



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2014. február 6. *

„79/1072/EGK irányelv — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Más tagállamban letelepedett adóalanyok — A héa visszatérítésének szabályai — Az Unióhoz való csatlakozást megelőzően hatályos nemzeti rendelkezések alapján adóképviseletet megjelölő adóalanyok — Kizártság — Az »ország területén nem honos adóalany« fogalma — A letelepedés hiányára vonatkozó feltétel — A termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás hiányára vonatkozó feltétel — Villamosenergia-értékesítés adóköteles viszonteladók számára — 2006/112/EK irányelv — 171. cikk”

A C-323/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (Románia) a Bírósághoz 2012. július 5-én érkezett, 2011. április 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **E.ON Global Commodities SE**, korábban E.ON Energy Trading SE

és

az **Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**,
a **Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: A. Rosas, a tizedik tanács elnökeként eljáró bíró, D. Šváby és C. Vajda (előadó) bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: M. Alekseev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. május 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az E.ON Global Commodities SE, korábban E.ON Energy Trading SE képviseletében A. Duncea és A. Ionițoiu avocați,
- a román kormány képviseletében R. H. Radu, A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu és E. Gane, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: román.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Keppenne, L. Lozano Palacios és G.-D. Balan, 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 L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Németországban letelepedett E.ON Global Commodities SE, korábban: E.ON Energy Trading SE (a továbbiakban: E.ON) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhivatal) és a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Bukarest megyei jogú város pénzügyi főigazgatósága – külföldi adózók adminisztratív szolgálata) (a továbbiakban együttesen: adóhatóságok) között, az E.ON által a romániai ügyletei keretében előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112/EK irányelv

- 3 A 2007. december 20-i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel (HL L 346., 13. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2007. január 1-jén lépett hatályba.

– A villamos energiára vonatkozó rendelkezések

- 4 A héairányelv 15. cikkének (1) bekezdése szerint a villamos energia birtokba vehető dolognak minősül a héa szempontjából.
- 5 A héairányelv 38. cikke előírja:

„(1) Az adóköteles viszonteladó számára a földgázelosztó-hálózaton keresztül történő gázértékesítés, illetve a villamosenergia-értékesítés esetén a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol az adóköteles viszonteladó azon gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van, amely részére a terméket értékesítik, ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában, ahol állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában az »adóköteles viszonteladó« az az adóalany, akinek főtevékenysége a gáz vagy villamos energia beszerzése tekintetében az ilyen termékek továbbértékesítése, és akinek saját fogyasztása ilyen termékekből elhanyagolható mértékű.”

6 Ezen irányelv 39. cikke szerint:

„A 38. cikkben foglaltak alá nem tartozó, földgázelosztó-hálózaton keresztül történő gázértékesítés, illetve villamosenergia-értékesítés esetén a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a megrendelő a termékeket ténylegesen felhasználja, illetve elfogyasztja.

Ha a gáz vagy villamos energia egészét vagy valamely részét a megrendelő nem fogyasztja el ténylegesen, ezeket az el nem fogyasztott termékeket úgy tekintik, mint amelyeket a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelyén vagy azon állandó telephelyén használt fel vagy fogyasztott el, amely részére a termékeket értékesítették. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában úgy kell tekinteni, hogy a megrendelő a termékeket állandó lakóhelyén vagy szokásos tartózkodási helyén használta fel, illetve fogyasztotta el.”

– A héafizetési kötelezettségre vonatkozó rendelkezések

7 Az irányelv 63. cikkének megfelelően adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

8 Ezen irányelv a 193. cikkében előírja, hogy az említett irányelv 194–199. cikkében és a 202. cikkében meghatározott esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.

9 A héairányelv 195. cikke előírja:

„A héát annak a személynek kell megfizetnie, akit abban a tagállamban, amelyben az adót meg kell fizetni, héaalanyként nyilvántartásba vettek, és akinek a 38. vagy 39. cikkben megállapított feltételekkel terméket értékesítettek, amennyiben a termékértékesítést nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany végzi.”

– Az előzetesen megfizetett héa levonására és visszatérítésére vonatkozó rendelkezések

10 A héairányelv 168. cikkének a) pontja előírja, hogy 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 részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát.

