A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2020. június 11.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 17. cikk (2) bekezdésének g) pontja – Birtokba vehető dolog Európai Unión belül szolgáltatásnyújtás céljából való továbbítása – 170. és 171. cikk – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok héa-visszatérítéshez való joga – 2008/9/EK irányelv – A »nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany« fogalma – A visszatérítés helye szerinti tagállamban héanyilvántartásba nem vett adóalany”

A C-242/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2019. március 20-án érkezett, 2019. január 18-i határozatával terjesztett elő

a **CHEP Equipment Pooling NV**

és

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații**,

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, K. Jürimäe (előadó) és N. Piçarra bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a CHEP Equipment Pooling NV képviseletében E. Băncilă avocat,

– a román kormány képviseletében kezdetben: E. Gane, L. Lițu és C.-R. Canțăr, később: E. Gane és L. Lițu, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: román.

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és L. Lozano Palacios, 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 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 17. cikke (2) bekezdésének, valamint a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) 2. cikke (1) pontjának és 3. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a CHEP Equipment Pooling NV (a továbbiakban: CHEP), egy Belgiumban letelepedett társaság, valamint az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó osztály, Románia) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság – külföldi adózók adóhatósága, Románia) (a továbbiakban együtt: román adóhatóságok) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e hatóságok megtagadták e társaságnak a Romániában megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítését.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 17. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül az adóalany vállalkozásából származó termékek továbbítása egy másik tagállamba.

»Másik tagállamba történő továbbításnak« kell tekinteni bármilyen birtokba vehető dolog adóalany általi vagy megbízásából történő feladását vagy fuvarozását vállalkozása céljára, ha az a termék fekvésének tagállamán kívüli területre, de az [Európai Unió] területére történik.

(2) Nem minősül másik tagállamba történő továbbításnak a termék feladása vagy fuvarozása, ha az a következő célok valamelyike miatt történik:

[…]

g) a termék ideiglenes használata a termék feladásának vagy fuvarozásának érkezési helye szerinti tagállam területén belül, a termék feladásának vagy fuvarozásának indulási helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany által nyújtandó szolgáltatások céljából;

[…]

(3) Amennyiben a (2) bekezdésben megállapított feltételek valamelyike nem teljesül, akkor úgy kell tekinteni, mintha a terméket egy másik tagállamba továbbították volna. Ez esetben a továbbítást abban az időpontban kell megtörténtnek tekinteni, amikor az adott feltétel már nem áll fenn.”

4 Ezen irányelv 21. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Közösségen belüli, ellenérték fejében végzett termékbeszerzésnek kell tekinteni az adóalanynak a vállalkozása céljaira az általa vagy részére feladott vagy fuvarozott termékek használatát, ha a feladás vagy elfuvarozás egy másik tagállamból történik, mint amelyben a termékeket előállították, kitermelték, feldolgozták, megvásárolták, a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontjában meghatározottak szerint beszerezték, vagy ahol az adóalany e termékeket vállalkozása keretében importálta e másik tagállamba.”

5 Az említett irányelv 44. cikke értelmében:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

6 Ugyanezen irányelv 170. cikke a következőket mondja ki:

„Minden olyan adóalanynak, aki […] a [2008/9] irányelv 2. cikk 1. pontja és 3. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, 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;

b) azon ügyletek, amelyek esetében az adófizetésre kötelezett személy a terméket beszerző vagy a szolgáltatást megrendelő a 194., 195., 196., 197. vagy a 199. cikknek megfelelően.”

7 A héairányelv 171. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a HÉA hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, de egy másik tagállamban letelepedett, a HÉA-visszatérítés a [2008/9] irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik.”

8 A héairányelv 171a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok ahelyett, hogy a [2008/9 irányelv] alapján visszatérítenék a HÉA-t egy adóalanynak azon termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások tekintetében, amelyekhez kapcsolódóan ez az adóalany a 194–197. cikk vagy a 199. cikk alapján adófizetésre kötelezett, engedélyezhetik ennek az adónak a 168. cikk szerinti eljárásnak megfelelő levonását. […]

E célból a tagállamok az adófizetésre kötelezett adóalanyt kizárhatják a [2008/9 irányelv] szerinti visszatérítési eljárásból.”

