A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2017. szeptember 21.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 79/1072/EGK nyolcadik irányelv – 2006/112/EK irányelv – Valamely más tagállamban honos adóalany – Importált termékeket terhelő héa visszatérítése – Feltételek – Az adóalany személy azon szándékát alátámasztó objektív bizonyítékok, hogy az importált termékeket gazdasági tevékenységének keretében kívánta felhasználni – Az importot igazoló ügylet nemteljesítésének komoly kockázata”

A C-441/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítőszék, Románia) a Bírósághoz 2016. augusztus 8-án érkezett, 2016. június 22-i határozatával terjesztett elő

az **SMS group GmbH**

és

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: M. Berger (előadó) tanácselnök, E. Levits és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SMS group GmbH képviseletében E. Băncilă avocat,

– a román kormány képviseletében R.-H. Radu, C.-M. Florescu és R.-M. Mangu, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Galluzzo avvocato dello Stato,

* Az eljárás nyelve: román.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és L. Radu Bouyon, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 2–6. cikkének, valamint 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., a továbbiakban: hatodik irányelv) de 17. cikke (2) bekezdésének és (3) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SMS group GmbH és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között az SMS group által Romániában a 2009. év során megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítésének tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az alapügy egy 2009. december 23-án, bizonyos termékek 2009. szeptember 14-én történt importját követően benyújtott héa-visszatérítés iránti kérelemre vonatkozik. Következésképpen a jelen ügyben, időbeli hatályuk okán, a nyolcadik irányelvet, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) kell alkalmazni.

A nyolcadik irányelv

4 A nyolcadik irányelv 1. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: […] olyan személy, aki a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, […] és aki ugyanezen idő alatt nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni a következők kivételével:

a) szállítási szolgáltatások […]

b) olyan szolgáltatások nyújtása, ahol adót csak azon személynek kell fizetnie, akinek azt […] teljesítették.”

5 Ezen irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított [héát], amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a [hatodik] irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre és szolgáltatásokra használják fel.”

6 Az említett irányelv 3. cikke értelmében:

„A visszatérítés feltételeinek való megfelelés érdekében a 2. cikkben említett bármely adóalany, aki olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez [helyesen: aki nem végez olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást], amelyeket az ország területén végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni:

a) benyújt […] [az] illetékes hatóságnak egy […] kérelmet […].

b) bizonyítja azon állam hivatalos hatóságai által kibocsátott tanúsítvány formájában, amelyben honos, hogy azon államban a [héa] alkalmazásában ő adóalany […].

c) írásos nyilatkozattal igazolja, hogy nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyeket a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszakban az ország területén végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni;

d) vállalja, hogy minden tévesen beszedett összeget visszafizet.”

7 Ugyanezen irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A visszatérítés feltételeinek való megfelelés érdekében a 2. cikkben említett adóalany belföldön csak az 1. cikk a) és b) pontjában említett tevékenységet végezheti és ezenkívül semmilyen olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem nyújthat, amely:

a) teljesíti a 3. cikk a), b) és d) pontjában megállapított követelményeket;

b) írásos nyilatkozattal igazolja, hogy a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt csak az 1. cikk a) és b) pontjában említett szolgáltatásokat teljesítette […]”

8 A nyolcadik irányelv 5. cikkének első albekezdése értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában azon termékek és szolgáltatások, amelyek tekintetében vissza lehet igényelni az adót, meg kell felelniük a [hatodik] irányelv 17. cikkében szabályozott, a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmazott feltételeknek.”

9 Ezen irányelv 6. cikkének szövege a következő:

„A tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki a 3. és 4. cikkben említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítési kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.”

10 Az említett irányelv 7. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A 3. és 4. cikkben elrendelt visszatérítési kérelem termékek vagy szolgáltatások számlázott vásárlására, vagy olyan szolgáltatásokra vagy olyan behozatalra vonatkozik, amelyekre egy legalább három hónap és legfeljebb egy naptári év hosszúságú időszakban került sor.”

A héairányelv

11 A héairányelv 2007. január 1-jétől kezdődően hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A héairányelv (1) és (3) preambulumbekezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és észszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez főszabály szerint érdemi változásokat eredményezne.