11 A héairányelv 169. cikkének a) pontja hozzáteszi, hogy a 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő gazdasági tevékenységnek minősülő ügyletek céljára használja fel, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat.

12 A héairányelv 170. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A [nyolcadik irányelv] 1. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében minden adóalany, 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;

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.”

13 A héairányelv 171. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint 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 [nyolcadik irányelv] alkalmazásában az annak az irányelvnek az 1. cikkében említett adóalanyokat szintén le nem telepedett adóalanyoknak kell tekinteni azon tagállamban, amelyben héa hatálya alá tartozó terméket szereznek be, szolgáltatást vesznek igénybe vagy termékimportot teljesítenek, ha az érintett tagállamban csak olyan héaköteles termékértékesítést, illetve szolgáltatásnyújtást teljesítenek, amely esetében a termék beszerzőjét, szolgáltatás igénybevevőjét tekintik adófizetésére kötelezett személynek a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően.”

A nyolcadik irányelv

14 A nyolcadik irányelvet 2010. január 1-jével hatályon kívül helyezte a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112 irányelvben előírt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 23. o.). Tekintettel az alapügyben szereplő ügyletek teljesítésének időpontjára, csak a 2009. december 31-ig hatályban lévő nyolcadik irányelv alkalmazandó rájuk.

15 A nyolcadik irányelv 1. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: [...] olyan személy, aki [...] azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki [...] nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni [a szállítási szolgáltatások és más szolgáltatások kivételével].”

16 A nyolcadik irányelv 2. cikke szerint valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak a nyolcadik irányelvben 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 héairányelv 169. cikkének a) pontjában említett ügyletekre használják fel.

17 A nyolcadik irányelv 3. és 4. cikke számos feltételt felsorol ahhoz, hogy valamely adóalany visszatéríthetesse az előzetesen megfizetett héát.

18 A nyolcadik irányelv 6. cikkének rendelkezése szerint a tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki az ezen irányelv 3. és 4. cikkében említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítési kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.

A román jog

- 19 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003 törvény (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 927. sz., 2003. december 23., a továbbiakban: adótörvénykönyv) a héairányelvnek, valamint a nyolcadik irányelvnek a román jogba történő átültetésére irányul.
- 20 Az adótörvénykönyv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja lényegében a héairányelv 38. cikkének megfogalmazásával egyezően előírja, hogy az adóköteles viszonteladó számára a villamosenergia-értékesítés esetén a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol ezen adóköteles viszonteladó székhelye van.
- 21 Az adótörvénykönyv 150. cikke (1) bekezdésének d) pontja a héairányelv 195. cikkének a román jogba történő átültetésére irányul, és lényegében előírja, hogy villamos energiának Romániában héanyilvántatásba vett adóköteles viszonteladó számára, Romániában illetőséggel nem rendelkező adóalany által történő értékesítéskor, még ha az utóbbi rendelkezik is héaazonosítóval Romániában, az adóköteles viszonteladó a héaköteles.
- 22 Az adótörvénykönyv „A Romániában héaazonosítóval nem rendelkező adóalanyok részére történő adóvisszatérítés” című 147².cikke (1) bekezdésének a) pontjában kimondja, hogy a végrehajtási szabályokban meghatározott feltételek szerint „az a nem honos adóalany, amely nem köteles kérni Romániában héaalanyként való nyilvántartásba vételét, kérheti a megfizetett adó visszatérítését”.
- 23 Az adótörvénykönyv végrehajtási szabályairól szóló, 2004. január 22-i 44. sz. román kormányrendelet (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 112. sz., 2004. február 6.) alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változata 49. cikkének (3) bekezdése az alábbiak szerint állapítja meg az adótörvénykönyv végrehajtási szabályait:

„az adótörvénykönyv 147². cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő adóalany olyan adóalany, amely az (1) bekezdésben említett időtartam alatt 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, az alábbiak kivételével:

[...]

b) olyan termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtások, amelyek esetében a felszámított adót azok a személyek, akik javára a termékeket értékesítették, és/vagy a szolgáltatásokat nyújtották, az adótörvénykönyv 150. cikke (1) bekezdése [...] d) [...] pontjának megfelelően megfizették.”

