

C-475/23. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2023. július 25.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Curtea de Apel Cluj (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. július 3.

Felperes és fellebbező:

Voestalpine Giesserei Linz

Alperesek és ellenérdekű felek:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[omissis]

CURTEA DE APEL CLUJ**SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL****(kolozsvári ítélőtábla, közigazgatási és adójogi perekben eljáró harmadik tanács, Románia)**[omissis] **VÉGZÉS****2023. július 3-i nyilvános tárgyalás**

[omissis]

[Az eljáró bíróság] megvizsgálta a fellebbező VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH által az ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-jal (Kolozs megyei költségvetési hivatal, Románia) és a DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA-val (kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság, Románia) mint ellenérdekű felekkel szemben a Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék, Románia) 2023. január 9-én polgári ügyben meghozott 9/2023. sz. ítélete ellen előterjesztett fellebbezést, amelynek tárgyát adóigazgatási aktus – a 2022. február

3-i 35. sz. határozat, a 2021. október 11-i F-CJ 855. sz. adómegállapítási határozat és adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyv – megtámadása képezi.

A megbeszéléseket, a felek érveit és kérelmeit a 2023. június 19-i tárgyalás jegyzőkönyve rögzítette; ekkor az eljáró bíróság – mivel időre volt szüksége a határozathozatalhoz és annak lehetővé tételéhez, hogy a felek írásbeli észrevételeket terjeszthessenek elő – [omissis] 2023. július 3-án, előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek az EUB elé terjesztésével egyidőben az eljárást felfüggesztette.

A BÍRÓSÁG

I. Az alapeljárás tárgyának és a releváns tényeknek a bemutatása

1. A felperes VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (a továbbiakban: Voestalpine) a Kolozs megyei költségvetési hivattal és a kolozsvári regionális költségvetési főigazgatósággal mint ellenérdekű felekkel szemben folytatott eljárásban a jelen ügy tárgyát képező keresettel a 2021. október 11-i F- CJ_855. sz. adómegállapítási határozat megsemmisítését kérte, amely elutasította a felperes 282 601 lej (RON) összegre vonatkozó hea-visszatérítés iránti kérelmét.

2. Ami a tényállást illeti, a felperes Ausztriában székhellyel rendelkező jogi személy, a Voestalpine-csoport tagja, és különféle, 10 tonnát meghaladó súlyú öntvények gyártásával foglalkozik. A felperes Romániában héányilvántartásba van véve. A felperes különféle öntvényeket küld megmunkálás céljából Romániába, és ezzel összefüggésben Közösségen belüli beszerzésről nyújt be bevallást. Az öntvények megmunkálását az „Austrex Handels GmbH” (a továbbiakban: Austrex) alvállalkozója, a „Global Energy Products” S. A. román társaság (a továbbiakban: GEP) végzi a saját személyzetével Romániában. A műveletek GEP általi elvégzését követően a Voestalpine [omissis] az öntvényeket a Voestalpine Austria és az Unióban lévő más ügyfelek részére adja fel és számlázza ki.

3. 2021. március 24-én a felperest 2021. március 24-i hatállyal állandó telephellyel rendelkező adóalanyként hivatalból nyilvántartásba vették. A felperes – mivel nem értett egyet az adóhatóságok e határozatával – keresetet nyújtott be, és a Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék) a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítélőtábla) 2022. november 10-i 1135. sz. ítélete folytán jogerőre emelkedett, 2022. július 21-i 2014. sz., polgári ügyben hozott ítéletével megállapította, hogy a felperes romániai állandó telephellyel rendelkező adóalanyként történő nyilvántartásba vétele jogszerű.