12 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. […]”

13 Ezen irányelv 70. cikke értelmében:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termékimport megtörténik.”

14 Az említett irányelv 146. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az eladó által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;

[…]”

15 Ugyanezen irányelv 167. cikke – amelynek megfogalmazása megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének megfogalmazásával – a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

16 A héairányelv 168. cikke – amelynek tartalma lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének tartalmával – előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett [héát];

[…]

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett [héát].”

17 A héairányelv 169. cikkének tartalma lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének tartalmával. Ezen előbbi cikk a következőképpen rendelkezik:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

b) […] a 146. [cikk] értelmében adómentes ügyletek;

[…]”

18 A héairányelv 170. cikke a következőképpen szól:

„A [nyolcadik irányelv] 1. cikke […] értelmében minden adóalanynak, aki nem abban a tagállamban letelepedett személy, mint amelyben héa hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

a) a 169. cikkben meghatározott ügyletek;

[…]”

19 A héairányelv 171. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a héa hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot folytat, de letelepedett egy másik tagállamban, a héa-visszatérítés a [nyolcadik] irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően történik.

[…]”

A román jog

20 A Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscalnak (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) „A romániai héaalany-nyilvántartásban nem szereplő adóalany részére történő adó-visszatérítés” című 147b. cikke előírja:

„1) A törvényben meghatározott feltételek szerint:

a) a Románia területén nem honos, de más tagállamban honos azon adóalany, aki nem szerepel a romániai héaalany-nyilvántartásban, és e nyilvántartásba vételre nem köteles, jogosult […] a megfizetett adó visszatérítésére; […]

[…]”

21 A hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény alkalmazása szabályainak megerősítéséről szóló 44/2004. sz. kormányrendelet) 49. pontja ekképp rendelkezik:

„[…]

3) Az […] adóalany olyan adóalany, amely […] Romániában nem honos, és nem köteles kérni héaalanyként való nyilvántartásba vételét […] Romániában nem telepedett le, és ott nem rendelkezik olyan állandó telephellyel sem, ahol gazdasági tevékenységet fejt ki, és amely adóalany az említett időtartam alatt nem értékesített árukat vagy nyújtott szolgáltatásokat […]

4) Az […] adót visszatérítik a (3) bekezdésben említett személy részére, amennyiben a [Romániába] behozott azon termékeket és ott nyújtott azon szolgáltatásokat, amelyek után az adót felszámították, az adóalany a következőkre használta fel:
   a) gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó olyan ügyletek, amelyek után az adóalany adólevonásra jogosult, ha ezekre az ügyletekre Romániában kerül sor […];

      […]

5) A visszatérítés feltételeinek való megfelelés érdekében a (3) bekezdésben említett minden jogalanynak teljesítenie kell az alábbi kötelezettségeket:

   […]
   c) írásos nyilatkozattal igazolja, hogy abban az időszakban, amelyre a visszatérítés iránti kérelme vonatkozik, nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyekre Romániában került sor, vagy amelyeket úgy kell tekinteni, mint amelyekre Romániában került sor […];

   […]”

6) Az illetékes adóhatóságok nem írhatnak elő […] a visszatérítést kérő adóalanynak semmilyen, az (5) bekezdésben előírtakhoz képest további kötelezettséget. Kivételesen az illetékes adóhatóságok kérhetik az adóalanytól, hogy további, a visszatérítés iránti kérelem megalapozottságának megállapításához szükséges adatokat közöljön.

   […]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 Az SMS group acélfeldolgozó berendezéseket előállító és üzembe helyező, Németországban székhellyel rendelkező társaság. 2008. február 7-én az SMS Meer, amely időközben beolvadt az SMS groupba, eladói minőségében megkötötte az acélcsövek és zártszelvények előállítására szolgáló, hosszirányú varrattal elektromosan hegesztő csőhegesztő rendszer (a továbbiakban: RSA) legyártására és szállítására vonatkozó ún. „27. sz.” szerződést a Zimekon Handels GmbH Autriche-sal (a továbbiakban: vevő). Az RSA címzettje az OOO Zimekon Ukraine társaság volt.