- 24 A 2006. december 31-ig hatályban lévő adótörvénykönyv 151. cikkének (3) bekezdése szerint a Romániától eltérő államban honos személyek által teljesített ezen államban adóköteles termékértékesítések esetében, e személyek kötelesek adóügyi képviselőt megjelölni az említett államban. E rendelkezést hatályon kívül helyezték Románia Európai Unióhoz történő csatlakozásakor.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 25 Az E.ON, amely 2005 októbere óta van jelen a román piacon, energiakereskedelmi tevékenységet folytat.
- 26 A Romániától eltérő államban honos adóalanyokra, az adótörvénykönyv Románia Európai Unióhoz történő csatlakozásáig, 2007. január 1-jéig hatályban lévő változatában előírt követelmények teljesítése érdekében az E.ON az SC Haarmannt, a Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL-t,

jelenleg RSM Hemmelrath Consulting SRL (a továbbiakban: Haarmann), jelölte meg adóképvisezőként Romániában. A Haarmann bukaresti székhelyű, román jog szerinti jogi személy, amelyet Romániában vettek héanyilvántartásba.

- 27 Az E.ON adóképvisezői minőségében a Haarmann román jogi személyekkel szerződéseket kötött. 2005. október 15. és 2006. december 31. között a Haarmann adóképvisezői minőségében az E.ON nevében folytatott tevékenységeket, amelyek villamosenergia-értékesítésben és szállítási szolgáltatások továbbszámlázásában álltak, valamint ezek tekintetében héaszámlákat állított ki.
- 28 Mivel az adóképvisező megjelölésére irányuló kötelezettség Románia uniós tagságával megszűnt, a Haarmann 2007. január 1-jétől megszüntette az E.ON javára történő héaszámla-kibocsátást. A Haarmann azonban továbbra is képviselte az E.ON-t Romániában, többek között az adóhatóságokkal szemben.
- 29 2007. január 1-je és 2007. augusztus 31. között az E.ON a román jogi személy kereskedelmi partnerei által szolgáltatásnyújtóként kibocsátott számlák alapján levonta az 5 118 071 román lej (RON) összegben megfizetett héát. Az összeg az alábbiakból állt:
- valamely román hőerőmű által szénenergia-átalakítási szolgáltatások után felszámított 2 466 611 RON összegű héa;
 - román fuvarozó társaság által kőszén vasúti szállítására irányuló szolgáltatás után felszámított 2 612 888 RON összegű héa;
 - a vámhatóság által felszámított 97 RON összegű héa, és
 - villamosenergiahálózat-kezelő társaság által teljesített villamos-energiaszállítási szolgáltatás után felszámított 38 475 RON összegű héa.
- 30 A Haarmann, az E.ON képviselőjének minőségében, négy héabevallást nyújtott be az adóhatóságoknak 2007. április, július, augusztus és szeptember hónapban, a 2007. március, június, július és augusztus hónapok vonatkozásában, az említett összegnek megfelelő héa levonása érdekében.
- 31 E bevallások benyújtását követően a Haarmann részleges adóellenőrzés tárgyát képezte a 2005. október 19. és 2007. augusztus 31. közötti időszak vonatkozásában.
- 32 Az adóhatóságok a 2008. május 21-i jelentésükben elutasították az 5 118 071 RON összegű levonás elfogadását a 2007. január 1-je után teljesített ügyletek vonatkozásában. Álláspontjuk szerint lényegében a 2007. január 1-je óta hatályos adótörvénykönyv 150. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerint az E.ON már nem volt héaköteles Romániában az energiaértékesítési ügyletek után, ami azzal járt, hogy az említett ügyletek vonatkozásában már nem számláz és szed be héát Romániában, mivel ezen időponttól e kötelezettség az értékesítés kedvezményezettjét terhelte. Következésképpen, mivel Romániában semmilyen héaköteles tevékenységet nem folytat, adóképvisezője nem jogosult a 2007. január 1-je után történő villamosenergia-értékesítésre tekintettel teljesített beszerzésekre vonatkozó héát levonni. Egyébiránt adóképvisezőjének Romániában történő fenntartása és ügyletei közvetítő révén történő teljesítése már nem jogszerű lehetőség 2007. január 1-je óta.
- 33 Az adóellenőrzési jelentés alapján az adóhatóságok kiegészítő héakötelezettséget megállapító határozatot bocsátottak ki 2008. májusban.