9 A héairányelv 196. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA megfizetésére a HÉA-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany, vagy nem adóalany jogi személy [helyesen: azon adóalany vagy HÉA-azonosítószámmal rendelkező nem adóalany jogi személy] kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

10 Ezen irányelv 214. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely őt a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a HÉA-t a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a HÉA hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehetőséggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a HÉA hatálya alá vonta.”

A 2008/9 irányelv

11 A 2008/9 irányelv 1. cikke kimondja, hogy ezen irányelv „a [héairányelv] 170. cikkében meghatározott [héa] részletes szabályait állapítja meg azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 3. cikkben foglalt feltételeket”.

12 A 2008/9 irányelv 2. cikkének (1) és (2) pontja ezen irányelv alkalmazásában a következő fogalommeghatározásokat tartalmazza:

„(1) »nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany«: a [héairányelv] 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett minden olyan adóalany, aki nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállam területén telepedett le;

(2) »a visszatérítés helye szerinti tagállam«: az a tagállam, amelyben a héát a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámították.”

13 A 2008/9 irányelv 3. cikke értelmében:

„Ez az irányelv a következő feltételeknek megfelelő bármely, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra alkalmazandó:

a) a visszatérítési időszakban nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban 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 nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely a visszatérítés helye szerinti tagállam területén teljesítettnek tekinthető, a következő ügyletek kivételével:
   i. a [héairányelv] 144., 146., 148., 149., 151., 153., 159. és 160. cikke értelmében adómentes fuvarozási szolgáltatások teljesítése és ahhoz járulékosan kapcsolódó tevékenységek;
   ii. az olyan személy részére történő termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások, aki a [héairányelv] 194–197. és 199. cikkével összhangban a héa megfizetésére kötelezett.”

14 A 2008/9 irányelv 5. cikke a következőképpen szól:

„Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanynak visszatéríti az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámított héát, amennyiben az érintett termékeket és szolgáltatásokat a következő ügyletek céljaira használják:

a) a [héairányelv] 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletek;

b) olyan személy részére teljesített ügyletek, aki a [héairányelv] 194–197. és 199. cikkével összhangban a héa megfizetésére kötelezett, ezen irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.

A 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a [héairányelv] szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.”

A román jog

15 A Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: adótörvénykönyv) 128. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 a vállalkozása céljára Romániából egy másik tagállamba történő feladását vagy fuvarozását.

(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;

[…]

(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 megtörténtnek tekinteni, amikor az adott feltétel már nem áll fenn.”

16 E törvénykönyv 130[1. cikk]e (2) bekezdésének a) pontja értelmében:

„Közösségen belüli, ellenérték fejében végzett termékbeszerzésnek kell tekinteni a következő ügyleteket:

a) az adóalany által a vállalkozása céljaira az általa vagy megbízásából más személy által fuvarozott vagy feladott termékek Romániában való felhasználása, 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; […]”

17 Az említett törvénykönyv 147[2. cikk]e (1) bekezdésének a) pontja a következőket írja elő:

„Rendeletben meghatározott feltételek mellett:

a) a nem Romániában, hanem egy másik tagállamban letelepedett azon adóalany, amely Romániában nem szerepel a héanyilvántartásban, és nem is köteles arra, a Romániába történő behozatalok és a Romániában teljesített termékbeszerzések vagy igénybe vett szolgáltatások után megfizetett [héa] visszatérítésében részesülhet; […]”

18 A Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyv végrehajtási szabályai) 49. pontjának (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„Az adótörvénykönyv 147[2. cikk]e (1) bekezdésének a) pontja szerint a nem Romániában, hanem egy másik tagállamban letelepedett bármely adóalany részesülhet a Romániába történő behozatalok és a Romániában teljesített termékbeszerzések vagy igénybe vett szolgáltatások után megfizetett héa visszatérítésében. A [héát] Románia téríti vissza, amennyiben az érintett adóalany teljesíti a következő feltételeket:

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 az adótörvénykönyv 153. cikke szerint abban nem is köteles szerepelni;

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[1. cikk]e 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.”