23 A 27. sz. szerződésben foglalt fizetési ütemterv értelmében a vevőnek az RSA legyártásának első szakasza tekintetében 2008 márciusában 2 millió euró előleget kellett volna fizetnie, majd ezt követően 800 000 eurót 2008. április 15-ig, 1 000 000 eurót 2008. május 15-ig, és végül 1 000 000 eurót 2008. június 15-ig. A címzett részére történő szállításnak 2009. június 1-je és 2009. szeptember 30-a között kellett volna megtörténnie, azzal a feltétellel, hogy a szerződésben rögzített fizetéseket a kitűzött határidőkön belül teljesítik.

24 2008. június 26-án, bár a vevő csak a 2 millió eurós előleget fizette ki, az SMS Meer alvállalkozói szerződést kötött a Törökországban székhellyel rendelkező Asmas AES-szel, amelynek tárgya azon berendezés szállítása volt, amelyre az SMS Meernek szüksége volt az RSA legyártásához (a továbbiakban: vitatott termékek). Mindazonáltal 2008. november 5-én a vevő kérésére a 27. sz. szerződés végrehajtása 2009. szeptember 1-jéig felfüggesztésre került, mivel a vevőnek pénzügyi nehézségei voltak. Az SMS Meer a fennmaradó fizetések teljesítésére hívta fel a vevőt, figyelmeztetve, hogy a munkák csak a fizetendő összegek megfizetése után folytatódnak.

25 2009. szeptember 14-én az SMS Meer Törökországból Romániába importálta a vitatott termékeket, és 1 487 739 román lej (mintegy 327 500 euró) értékben megfizette a vonatkozó héát. Az importot követően e termékeket egy Romániában található raktárban tárolták.

26 Mivel a vevő nem teljesítette a fennmaradó fizetéseket, a 27. sz. szerződés végrehajtása nem folytatódott. Az SMS group szerint a vitatott termékeket nem tudták más projektekhez felhasználni, azokat hulladékvasként kívánja értékesíteni.

27 2009. december 23-án az SMS Meer a román államnak a vitatott termékek behozatalakor megfizetett héa visszatérítését kérte az adóhatóságtól. Az adóhatóság kiegészítő tájékoztatás iránti felhívására adott válaszként az SMS Meer azt állította, hogy a 27. sz. szerződés végre nem hajtása esetén exportálni kívánja e termékeket. Nem szolgáltatott ugyanakkor konkrét információkat a rendeltetési hely, illetve az export időpontja tekintetében.

28 Az adóhatóság azonban elutasította a héa-visszatérítést, arra hivatkozva, hogy az SMS Meer nem nyújtott be olyan dokumentumokat, amelyek a vitatott termékek további forgalmát és azok végső kedvezményezettjét igazolják. Miután az adóhatóság panaszkezelő szolgálata elutasította az SMS Meer által ezen elutasító határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelmet, a Curtea de Apel Bucureşti (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) 2012. május 30-án hozott első ítéletével elutasította az SMS Meernek az adóhatóság e két határozatának megsemmisítésére irányuló kérelmét.

29 Ezen első ítéletet azonban hatályon kívül helyezte az Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (legfelsőbb semmítőszék, Románia), amely visszautalta az ügyet a Curtea de Apel Bucureşti (bukaresti fellebbviteli bíróság) elé. 2014. július 9-én hozott ítéletében ez utóbbi bíróság mint megalapozatlant újból elutasította az SMS Meer kérelmét, mivel e bíróság szerint az adóhatóság joggal követelte, hogy az SMS Meer igazolja a vitatott termékek további forgalmát. Az SMS Meer ugyanis az adóhatóság szerint az 571/2003 törvény 147b. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében köteles bizonyítani a Romániába behozott termékek rendeltetését, mivel ezek tényleges rendeltetése releváns az alkalmazandó adórendszer tekintetében.

30 Az SMS Meer felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a 2014. július 9-én hozott ítélettel szemben, azt állítva, hogy a 27. sz. szerződés megkötése és annak részleges teljesítése adóköteles ügyletnek minősül. Ráadásul a 27. sz. szerződés is végrehajtásra került a kialkudott teljes vételár előlegeként megfizetett 2 000 000 euró összegű előleggel, egy alvállalkozói szerződés megkötésével és az RSA legyártásához szükséges alkatrészek egy részének egy törökországi szállítótól történő megvásárlásával. Az SMS Meer tehát közvetlen kapcsolatot teremtett a vitatott termékek importja és adóztatandó ügyletei között. Az SMS Meer szerint a héa visszatérítése nem függhet e termékeknek az importot követő további forgalma bizonyításától, mivel a 27. sz. szerződés végső soron nem került teljességgel végrehajtásra. Az import időpontjában a feleknek még szándékában állt az ügylet megvalósítása.