Az első peres eljárás

- 34 Az E.ON vitatta ezen adómegállapító határozatot. Az adóhatóságokhoz benyújtott panaszának elutasítását követően az E.ON keresetet indított a Curtea de Apel București előtt, amely annak helyt adott. Az adómegállapító határozat az 5 118 071 RON összeg vonatkozásában megsemmisítésre került, és a bíróság ezen összegnek az E.ON számára történő visszatérítésére kötelezte az adóhatóságokat.
- 35 Az adóhatóságok által benyújtott fellebbezést követően az Înalta Curte de Casație și Justiție megváltoztatta a Curtea de Apel București ítéletét, és a 2011. február 8-án hozott ítéletben az E.ON keresetét teljes egészében jogerősen elutasította. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megfogalmazásakor ezen ítélet indokolása még nem volt ismert.

A második peres eljárás

- 36 Mivel levonási jogát az adóhatóságok nem ismerték el, az E.ON 2008. június 30-án 5 118 071 RON összegre irányuló héa-visszatérítés iránti kérelmet nyújtott be a nyolcadik irányelv, valamint az annak román jogba történő átültetésére irányuló és a 2007. naptári évre vonatkozó adótörvénykönyv 147². cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján.
- 37 2009. január 29-i határozatukban az adóhatóságok elutasították ezen visszatérítés iránti kérelmet, és megállapították, hogy a 2007. január és augusztus közötti kérdéses időszakban az E.ON nem tartotta be az adótörvénykönyv 147². cikke (1) bekezdésének a) pontjából eredő követelményeket, mivel az e rendelkezés szerinti visszatérítés a nyilvántartásba nem vett azon adóalanyok számára teljesíthető, akik nem kötelesek Romániában héaazonosítóval rendelkezni, míg az E.ON-t a Haarmann adóügyileg továbbra is képviselte Romániában, következésképpen az E.ON *de facto* héanyilvántartásba volt véve Romániában.
- 38 Mivel az e határozattal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslat elutasításra került, az adóhatóságok többek között megállapították, hogy a nyolcadik irányelv rendelkezéseinek alkalmazása okafogyottá vált azon nem honos héanyilvántartásba vett személyeket illetően, akik héalevonásra jogosultak a teljesített ügyletek után.
- 39 Az E.ON fellebbezett a 2009. január 29-i határozattal szemben a Curtea de Apel Bucureștihez, lényegében úgy érvelve, hogy az adóhatóságok állításával ellentétben a nyolcadik irányelv nem ír elő olyan feltételt, amely szerint az az adóalanyok nem kell héaazonosítóval rendelkeznie, és a felszámított héa visszatérítéséhez való jogosultsághoz nem köteles kérni héaalanyként való nyilvántartásba vételét. Az adóhatóságok nem terjesztették perbeli helyzetüket a kérdést előterjesztő bíróság elé.
- 40 E körülmények között a Curtea de Apel București felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Az [...] Unió Romániától eltérő más tagállamában székhellyel rendelkező olyan adóalany, amely a Románia [...] Unióhoz való csatlakozását megelőzően alkalmazandó belső jogszabályok alapján a héa szempontjából nyilvántartásba vett román adóügyi képviselővel rendelkezik, a [nyolcadik irányelv] 1. cikke értelmében »az ország területén nem honos adóalanyok« tekinthető-e?
- 2) A [nyolcadik] irányelv rendelkezéseit átültető, az adótörvénykönyv [...] (1) bekezdése a) pontjának rendelkezéseiben előírt azon követelmény, hogy a jogi személynek nem szükséges a héa szempontjából nyilvántartottnak lennie, a [nyolcadik irányelv] 3. és 4. cikkében kifejezetten szabályozottakhoz képest további feltételt jelent-e, és ha igen, akkor megengedhető-e az ilyen további feltétel a [nyolcadik] irányelv 6. cikkének rendelkezéseire tekintettel?