19 Az adótörvénykönyv 153. cikke (5) bekezdésének a) pontja a következőképpen szól:

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

a) olyan Közösségen belüli termékbeszerzést kíván végezni, amely után a 151. cikknek megfelelően adót köteles fizetni; […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A CHEP, egy Belgiumban letelepedett társaság, raklapok bérbeadásával foglalkozik Európában. E célból a CHEP különböző tagállamokban raklapokat vásárol, amelyeket ezt követően a CHEP-csoporthoz tartozó, egyes tagállamokban letelepedett más társaságoknak ad bérbe, amelyek azokat albérletbe adják az adott tagállamukban található ügyfeleknek.

21 A CHEP a 2014. október 1-je és december 31. közötti időszakban egy román eladótól vásárolt raklapokat. Az ez utóbbi által kiszámlázott eladási ár magában foglalta a héát. A szóban forgó raklapokat az eladó romániai telephelyeiről egy másik, szintén Romániában található rendeltetési helyre szállították.

22 A CHEP ezt követően a CHEP Pooling Services Romania SRL-nek (a továbbiakban: CHEP Románia), egy Romániában letelepedett társaságnak bérbe adta e raklapokat, valamint azon raklapokat, amelyeket az Unió más tagállamaiban szerzett be, és amelyeket bérletbeadás céljából Romániába fuvarozott. A CHEP Románia e különböző raklapokat román ügyfelek részére albérletbe adta, akik azokat Romániába, más tagállamokba vagy harmadik országokba adhatták fel. Az exportra bejelentett áruk fuvarozására használt raklapokat ezt követően visszaküldték Romániába a CHEP Románia részére, amely azokat importra jelentette be, és a CHEP-nek továbbszámlázta azok értékét és az azokra vonatkozó héát.

23 2015 júniusában a CHEP a román adóhatóságoktól a raklapok román eladója által kiszámlázott héa, valamint a CHEP Románia által továbbszámlázott héa visszatérítését kérte.

24 2016. április 14-i határozatával a külföldi adózók bukaresti adóhatósága megtagadta e visszatérítést. 2016. október 11-i határozatával a panaszok elbírálásával foglalkozó bukaresti osztály elutasította a CHEP által ezen elutasítással szemben benyújtott panaszt.

25 E két határozat azon az indokon alapul, hogy a CHEP az adótörvénykönyv 153. cikkének (5) bekezdése értelmében köteles Romániában a héanyilvántartásban szerepelni. A román adóhatóságok ugyanis megállapították, hogy a CHEP a Romániában beszerzett raklapokon felül a CHEP Romániának más tagállamokban beszerzett és e bérbeadás céljából Romániába fuvarozott raklapokat is bérbe adott. A más tagállamokban beszerzett raklapok ily módon egy Romániában történő, Közösségen belüli termékbeszerzéssel egy tekintet alá eső továbbítás tárgyát képezték, így a CHEP-nek Romániában szerepelnie kellett volna a héanyilvántartásban.

26 2017. április 3-án a CHEP a 2016. április 14-i és október 11-i határozatok megsemmisítése, valamint a visszatérítés iránti kérelme tárgyát képező héa visszatérítése iránti keresetet indított a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) előtt.

27 E bíróság előtt a CHEP arra hivatkozik, hogy először is a 2008/9 irányelvnek megfelelően Belgiumban letelepedett társaságként attól függetlenül jogosult a héa-visszatérítésre, hogy esetlegesen köteles-e Romániában a héanyilvántartásban szerepelni, másodszor erre nem volt köteles, mivel a raklapok továbbítását nem lehet Közösségen belüli termékbeszerzésnek tekinteni, harmadszor pedig teljesíti a héa-visszatérítésre jogosító jogszabályi feltételeket. A CHEP egyébiránt rámutat, hogy a 2008/9 irányelvet helytelenül ültették át a román jogba, mivel az a héa-visszatérítést az ezen irányelvben elő nem írt azon feltételtől teszi függővé, hogy Romániában ne szerepeljen a héanyilvántartásban.

28 Az adóhatóság viszont azt állítja, hogy az arra vonatkozó bármely bizonyíték hiányában, hogy a szóban forgó, Romániától eltérő tagállamokban beszerzett raklapokat visszaküldték abba a tagállamba, ahonnan azokat Romániába feladták vagy szállították, a CHEP nem állíthatja azt, hogy a más tagállamokban beszerzett raklapok Romániába történő feladása az adótörvénykönyv 128. cikke (12) bekezdésének g) és h) pontja értelmében véve a továbbítás hiányának a körébe tartozik.