31 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a behozatal időpontjában a szerződés megszűnésének komoly veszélye fenyegette az SMS Meert, mivel a vevő már nem teljesített további, a szerződés szerinti fizetést. E körülmények között felmerült az a kérdés, hogy abból a tényből, hogy az import abban az időpontban történik, amikor az említett szerződés végrehajtása felfüggesztésre került, az következik-e, hogy a vitatott termékek importja már nem kapcsolódott a szerződés végrehajtásához.

32 Ilyen körülmények között az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítőszék) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 79/1072/EGK irányelv 2., 3., 4. és 5. cikkének a 77/388/EGK irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével, valamint (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti adóhatósági gyakorlat, amely szerint nem állnak fenn olyan objektív tényezők, amelyek alátámasztják az adóalany egyértelmű szándékát a behozott áruknak a gazdasági tevékenysége keretében történő felhasználására vonatkozóan, amikor a tényleges behozatalkor az a szerződés, amelynek teljesítése érdekében az adóalany megvásárolta és behozta az árukat, azzal a komoly kockázattal felfüggesztésre került, hogy a következő szállítás/ügylet, amelyre a behozott áruk szolgáltak, nem valósul meg többé?

2) A behozott áruk további forgalmára vonatkozó bizonyíték, vagyis azon tény igazolása, hogy a behozott árukat ténylegesen az adóalany adóköteles ügyleteihez használták fel, illetve hogy azt mi módon tették, a héa-visszatérítés tekintetében előírt, a 79/1072/EGK irányelv 3. és 4. cikkében felsoroltaktól eltérő, az ezen irányelv 6. cikke által tiltott további feltételnek minősül-e, vagy a behozott áruknak az adóköteles műveletek keretében történő felhasználásával kapcsolatos alapvető visszatérítési feltételre vonatkozó, az adóhatóság által az irányelv 6. cikke értelmében kérhető szükséges információ?

3) Értelmezhetőek-e úgy a 79/1072/EGK irányelv 2., 3., 4. és 5. cikkének a 77/388/EGK irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével, valamint (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett rendelkezései, hogy a héa-visszatérítéshez való jog megtagadható, amennyiben a következő tervezett ügylet, amelynek keretében a behozott árukat fel kellett volna használni, nem valósult meg? Jelentőséggel bír-e, és ha igen, milyen mértékben, az áruk tényleges rendeltetése, vagyis az a körülmény, hogy azokat egyébként felhasználták, milyen módon és milyen területen, azon tagállam területén, amelyben a héát befizették, vagy ezen államon kívül?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

33 Három kérdésével – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a nyolcadik irányelvet, a héairányelv 170. cikkével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az, hogy egy tagállam megtagadja egy nem a területén honos adóalannyal szemben az importált termékek után megfizetett héa visszatérítéséhez való jogot az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan helyzetben, amelyben az import időpontjában felfüggesztésre került az a szerződés, amelynek keretében az adóalany megvásárolta és importálta ezeket a termékeket, az ügylet, amelyhez e termékeket fel kellett volna használni, végül is nem valósult meg, és az adóalany nem bizonyította ezek további forgalmát.

34 A kérdés megválaszolásához először is emlékeztetni kell arra, hogy a nyolcadik irányelv célja, hogy megállapítsa az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett héa visszatérítésének szabályait, és ily módon harmonizálja a héairányelv 170. cikkéből eredő visszatérítéshez való jogot (2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítélet, C-73/06, EU:C:2007:397, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ezen összefüggésben a nyolcadik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az ezen irányelvben meghatározott feltételek szerint visszatéríti a héát, amelyet – többek között – termékeknek behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket a héairányelv 170. cikkében említett ügyletekre használják fel.

36 E tekintetben a nyolcadik irányelv 3. és 4. cikke pontosítja az ilyen visszatérítés teljesítendő alakszerűségeit.

37 Márpedig, amint azt az Európai Bizottság is joggal állította írásbeli észrevételeiben, a nyolcadik irányelvnek nem célja, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit és terjedelmét. Ezen irányelv 5. cikkéből ugyanis az következik, hogy a héa visszatérítéséhez való jogot a héairányelv releváns rendelkezéseivel összhangban kell meghatározni.

