, és **iv.** a felperes részére addig az időpontig nem térítették vissza a héát.

- 19 Mivel tehát a 2006/112 irányelv a levonáshoz való jog gyakorlásának határidejét kifejezetten nem szabályozza, kérdésként vetődik fel, hogy a levonási jog gyakorlására rendelkezésre álló határidő kezdőnapja megállapítható-e kizárólag a termék átadásának időpontjától függően, minden más releváns körülmény figyelmen kívül hagyásával.
- 20 Bár a 2006/112 irányelv 167. cikke akként rendelkezik, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége, ugyanezen irányelv 178. cikke akként rendelkezik, hogy e jog kizárólag attól az időponttól kezdve gyakorolható, amikor az adóalany szert tesz arra a számlára, amelyen a termék leszállítását feltüntették.
- 21 Következésképpen a levonáshoz/visszatérítéshez való jog gyakorlásához elengedhetetlen az érvényes számla birtoklása, mindazonáltal ez utóbbi kiállítására az eladó mérlegelési mozgástérrel rendelkezik, mivel arra a levonáshoz való jog jogosultjának, vagyis a termék átvevőjének semmiképpen nincs ráhatása.
- 22 Következésképpen, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a visszatérítési kérelmek a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata alapján azokra a termékbeszerzésekre vagy a szolgáltatások azon igénybevételére vonatkozhatnak, amelyeket a tárgyidőszakban számláztak ki, függetlenül attól, hogy az azokhoz kapcsolódó hea a tárgyidőszakban vagy azt megelőzően vált-e esedékessé vagy sem, akkor az adóhatóságok álláspontja vitatható lenne. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint ebben az értelemben a Volkswagen ügyre vonatkozó indítvány (C-533/16) és a Biosafe - Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítvány (C-8/17) is relevanciával bír.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság az első és második kérdést illetően rámutat arra, hogy az adóhatóságok nem tettek különbséget a számla kiállításának napja mint eljárásjogi szempont és a hea esedékességének napja mint anyagi jogi szempont között. Márpedig az uniós jogalkotó szándéka arra irányul, hogy e két mozzanat eltérő adójogi joghatásokat váltson ki.
- 24 A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik és negyedik kérdést illetően rámutat arra, hogy az adóhatóság álláspontja szerint a 2012-ben teljesített termékbeszerzésekről 2015-ben kiállított számlák nem képezhetik tárgyát a 2015. évre vonatkozó visszatérítési kérelemnek, tekintettel arra, hogy léteztek olyan korábbi számlák, amelyeket az eladó sztorniózott. Mivel a 2012-ben kiállított számlákat az eladó egyoldalúan sztorniózta, azonban a nemzeti jog értelmében a sztorniózás a megsemmisítéssel analóg módon, megfosztja e számlákat a joghatásaiktól, kizárólag a 2015-ben kiállított számlák minősülnek olyan okmányoknak, amelyek bizonyíthatják a termékbeszerzések megvalósulását és igazolhatják a visszatérítési kérelmet.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság ezzel összefüggésben a 2006/112 irányelv 169. és 178. cikkére, valamint a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első

mondatára utal. Ez utóbbi rendelkezés ugyanis azt rögzíti, hogy a visszatérítési kérelem eljárásjogi szempontból kizárólag a tárgyidőszakban kiállított számlákon alapul, és egyedül azt szabja feltételként, hogy a héa a számlázást megelőzően vagy azzal egy időben váljon esedékessé, a számlázást viszont nem korlátozza egy adott időpontra.

- 26 A kérdést előterjesztő bíróság azt is felveti, hogy hátrányos megkülönböztetés valósulhat meg, amennyiben a belföldi illetőségű társaságok a nemzeti jogi szabályozás alapján ötéves jogvesztő határidőn belül kérhetik a héa visszatérítését, a nem belföldi illetőségű társaságok a 2008/9 irányelv alapján viszont e jogot csak egyéves határidőn belül gyakorolhatják.

MUNKADOKUMENTUM