29 Ezen érvekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy tisztázni kell a továbbítás hiányának a héairányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében vett eseteit, valamint azon külföldi illetőségű társaság héanyilvántartásba vétellel kapcsolatos kötelezettségét, amely anélkül, hogy Romániában az adóköteles ügyletek elvégzéséhez szükséges technikai és humán erőforrásokkal rendelkezne, pusztán olyan szolgáltatásokat nyújt, amelyeknek a teljesítési helye héaszempontból Romániában található. A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy a héa-visszatérítéshez való jog függővé tehető-e attól a feltételtől, hogy az adóalany ne legyen a visszatérítés helye szerinti tagállamban héanyilvántartásba véve, és ne is legyen köteles erre. Ez utóbbi tekintetben rámutat, hogy úgy tűnik, a román jog rendelkezései ellentétesek a 2008/9 irányelvvel, amelynek értelmében a visszatérítéshez való jog nem függ ilyen feltételtől.

30 E körülmények között határozott úgy a Tribunalul București (bukaresti törvényszék), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Raklapoknak egy tagállamból valamely más tagállamba abból a célból történő fuvarozása, hogy azokat ez utóbbi tagállamban valamely, Romániában letelepedett és Romániában héanyilvántartásba vett adóalany részére később bérbe adják, a [héairányelv] 17. cikkének (2) bekezdése értelmében vett nem továbbításnak minősül-e?

2) Az első kérdésre adott választól függetlenül, abban az esetben is a [2008/9] irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak minősül-e a [héairányelv] 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 héanyilvántartásban vagy ott köteles lenne a héanyilvántartásban szerepelni?

3) A [2008/9] irányelv rendelkezéseire tekintettel az a feltétel, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállamban nem lehet héa-azonosítószámmal rendelkezni, további feltételt jelent-e a [2008/9] irányelv 3. cikkében foglaltakhoz képest ahhoz, hogy a más tagállamban, és nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között jogosult legyen a visszatérítésre?

4) Úgy kell-e értelmezni a [2008/9] irányelv 3. cikkét, hogy azzal ellentétes a nemzeti hatóság azon gyakorlata, amely kizárólag a nemzeti jogban előírt feltétel be nem tartása miatt megtagadja a héa visszatérítését?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

31 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 17. cikke (2) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy nem tekinthető Közösségen belüli termékértékesítésnek az adóalany által valamely tagállamból származó termékeknek a visszatérítés helye szerinti tagállamba a célból való továbbítása, hogy ezen adóalany e termékek ez utóbbi tagállamban történő bérbeadására irányuló szolgáltatásokat nyújtson.

32 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem a szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C-580/16, EU:C:2018:261, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A héairányelv 17. cikkének (1) bekezdése egyes terméktovábbításokat, nevezetesen a más tagállamba irányuló terméktovábbításokat Közösségen belüli termékértékesítésnek minősít.

34 Ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdése számos olyan esetet felsorol, amely nem minősül az említett irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerinti, valamely másik tagállamba történő továbbításnak.

35 Mivel a héairányelv 17. cikkének (2) bekezdése a kivételek kimerítő listáját tartalmazza, azt szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2014. március 6-i Dresser-Rand ítélet, C-606/12 és C-607/12, EU:C:2014:125, 27. pont).

36 Ezenkívül e rendelkezést a héairányelv által bevezetett, Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héarendszer által kitűzött azon célra tekintettel kell értelmezni, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd ebben az értelemben: 2014. március 6-i Dresser-Rand ítélet, C-606/12 és C-607/12, EU:C:2014:125, 28. pont).

37 E megfontolások fényében kell értelmezni a héairányelv 17. cikke (2) bekezdésének g) pontját, amely kifejezetten a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseinek tárgyát képezi.

38 E rendelkezés értelmében nem minősül másik tagállamba történő továbbításnak a termék feladása vagy fuvarozása, ha e termék ideiglenes használata a termék feladásának vagy fuvarozásának érkezési helye szerinti tagállam területén belül, a termék feladásának vagy fuvarozásának indulási helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany által nyújtandó szolgáltatások céljából történik.