38 Ezen összefüggésben meg kell állapítani, hogy a valamely tagállamban honos adóalanynak a nyolcadik irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga megfelel a héairányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amely alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett előzetesen felszámított héát (lásd: 2012. október 25-i Daimler és Widex ítélet, C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az említett jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet, C-267/15, EU:C:2016:466, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének, ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek (2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ami közelebbről a visszatérítéshez való jog feltételeit illeti, a héairányelv 170. cikkéből az ezen irányelv 169. cikkével összefüggésben az következik, hogy a nyolcadik irányelv 1. cikke értelmében minden adóalanynak, aki nem abban a tagállamban letelepedett személy, mint amelyben héa hatálya alá tartozó terméket importál, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben e termékeket a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglalt, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett olyan tevékenységekkel összefüggő ügyletekhez használják, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat, illetve bizonyos adómentes ügyletekhez.

42 E levonási jog a héairányelv 70. és 167. cikke értelmében abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékimportkor (lásd analógia útján: 2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Először is, azt a kérdést illetően, hogy az SMS Meer a nyolcadik irányelv 1. cikke értelmében vett adóalanynak minősíthető-e, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés lényegében két együttes feltételt ír elő. Egyrészt a kérdéses adóalany az ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdésében előírt időszak során nem rendelkezhet semmilyen telephellyel abban a tagállamban, ahol a visszatérítést kérelmezi. Másrészt nem teljesíthet ebben a tagállamban végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tekintendő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, bizonyos kifejezetten megemlített szolgáltatások kivételével.(lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i E.ON Global Commodities ítélet, C-323/12, EU:C:2014:53, 42. pont).

44 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az SMS Meer megfelel az említett feltételeknek. Különösen az nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó import megvalósításakor e társaság a héa hatálya alá tartozott Németországban, mint az e tagállamban olyan gazdasági tevékenységeket folytató társaság, amelyek lényege acélfeldolgozó berendezések kereskedelme és üzembe helyezése, illetve az sem, hogy nem volt köteles héaalanyként nyilvántartásba vétetni magát Romániában.

45 Másodsorban, azt a kérdést illetően, hogy az SMS Meer adóalanyként cselekedett-e a vitatott termékek Romániába történő importjakor, meg kell állapítani, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében az „adóalany” fogalma a „gazdasági tevékenység” viszonylatában kerül meghatározásra (2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítélet, C-257/11, EU:C:2012:759, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A gazdasági tevékenységéhez eszközöket importáló magánszemély adóalany minőségében jár el még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára (lásd ebben az értelemben: 2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítélet, C-257/11, EU:C:2012:759, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy aki azon, objektív tényezőkkel alátámasztott szándékkal teljesít beruházási kiadásokat, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységet gyakoroljon, adóalanynak kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 1985. február 14-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 24. pont; 1996. február 29-i INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 17. pont; 2015. október 22-i Sveda ítélet, C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Annak kérdése, hogy az adóalany e minőségében jár-e el, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és ezen adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő (2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Ezen összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az előzetes döntéshozatal keretében kizárólag a nemzeti bíróság rendelkezik hatáskörrel az alapügy tényeinek értékelésére és a nemzeti jogszabályok értelmezésére. Mindazonáltal a nemzeti bíróságnak hasznos válaszokat adni hivatott Bíróság hatásköre kiterjed arra, hogy az alapeljárás iratai, valamint a hozzá előterjesztett észrevételek alapján olyan iránymutatásokat nyújtson a kérdést előterjesztő bíróságnak, amelyek lehetővé teszik számára a határozathozatalt (2017. május 11-i Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A jelen ügyben megállapításra került, hogy az SMS Meer, miután 2 millió euró összegű előleget kapott, 2008. június 26-án alvállalkozói szerződést kötött, amelynek tárgyát a vitatott termékek alkották, amelyeket az RSA megvalósításához szükséges felszerelésként szereztek be, következésképpen a 27. sz. szerződés végrehajtásának érdekében. E megállapításokból láthatóan az tűnik ki, hogy e társaság a vitatott termékeket gazdasági tevékenység folytatásának szándékával importálta, amely szándékot objektív elemek támasztanak alá.