4. A felperes az Austrex kapcsolt vállalkozással elszállítási keretszerződést kötött, amelynek értelmében az Austrex mint acélipari termékeknek – különösen a Voestalpine Giesserei öntött áruinak – Ausztriában és Romániában történő feldolgozását végző vállalkozás kötelezettséget vállal arra, hogy teljesíti a

fellebbező termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó megrendeléseit, és a teljesítésbe egy másik társaságot, jelesen a GEP-et is bevonhatja. A felperes e szolgáltatások nyújtása céljából a GEP-re átruházható használati jogot engedett az Austrex [társaság] számára egy kolozsvári ingatlanra vonatkozóan, amelyet a fellebbező a „Voest Alpine România” S.R.L.-től bérelt (ezt követően a felperes 2016-ban a megvásárolta az ingatlant). A szerződés tárgyát konkrétan öntött áruk feldolgozása, tesztelése, csiszolása, elektromos ívhegesztővel való összeillesztése, hegesztése, homokfúvása és hőkezelése képezi.

5. A felperes a Cluj-Napoca, Bd. (fasor) Muncii n. 18 címen fekvő ingatlanra vonatkozóan haszonkölcsön-szerződést kötött az Austrexszel. A szerződéses rendelkezések értelmében az ingatlan és az abban található felszerelések vonatkozásában a folyó karbantartási munkák elvégzése az Austrexet, míg a súlyos károk és a jelentős mértékű romlás reparációja a felperest terhelte.

6. Tekintettel arra, hogy a felperes 2021 júniusára vonatkozóan visszatérítést lehetővé tevő negatív egyenleget könyvelt el, előzetes adóellenőrzést rendeltek el nála. A héa-visszatérítés a következő számlákat érintette: 50 tonnás híddaru leszállítása; 50 tonnás híddaru összeszerelése, üzembe helyezése és ISCIR-engedély [a kazánok, nyomástartó edények és emelőberendezések ellenőrzését szolgáló állami vizsgálat] megszerzése; a tehetőség-tesztelő állomás bérlése; az 50 tonnás daru ötödik vizsgálata; a daru javítása a Bd. Muncii, n. 18 címen található csarnoképületben. A kért visszatérítés konkrétan a felperes által az Austrex és a GEP [társaságok] rendelkezésére bocsátott ingatlanon elhelyezett olyan daru beszerzését érinti, amelyet a GEP [társaság] alkalmazottai használtak a felperes öntvényein végzett műveletek során.

7. Az adóhatóságok megállapították, hogy még ha a felperes a visszatérítés iránti kérelem időpontjában romániai állandó telephellyel rendelkező adóalanyként volt is nyilvántartva, számviteli és adózási szempontból nem járt el ilyenként, és nem készítette el az ezt igazoló, könyvelt bevételeket és költségeket tartalmazó számviteli kimutatásokat. Erre, valamint arra tekintettel, hogy a felperes a helyiséget ingyenesen bocsátja az Austrex társaság rendelkezésére, az adóellenőrzési egység arra az álláspontra helyezkedett, hogy a felperes nem bizonyította, hogy a szóban forgó beszerzéseket saját gazdasági tevékenységének folytatása céljából végezte, ezért nem illette meg a 282 601 RON összeg levonásához való jog.

8. A felperes vitatta az adómegállapítási határozatot, amellyel az adóhatóságok – az 1. pontban foglaltak szerint – elutasították a héa-visszatérítés iránti kérelmet.

9. A Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék) 9/2023. sz. ítéletével első fokon elutasította a felperes keresetét. A Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék) e következtetés levonása során lényegében úgy ítélte meg, hogy a felperes nem bizonyította, hogy a héalevonás iránti kérelmével érintett beszerzéseket saját adóköteles ügyletei céljából valósította meg, tekintettel arra, hogy az adóhatóság rendelkezésére bocsátott dokumentumok nem tartalmazzak a

felperes által a romániai tevékenysége révén elért bevételt. Ehhez hasonlóan úgy ítélte meg, hogy a Romániában folytatott tevékenység csak közvetett módon keletkeztetett bevételeket a felperes számára, mivel az Austrex és alvállalkozója, a GEP voltak a közvetlen kedvezményezettek, amelyek mindketten olyan ügyleteket számláztak, amelyek megvalósítása céljából a darut használják.