39 Magából e rendelkezés szövegéből következik, hogy annak alkalmazása kifejezetten olyan kumulatív feltételektől függ, amelyek szerint egyrészt a feladott vagy fuvarozott termék érintett adóalany általi, szolgáltatásnyújtás céljából a rendeltetési hely szerinti tagállamban való használatának ideiglenesnek kell lennie, másrészt pedig a terméket az adóalany letelepedési helye szerinti tagállamból kell feladni vagy elfuvarozni.

40 Először is az említett rendelkezésből így kitűnik, hogy a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héarendszer céljaival összhangban kizárólag az a másik tagállamba történő terméktovábbítás nem minősül Közösségen belüli termékértékesítésnek, amelyre nem e termék e tagállamban történő végső fogyasztása, hanem annak e tagállamban való ideiglenes felhasználása érdekében kerül sor, ha a többi feltétel teljesül (lásd ebben az értelemben: 2014. március 6-i Dresser-Rand ítélet, C-606/12 és C-607/12, EU:C:2014:125, 30. pont).

41 Ezzel szemben ellentétes lenne mind a héairányelv 17. cikke (2) bekezdése g) pontjának szövegével, mind a szigorú értelmezés követelményével, valamint a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héarendszer céljával, ha e rendelkezés alkalmazását kiterjesztenék a határozatlan vagy hosszú ideig tartó használat, vagy akár az érintett termék megsemmisítéséhez vezető használat eseteire.

42 Másodszor meg kell jegyezni, hogy magából a héairányelv 17. cikke (2) bekezdése g) pontjának szövegéből – amely szerint a szóban forgó terméket azon tagállamból kell feladni vagy elfuvarozni, amelyben az érintett adóalany letelepedett – kitűnik, hogy e rendelkezés nem alkalmazandó olyan helyzetekre, amelyekben a szóban forgó termékeket az adóalany a letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamból adta fel vagy fuvarozta el.

43 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a Belgiumban letelepedett CHEP raklapokat adott fel vagy fuvarozott el Romániába, és azokat a CHEP Románia részére nyújtott szolgáltatások keretében használta fel.

44 A kérdést előterjesztő bíróság feladata az, hogy egyrészt az alapügy összes körülményének átfogó értékelése alapján meghatározza, hogy e raklapoknak a CHEP által nyújtott szolgáltatások keretében történő használata ideiglenes jellegű-e. E tekintetben figyelembe veheti többek között a CHEP és a CHEP Románia között létrejött bérleti szerződések feltételeit, valamint a szóban forgó termékek jellemzőit.

45 Másrészt, mivel a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a CHEP különböző uniós tagállamokban szerzett be raklapokat, e bíróság feladata meggyőződni arról, hogy a szóban forgó raklapokat Belgiumból, vagyis a CHEP letelepedési helye szerinti tagállamból adták fel vagy fuvarozták el Romániába.

46 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy e két feltétel teljesül az alapügyben, ebből azt a következtetést kell levonnia, hogy a héairányelv 17. cikke (2) bekezdésének g) pontja értelmében a szóban forgó raklaptovábbítás nem tekinthető Közösségen belüli termékértékesítésnek.

47 Ezzel szemben abban az esetben, ha e feltételek közül az egyik vagy a másik nem teljesül a szóban forgó raklaptovábbítások egésze vagy azok egy része tekintetében, azokat a héairányelv 17. cikkének (1) bekezdése értelmében és az e rendelkezés (2) bekezdésében foglalt egyéb eltérések vizsgálatának sérelme nélkül Közösségen belüli termékértékesítésnek kell tekinteni.

48 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 17. cikke (2) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem tekinthető Közösségen belüli termékértékesítésnek az adóalany által valamely tagállamból származó termékeknek a visszatérítés helye szerinti tagállamba a célból való továbbítása, hogy ezen adóalany e termékek ez utóbbi tagállamban történő bérbeadására irányuló szolgáltatásokat nyújtson, amennyiben az említett termékek ilyen szolgáltatásnyújtásra való felhasználása ideiglenes, és azokat az említett adóalany letelepedési helye szerinti tagállamból adták fel vagy szállították el.

A második, harmadik és negyedik kérdésről

49 Az együttesen vizsgálandó második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/9 irányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy valamely tagállam egy másik tagállamban letelepedett adóalanytól pusztán azzal az indokkal tagadja meg a héa-visszatérítéshez való jogot, hogy ezen adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamban a héanyilvántartásban szerepel, vagy abban szerepelnie kell.