50 E tekintetben az a puszta körülmény, hogy a 27. sz. szerződés végrehajtása fel volt függesztve a vitatott termékek importjának időpontjában, nem releváns, elsősorban azért, mert feltételezhető, hogy az SMS Meer megsértette volna szerződéses kötelezettségeit alvállalkozójával szemben, ha a termékek szállítását kizárólag a 27. sz. szerződés felfüggesztése miatt tagadta volna meg. Az egyébiránt csak e termékek importját követően történt meg, hogy a szerződés végrehajtása végleges jelleggel nem folytatódott, mégpedig az SMS Meer akaratától független okok, nevezetesen azon fizetési nehézségek miatt, amelyek a vevőnél jelentkeztek.

51 Az SMS Meer tehát a vitatott termékek importjakor a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyként cselekedett.

52 Harmadsorban, a termékeknek a héairányelv 170. cikkében foglalt ügyletekhez való felhasználását illetően nem vitatott, hogy az RSA címzettje, amelynek megvalósítása céljából az SMS Meer beszerezte e termékeket, Ukrajnában volt. Következésképpen az említett termékek importjára végső soron a héairányelv 146. cikke értelmében vett export teljesítése céljából került sor, amely ügyletre ezen irányelv 170. cikke utal.

53 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy az SMS Meer a vitatott termékek Romániába történő importjakor szerezte meg a megfizetett héa visszatérítéséhez való jogot.

54 E jog fennállását az a tény sem teszi vitathatóvá, hogy azt az ügyletet, amelynek keretében a vitatott termékeket fel kellett volna használni, végül is nem valósították meg, és hogy az SMS Meer nem tudta benyújtani az adóhatóság által megkövetelt bizonyítékot az említett termékek további forgalmát illetően.

55 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy csalásra vagy visszaélésre utaló körülmények hiányában, valamint a hatodik irányelvben rögzített feltételeknek megfelelő esetleges módosításokra is figyelemmel, amennyiben egyszer levonási jog keletkezett, az fennmarad (lásd analógia útján: 2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Pontosabban, amikor az adóalany a visszatérítésre jogosító termékeket tőle kívül álló okok miatt nem tudta tervezett ügyletének keretében felhasználni, a visszatérítéshez való jog fennmarad, mivel ilyen esetben nem áll a visszatérítés megtagadását igazoló csalás vagy visszaélés kockázata (lásd analógia útján: 2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E feltételek még inkább alkalmazhatók egy olyan adóalanyra, mint az SMS Meer, mivel nyilatkozatai szerint nem használta fel másra a vitatott termékeket.

57 Ebből következik, hogy a jelen ügyben, mivel a nemzeti adóhatóság nem rendelkezik olyan objektív bizonyítékokkal, amelyek alátámasztanák, hogy a visszatérítéshez való jog visszaélésszerű vagy csalárd módon keletkezett – aminek vizsgálata végső soron a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, az import után bekövetkezett tények nem relevánsak. Különösképpen annak megkövetelése, hogy az SMS Meer bizonyítsa, hogy a vitatott termékeket végül Románián kívülre exportálták, valójában a visszatérítéshez való jog gyakorlásának egy olyan érdemi feltételét támasztja, amelyet a héarendszer nem ír elő.

58 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelvet, a héairányelv 170. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy egy tagállam megtagadja egy nem a területén honos adóalannyal szemben az importált termékek után megfizetett héa visszatérítéséhez való jogot az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan helyzetben, amelyben az import időpontjában felfüggesztésre került az a szerződés, amelynek keretében az adóalany megvásárolta és importálta ezeket a termékeket, az ügylet, amelyhez e termékeket fel kellett volna használni, végül is nem valósult meg, és az adóalany nem bizonyította ezek további forgalmát.

A költségekről

59 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelvet a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 170. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy egy tagállam megtagadja egy nem a területén honos adóalannyal szemben az importált termékek után megfizetett héa visszatérítéséhez való jogot az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan

helyzetben, amelyben az import időpontjában felfüggesztésre került az a szerződés, amelynek keretében az adóalany megvásárolta és importálta ezeket a termékeket, az ügylet, amelyhez e termékeket fel kellett volna használni, végül is nem valósult meg, és az adóalany nem bizonyította ezek további forgalmát.

Aláírások