10. A felperes fellebbezést nyújtott be a Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék) 9/2023. sz. ítélete ellen. Az eljáró bíróság a fellebbezési eljárás során felvetette azt a problémát, hogy miként kell értelmezni a jelen ügyben alkalmazandó uniós jogot, és felhívta a feleket annak megfontolására, hogy szükséges-e előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszteni az Európai Unió Bírósága elé.

II. A jelen ügyben alkalmazandó nemzeti rendelkezések tartalma

11. A Codul fiscal (adó jogi törvénykönyv) 297. cikke (4) bekezdésének a) pontja értelmében:

Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő hēa levonására, ha a szóban forgó beszerzéseket a következő ügyletek céljára használja fel: adóköteles ügyletek.

12. Az adó jogi törvénykönyv VII. címének végrehajtására vonatkozó, a Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (1/2016. sz. kormányrendelet) révén jóváhagyott Normele metodologice (módszertani szabályok) 67. pontja értelmében:

(1) Az adóalanyoknak az adó jogi törvénykönyv 297. cikkének (4) bekezdése szerinti ügyletekhez történő felhasználásra szánt, beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után megfizetett vagy fizetendő adó levonásához való joga a héarendszer egyik alapelvét képezi. Az adó jogi törvénykönyv 297. cikkében biztosított adólevonási jog a hēa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonási jog gyakorlásához – az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatából kitűnően – először is teljesülniük kell az anyagi jogi feltételeknek, egyrészt tehát az érintett személynek az adó jogi törvénykönyv VII. címe alapján adóalanynak kell minősülnie, másrészt pedig az e jog gyakorlásának igazolása céljából említett termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak később az adó törvénykönyv 297. cikkének (4) bekezdésében említett ügyletekhez kell felhasználnia, és e termékeket és szolgáltatásokat más adóalanynak kell értékesítenie, illetve nyújtania.

(2) Az Európai Unió Bíróságának állandó ítélkezési gyakorlata szerint az illetékes adóhatóságok megtagadhatják az adólevonási jog biztosítását, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra család módon vagy visszaélés szerűen hivatkoztak.

(3) Az Európai [Unió] Bíróságának a (2) bekezdés alkalmazása szempontjából releváns ítélkezési gyakorlata magában foglalja például a Bonik ítéletet (C-285/11) és a PPUH ítéletet (C-277/14).

– Az adójogi törvénykönyv 8. cikkének (1) és (6) bekezdése értelmében:

(1) E törvénykönyv alkalmazásában az állandó telephely olyan hely, ahol a külföldi illetőségű személy tevékenységének egésze vagy egy része – akár közvetlenül, akár alkalmazott ügynökök útján – zajlik. Az állandó telephely fogalmát a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet kettős adóztatás elkerüléséről szóló modellegyezményének „Állandó telephely” című 5. cikkéhez fűzött kommentár figyelembevételével kell meghatározni.

(6) A külföldi illetőségű személy nem tekinthető Romániában állandó telephellyel rendelkező személynek abban az esetben, ha Romániában kizárólag bróker, ügynök, általános bizományos vagy független közvetítő útján végez tevékenységet, ha e tevékenység a létesítő okiratokban szereplő leírásnak megfelelően az ügynök szokásos tevékenysége. Amennyiben az ilyen ügynök a tevékenységét teljes egészében vagy majdnem teljes egészében a külföldi illetőségű személy nevében végzi, és a külföldi illetőségű személy és az ügynök közötti kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatokban a független személyek között fennálló feltételektől eltérő feltételek teljesülnek, az ügynök nem tekinthető független ügynöknek.

III. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésének indokai

14. Az eljáró bíróság úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben a héalevonási jog elismerésének adóhatóságok általi megtagadása két fő érven alapul: az egyik, hogy azok a kiadások, amelyek tekintetében a felperes a levonási jogot gyakorolta, a felperes alvállalkozói adóköteles ügyleteinek, nem pedig a felperes adóköteles ügyleteinek célját szolgálták; a másik, hogy a felperes nem vezetett külön könyvelést a romániai állandó telephelyre vonatkozóan, ezért az adóhatóságok nem tudják ellenőrizni a felperes tulajdonát képező öntvényekhez igénybe vett munkaerő költségét, sem pedig a Románia területén végzett feldolgozási tevékenység egészét.