50 A 2008/9 irányelv 1. cikkével összhangban ezen irányelv célja, hogy megállapítsa a héairányelv 170. cikkében meghatározott héa-visszatérítés részletes szabályait azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 2008/9 irányelv 3. cikkében foglalt feltételeket.

51 Mindazonáltal a 2008/9 irányelvnek nem célja, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit, illetve e jog terjedelmét. Ezen irányelv 5. cikkének második bekezdése ugyanis – ezen irányelv 6. cikkének sérelme nélkül és annak alkalmazásában – előírja, hogy az előzetesen felszámított héa visszatérítésére való jogosultságot a visszatérítés helye szerinti tagállamban alkalmazott héairányelv szerint határozzák meg (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 35. pont).

52 Ily módon a valamely tagállamban letelepedett adóalanynak a 2008/9 irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga megfelel a héairányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, hogy levonja a saját tagállamában előzetesen megfizetett héát (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 36. pont; lásd ebben az értelemben többek között: 2007. június 28-i Planzer Luxembourg ítélet, C-73/06, EU:C:2007:397, 35. pont).

53 Ezenkívül a Bíróság pontosította, hogy az adólevonási joghoz hasonlóan a visszatérítéséhez való jog is az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amelynek célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 35. pont).

54 Az akár levonás, akár visszafizetés útján történő héa-visszatérítés módja az adóalany letelepedési helyétől függ (lásd ebben az értelemben: 2009. július 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-244/08, nem tették közzé, EU:C:2009:478, 25. és 35. pont). Így a héairányelv 170. cikke az abban megállapított feltételek mellett jogot biztosít a héa visszatérítéséhez „minden olyan adóalanynak, aki […] a [2008/9] irányelv 2. cikk 1. pontja és 3. cikke […] értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben héa hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít”.

55 E tekintetben a 2008/9 irányelv 3. cikkének megfelelően a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében két feltétel mellett jogosult a megfizetett héa visszatérítésére. Először is az említett irányelv 3. cikkének a) pontja szerint a visszatérítési időszakban az adóalanynak nem lehetett a visszatérítés helye szerinti tagállamban a gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, sem pedig a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye. Másodszor ugyanezen irányelv 3. cikkének b) pontja szerint ugyanezen időszakban nem végezhetett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely e tagállam területén teljesítettnek tekinthető, az e rendelkezés i. és ii. pontjában meghatározott bizonyos ügyletek kivételével. E feltételek kumulatívak (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i E.ON Global Commodities ítélet, C-323/12, EU:C:2014:53, 42. pont; 2017. szeptember 21-i SMS group ítélet, C-441/16, EU:C:2017:712, 43. pont).

56 Ezzel szemben sem a héairányelv 170. cikke, sem a 2008/9 irányelv 3. cikke, sem ezen irányelvek bármely más rendelkezése nem köti a más tagállamban letelepedett adóalany héa-visszatérítéshez való jogát semmiféle olyan alaki feltételhez, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállamban ne szerepeljen héanyilvántartásban, vagy ne kelljen héanyilvántartásban szerepelnie.

57 Ebből következik, hogy valamely tagállam a nemzeti joga értelmében nem tagadhatja meg a más tagállamban letelepedett adóalanytól a héa-visszatérítéshez való jogot pusztán azzal az indokkal, hogy ezen adóalany az első tagállamban héanyilvántartásban szerepel, vagy abban szerepelnie kell, miközben ezen adóalany teljesíti a 2008/9 irányelv 3. cikkében felsorolt kumulatív feltételeket.

58 Ezen értelmezést megerősíti a 2008/9 irányelv célja is, amely arra irányul, hogy lehetővé tegye a más tagállamban letelepedett adóalany számára az előzetesen felszámított héa visszatérítését, ha a visszatérítés helye szerinti tagállamban aktív adóköteles ügyletek hiányában nem vonhatja le ezen előzetesen felszámított héát a fizetendő héából (2012. október 25-i Daimler és Widex ítélet, C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 40. pont). Az a körülmény ugyanis, hogy valamely adóalany adott esetben szerepel a visszatérítés helye szerinti tagállam héanyilvántartásában, a nemzeti jogrendben nem kezelhető érvényesen annak bizonyítékaként, hogy ezen adóalany e tagállamban ténylegesen ilyen ügyleteket végzett (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i E.ON Global Commodities ítélet, C-323/12, EU:C:2014:53, 53. pont).