- 3) A [nyolcadik irányelv] 3. és 4. cikkének rendelkezései közvetlen hatállyal bírhatnak-e, illetve az e rendelkezések által kifejezetten előírt feltételeknek való megfelelés feljogosítja-e az 1. cikk értelmében Romániában nem honos jogi személyt a hea levonására függetlenül attól, hogy e rendelkezéseket hogyan ültették át a nemzeti jogszabályokba?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 41 Együttesen vizsgálándó három kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a nyolcadik irányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy az a tény, hogy a valamely tagállamban honos adóalany, aki villamosenergia-értékesítést végez más tagállamban, az utóbbi államban héanyilvántartásba vett adóképviselet nevez meg, azzal a következménnyel jár-e, hogy ezen adóalany az előzetesen felszámított hea visszatéríttetése érdekében nem hivatkozhat a nyolcadik irányelvre az utóbbi államban.
- 42 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a nyolcadik irányelv 1. cikke lényegében előírja, hogy két együttes feltételt kell teljesíteni annak érdekében, hogy az adóalanyt az ország területén nem honos adóalanyként lehessen tekinteni, és tehát az ezen irányelv 2. cikke szerint visszatérítési jogban részesüljön. Egyrészt a kérdéses adóalany nem rendelkezhet semmilyen telephellyel abban a tagállamban, ahol a visszatérítésre kíván hivatkozni. Másrészt nem teljesíthet ebben a tagállamban végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tekintendő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, bizonyos kifejezetten megemlítt szolgáltatások kivételével.
- 43 Hozzá kell tenni, hogy a nyolcadik irányelv 6. cikkének rendelkezése szerint a tagállamok, az említett irányelv 3. és 4. cikkében előírt kötelezettségeken kívül, nem vethetnek ki az ezen irányelv 2. cikkében említett adóalanyra semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítési kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.
- 44 Meg kell vizsgálni a jelen ítélet 42. pontja szerinti két feltételt.

Az érintett tagállamban lévő telephely hiányára vonatkozó feltételről

- 45 A Bírósághoz észrevételeket benyújtott összes érdekelthez hasonlóan meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy a valamely tagállamban honos adóalany más tagállamban héanyilvántartásba vett adóképviselettel rendelkezik, nem egyenértékű a nyolcadik irányelv 1. cikke szerinti állandó telephely e tagállamban történő megszerzésével.
- 46 Kitűnik ugyanis az az állandó ítélkezési gyakorlatból, hogy annak érdekében, hogy valamely telephelyet az adóalany által nyújtott termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének lehessen tekinteni, szükséges, hogy e telephely kellő fokú állandóságot, és olyan szerkezetet mutasson fel, amely az emberi és műszaki erőforrásokra tekintettel alkalmas arra, hogy lehetővé teszi a szóban forgó szolgáltatások önálló nyújtását (lásd ebben az értelemben a C-190/95. sz. ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4383. o.] 16. pontját és a C-390/96. sz. Lease Plan ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2553. o.] 24. pontját).
- 47 Márpedig adóképviselet puszta megjelölése nem elegendő ahhoz, hogy a szóban forgó adóalanyt kellő fokú állandóságot mutató szerkezettel és saját, a gazdasági tevékenységeinek kezelésével megbízott személyzettel rendelkezőnek lehessen tekinteni.
- 48 Ebből következik, hogy az olyan nemzeti jogszabályok, amelyek az adóképviselet létezését a belföldi telephelyhez hasonlóan tekintik, ellentétesek az utóbbi rendelkezéssel.

Az érintett tagállamban végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás hiányára vonatkozó feltételről