15. Ezzel összefüggésben az eljáró bíróság úgy ítéli meg, hogy két kérdés vetődik fel azzal kapcsolatban, hogy miként kell értelmezni a 2006/112/EK tanácsi irányelv X. címének a héalevonási jogra vonatkozó rendelkezéseit.

16. Az első kérdés ugyanis azt a személyt érinti, aki jogosult a héa levonására a jelen ügyben, amelyben a felperes olyan eszközt szerzett be, amelyet a javára tevékenységet végző alvállalkozó rendelkezésére bocsátott, és amely tevékenységeket később a felperes számláz ki; két értelmezés lehetséges: az egyik szerint a felperes a beszerzést az adóköteles tevékenysége céljából végezte, ezért az eszközt neki kell rendelkezésre bocsátania ahhoz, hogy az alvállalkozó végezni tudja a tevékenységet; a másik szerint az eszköz nem a felperes adóköteles

ügyleteinek, hanem az alvállalkozó adóköteles ügyleteinek célját szolgálja, és az alvállalkozót a felperes gyakorlatilag ingyenesen segítette az olyan tevékenységek megvalósításában, amelyeket később kiszámláz a felperesnek, amelynél ugyanaz a költség merül fel, mint amely akkor merülne fel, ha az eszközt kezdettől fogva birtokában tartotta volna.

17. Ez szorosan összefügg az adólevonási jog miatt történő korlátozásának lehetőségével is, hogy a felperes a romániai állandó telephelye tekintetében megtagadta a külön könyvelés vezetését. Az adóhatóságok ugyanis azt állítják, hogy a felperes e tétlensége ahhoz vezetett, hogy lehetetlen ellenőrizni a Romániába behozott öntvényekre fordított munkaerőköltséget. Ezzel összefüggésben megjegyzendő, hogy az előző pontban említett kérdésre, vagyis az arra adandó esetleges válasz, hogy a daru beszerzése előnyt jelent-e a felperes számára, aki alacsonyabb munkaerőköltséget fizet, mint amelyet [akkor fizetett volna], ha az alvállalkozó vásárolta volna meg a darut, vagy éppen ellenkezőleg, ugyanazokat a költségeket fizeti, így az alvállalkozó számára jelent előnyt a daru beszerzése, éppen a munkaerőköltségek ellenőrzésétől függ.

IV. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1[8]. A fentiek tükrében az eljáró bíróság úgy ítéli meg, hogy előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket kell az EUB elé terjesztenie:

[omissis] [a kérdések szövegét a rendelkező rész tartalmazza]

A KÖVETKEZŐKÉPPEN RENDELKEZIK:

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

1. *Ellentétes-e a 2006/112/EK tanácsi irányelv héalevonáshoz való joggal kapcsolatos rendelkezéseivel az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek alapján, ha valamely társaság olyan eszközt szerez be, amelyet ezt követően a javára végzendő tevékenység céljából ingyenesen bocsát az alvállalkozó rendelkezésére, e társaságot nem illeti meg a beszerzett eszközt terhelő héa levonásához való jog, mivel úgy kell tekinteni, hogy a beszerzés nem a saját adóköteles ügyleteinek, hanem az alvállalkozó adóköteles ügyleteinek célját szolgálja?*

2. *Ellentétes-e a 2006/112/EK tanácsi irányelv héalevonáshoz való joggal kapcsolatos rendelkezéseivel az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek alapján a levonáshoz való jog nem illet meg valamely adóalanyt amiatt, hogy az nem vezetett külön könyvelést a romániai állandó telephelyére vonatkozóan, ezért az adóhatóságok nem tudják ellenőrizni [az ezen adóalany] tulajdonát képező öntvényekhez felhasznált munkaerő költségét, sem pedig a Románia területén végzett feldolgozási tevékenység egészét?*

[omissis] [eljárási rendelkezések; aláírások]