59 Ez annál is inkább így van, mivel a héairányelv 214. cikkében előírt héa-azonosítószám csak az ellenőrzés alaki követelménye. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy alaki követelmények nem kérdőjelezhetik meg különösen a levonási jogot, amennyiben teljesülnek az e jogot keletkeztető anyagi jogi feltételek (lásd ebben az értelemben: 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 50. pont; 2013. március 14-i Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 32. pont). A jelen ítélet 52. pontjára tekintettel ebből az is következik, hogy amennyiben a visszatérítéshez való jogot keletkeztető anyagi jogi feltételek teljesülnek, a más tagállamban letelepedett adóalanyt nem lehet megakadályozni e jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállamban héanyilvántartásban szerepel, vagy abban szerepelnie kell.

60 Következésképpen, ellentétben a román kormány által képviselt álláspontttal, valamely tagállam nem tagadhatja meg a más tagállamban letelepedett adóalanytól a héa-visszatérítéshez való jogot pusztán azzal az indokkal, hogy ezen adóalany az első tagállamban héanyilvántartásban szerepel, vagy abban szerepelnie kell.

61 Egyébiránt fontos hozzátenni, hogy csak a héairányelv 171a. cikke teszi lehetővé az e rendelkezésben meghatározott ügyletek esetében a tagállamok számára azt, hogy a más tagállamban letelepedett adóalanynak levonási jogot biztosítsanak, kizárva őt a 2008/9 irányelv szerinti visszatérítési eljárásból. Azonban amellett, hogy a román kormány e lehetőségnek a román jogrendbe való átültetésére egyáltalán nem hivatkozott, e rendelkezésnek mindenesetre nem célja, hogy különbséget tegyen a szerint, hogy az adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamban szerepel-e vagy sem a héanyilvántartásban.

62 A jelen ügyben egyrészt a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a CHEP más tagállamban letelepedett adóalanyként a 2008/9 irányelv 3. cikkének a) pontjában felsorolt egyik módon sem kapcsolódik a román területhez. Másrészt, ami az ezen irányelv 3. cikkének b) pontjában foglalt feltételt illeti, az ügy irataiból kitűnik, hogy bár a CHEP a szóban forgó raklapok CHEP Romániának való bérbeadásával olyan szolgáltatásokat nyújt, amelyek teljesítési helyének a héairányelv 44. cikke értelmében Romániát kell tekinteni, a héairányelv 196. cikke alapján a fordított adózási mechanizmus keretében a CHEP Románia köteles a héa megfizetésére. E körülmények között – és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – úgy tűnik, hogy az olyan társaság, mint a CHEP, teljesíti a 2008/9 irányelv 3. cikkében felsorolt kumulatív feltételeket, következésképpen jogosult a héa visszatérítésére.

63 A fenti megfontolások összességére tekintettel a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/9 irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy valamely tagállam egy másik tagállamban letelepedett adóalanytól pusztán azzal az indokkal tagadja meg a héa-visszatérítéshez való jogot, hogy ezen adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamban a héanyilvántartásban szerepel, vagy abban szerepelnie kell.

A költségekről

64 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 17. cikke (2) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem tekinthető Közösségen belüli termékértékesítésnek az adóalany által valamely tagállamból származó termékeknek a visszatérítés helye szerinti tagállamba a célból való továbbítása, hogy ezen adóalany e termékek ez utóbbi tagállamban történő bérbeadására irányuló szolgáltatásokat nyújtson, amennyiben az említett termékek ilyen szolgáltatásnyújtásra való felhasználása ideiglenes, és azokat az említett adóalany letelepedési helye szerinti tagállamból adták fel vagy szállították el.**

2) **A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy valamely tagállam egy másik tagállamban letelepedett adóalanytól pusztán azzal az indokkal tagadja meg a hozzáadottértékadó-visszatérítéshez való jogot, hogy ezen adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamban a hozzáadottértékadó-nyilvántartásban szerepel, vagy abban szerepelnie kell.**

Aláírások