- 49 A nyolcadik irányelv jelen ítélet 42. pontjában emlékeztetett 1. pontjának megfogalmazásából következik, hogy az ezen irányelvben az adóalanyok javára előírt visszatérítési jog szintén azon ténynek van alárendelve, hogy az érintett időszak során az említett héa visszatérítését kérelmező nem teljesített az e tagállamban végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tekintendő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást.
- 50 Annak értékeléséhez, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzet eleget tesz-e ezen követelménynek, először is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 38. cikkének (1) bekezdése szerint az e cikk (2) bekezdése értelmében vett „adóköteles viszonteladó” számára történő villamosenergia-értékesítés esetén a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol ezen adóköteles viszonteladó gazdasági tevékenységének székhelye van.
- 51 Továbbá a villamos energia a héairányelv 15. cikkének (1) bekezdése szerint birtokba vehető dolognak minősül a héa szempontjából, így a nyolcadik irányelv 1. cikkében bizonyos szolgáltatásnyújtások tekintetében előírt kivételek egyike sem alkalmazható.
- 52 Végül a héairányelv a 171. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint a nyolcadik irányelv 1 cikkében említett adóalanyokat, akik az érintett tagállamban csak olyan termékértékesítést teljesítettek, amely esetében az ügyletek címzettjét tekintik adófizetésére kötelezett személynek a héairányelv 195. cikknek megfelelően, a nyolcadik irányelv alkalmazásában szintén le nem telepedett adóalanyoknak kell tekinteni e tagállamban. Márpedig e 195. cikk különösen alkalmazandó a villamos energia azon tagállamban héanyilvántartásba vett adóköteles viszonteladók számára történő értékesítésére, ahol az adó esedékes, és akik részére a termékek a héairányelv 38. cikkében előírt feltételek mellett értékesítésre kerültek.
- 53 A román kormány érvelésével ellentétben az olyan társaság, mint az E.ON adóképviseelő segítségével történő héa-nyilvántartásbavétele Romániában, a nemzeti jogrendben nem kezelhető érvényesen annak bizonyítékeként, hogy az ilyen társaság ténylegesen a nyolcadik irányelv 1. cikke szerint termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végzett e tagállamban. Ugyanis e cikknek, valamint a héairányelv 171. cikkének megfogalmazásából egyértelműen kitűnik, hogy a visszatérítéshez való jog nyolcadik irányelv keretében történő kizárásához nem azt szükséges megállapítani, hogy az állandó telephely a visszatérítés iránti kérelem benyújtása szerinti tagállamban egyszerűen alkalmas ilyen ügyletek teljesítésére, hanem azt, hogy ténylegesen teljesített ilyen ügyleteket.
- 54 A fentiekre tekintettel azt kell vizsgálni a kérdést előterjesztő bíróságnak, hogy az alapügyben szereplő helyzetben az E.ON ténylegesen tekinthető-e a Romániában végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tekintendő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem teljesítő személynek a nyolcadik irányelv 1. cikke szerint.
- 55 Egyébiránt a román kormány által a tárgyaláson védett azon álláspontot illetően, amely szerint az E.ON, az adóképviseelője fenntartásával joghézagot teremtett, megfosztva őt a héa-visszatérítés minden lehetőségétől, emlékeztetni kell arra, hogy bár az érintett villamosenergia-értékesítés azzal a hatással jár, hogy alkalmazhatatlanná teszi a nyolcadik irányelvet, az előzetesen felszámított héa levonását főszabály szerint biztosítani kell, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany. Ugyanis az adósemlegesség elvével ellentétben a visszatérítéshez való vagy a levonási jog megtagadásában álló szankció alkalmazása (lásd a C-284/11. sz. EMS-Bulgaria Transport ügyben 2012. július 12-én hozott ítélet 71. és 77. pontját; lásd továbbá analógia útján a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 31. pontját).

- 56 Ami végül a kérdést előterjesztő bíróság által a harmadik kérdés keretében felvetett kérdést illeti, meg kell állapítani, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (lásd a C-549/11. sz. Orfey Bulgaria ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 51. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Meg kell állapítani, hogy a fent vizsgált rendelkezések, különösen a nyolcadik irányelv 1., 3. és 4. cikke, valamint a héairányelv 171. és 195. cikke megfelel az említett feltételeknek.
- 57 E megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a nyolcadik irányelvnek a héairányelv 38., 171. és 195. cikkével összefüggésben értelmezett rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban letelepedett adóalany, aki más tagállamban letelepedett adóköteles viszonteladók számára értékesített villamos energiát, az előzetesen megfizetett héa visszatéríttetése érdekében hivatkozhat a nyolcadik irányelvre az utóbbi államban. E jogot nem zárja ki pusztán az a tény, hogy az utóbbi államban héanyilvántartásba vett adóképviselet jelölt meg.

A költségekről

- 58 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 irányelvnek a 2007. december 20-i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 38., 171. és 195. cikkével összefüggésben értelmezett rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban letelepedett adóalany, aki más tagállamban letelepedett adóköteles viszonteladók számára értékesített villamos energiát, az előzetesen megfizetett héa visszatéríttetése érdekében hivatkozhat a 79/1072 nyolcadik irányelvre az utóbbi államban. E jogot nem zárja ki pusztán az a tény, hogy az utóbbi államban hozzáadottértékadó-nyilvántartásba vett adóképviselet jelölt meg.

Aláírások