



Határozatok Tára

ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. július 12.¹

C-495/17. sz. ügy

**Cartrans Spedition Srl
kontra**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Prahova**

**Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili
Mijlocii**

(a Tribunalul Prahova [prahovai törvényszék, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – HÉA – 2006/112/EK irányelv – A 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja és a 153. cikk – Adómentesség – Áruk kiviteléhez kapcsolódó fuvarozási szolgáltatások – Az áruk Unió területén kívülre történő kivitelének igazolása – Az áruk nemzetközi fuvarozására vonatkozó vámegegyezmény által létrehozott rendszer – TIR-igazolványok”

1. A jelen előzetes döntéshozatali kérelemmel a Tribunalul Prahova (prahovai törvényszék, Románia) a 2006/112/EK tanácsi irányelv² értelmezésével kapcsolatban kér iránymutatást. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy összeegyeztethető-e a héairányelvvel az olyan nemzeti szabályok, amelyek értelmében az áruk Európai Unió területén kívülre történő kiviteléhez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásnyújtást (köztük a fuvarozást) terhelő HÉA alóli mentesítéséhez az adózóknak meghatározott okmányokat kell bemutatniuk. A kérdést előterjesztő bíróság – arra az esetre, ha ezeket az árukat az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó vámegegyezményben meghatározott rendszernek megfelelően nemzetközi közúti fuvarozási igazolvánnyal fuvarozzák – arra kíván választ kapni, hogy az érintett áruk tényleges kivitele igazolható-e ezen okmánnyal.

Unió jogi háttér

A héairányelv

2. A 131. cikk az „Adómentesség” címet viselő IX. cím alatt szerepel, és akként rendelkezik, hogy „a 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni”.

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv). A szóban forgó ügyleteket 2012. március és 2014. április között teljesítették, ezért erre az időszakra az „alapügy tényállása megvalósulásának idejeként” hivatkozom. Lásd az alábbi 15. pontot.

3. A 146. cikk a IX. cím 6. fejezetében („Export adómentességek”) található. E mentességek között a 146. cikk (1) bekezdésének e) pontjában szerepel a „szolgáltatásnyújtás – beleértve a fuvarozást és a kiegészítő ügyleteket is, de a 132. és 135. cikk értelmében adómentes szolgáltatások kivételével – amennyiben az közvetlenül kapcsolódik a [...] termékek exportjához vagy importjához”.

4. A 153. cikk értelmében a tagállamok „mentesítik az adó alól a mások nevében és javára eljáró közvetítők által nyújtott szolgáltatásokat, amennyiben az említett közvetítő a 6., 7. és 8. fejezetben meghatározott, illetve [az Európai Unió] kívül végzett ügyletekben működik közre”.

A Vámkódex

5. Az Unió vámterületén a vámjogszabályok és vámeljárások jogi keretét a 2913/92/EGK tanácsi rendelettel³ létrehozott Vámkódex határozta meg. A 4. cikk 16. pontjának b) és h) alpontja szerint a „Vámeljárás” kifejezés magában foglalja az árutovábbítást és a kiviteli eljárást. A 4. cikk 17. pontja értelmében „Vámáru-nyilatkozat” valamely személy azon óhajának előírt formában és módon tett jelzése, hogy az árut adott vámeljárás alá kívánja helyezni. Az 59. cikkel összhangban a vámeljárás alá helyezett áruknek az adott vámeljárásra vonatkozó vámáru-nyilatkozatban kellett szerepelniük. A többek között kiviteli vagy árutovábbítási eljárásra bejelentett áru vámfelügyelet alatt áll a vámáru-nyilatkozat elfogadásától számítva „addig az időpontig, amíg elhagyja [az Európai Unió] vámterületét, vagy megsemmisítésre kerül, vagy a vámáru-nyilatkozatot érvénytelenítik”.

6. A 91. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja akként rendelkezett, hogy a *külső árutovábbítási eljárás* lehetővé teszi a nem uniós áru és az uniós áru elszállítását a vámterületen belül egy adott pontról egy másikra. Az áru TIR-igazolvánnyal történő, 91. cikk (1) bekezdése szerinti szállítása a 91. cikk (2) bekezdésének b) pontja értelmében megengedett szállítás volt, amennyiben az ilyen szállítás i. az Unión kívül kezdődött vagy fejeződött be, ii. olyan áruszállítmánnyal volt kapcsolatos, amelyet a vámterületen kellett kirakni, és amelyeket valamely harmadik országban kirakandó áruval együtt szállítottak, vagy iii. az Európai Unió területének két pontja között, valamely harmadik ország területén keresztül történt.

7. A 161. cikk a „Kivitel” címet viselte. A 161. cikk (1) bekezdése értelmében a kiviteli eljárás lehetővé tette, hogy az uniós áru elhagyja a vámterületet. A 161. cikk (2) bekezdése szerint a passzív feldolgozási eljárás vagy az árutovábbítási eljárás hatálya alá vont áruk kivételével, minden kivitelre szánt uniós árut kiviteli eljárás alá kellett vonni.

8. A 163. cikk (1) bekezdésével összhangban a *belső árutovábbítási eljárás* lehetővé tette a vámterületen lévő egyik pontról a másikra uniós áruk harmadik ország területén keresztül történő szállítását vámjogi helyzetükben történő változás nélkül. Az ilyen szállítás történhetett többek között TIR-igazolvány alapján (a 163. cikk (2) bekezdése).

9. A 182a. cikkének (1) bekezdésével összhangban a vámterületet elhagyó árukra vonatkozóan vámáru-nyilatkozatot vagy – amennyiben nem kötelező a vámáru-nyilatkozat – gyűjtő vámáru-nyilatkozatot kellett tenni.⁴ A 182b. cikk (1) bekezdése értelmében, amennyiben az ilyen áruk számára olyan vámjogi sorsot határoztak meg, amelyhez a vámszabályok értelmében vámáru-nyilatkozat benyújtása kötelező, akkor ezt a vámáru-nyilatkozatot a kiviteli vámhivatalnál kellett benyújtani, az érintett áruknek a vámterületről történő kiszállítását megelőzően. A 183. cikk akként rendelkezett, hogy a vámterületet elhagyó áru vámfelügyelet alatt áll.

3 A Közösségi Vámkódex [a továbbiakban: Vámkódex] létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.). E rendeletet számos alkalommal módosították: az alapügy tényállása megvalósulásának idején a 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL 2006. L 363., 1. o.; helyesbítés: HL 2014. L 201., 38. o.) módosított változat volt hatályban. A jelenlegi változatot az Unió Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 269., 1. o.; helyesbítés: HL 2013. L 287., 90. o.) tartalmazza.

4 Az e szabály alóli kivételek a jelen indítvány szempontjából nem relevánsak.

A TIR-egyezmény

10. A TIR-árurovábbítási rendszert a második világháborút követően az Egyesült Nemzetek Európai Bizottságának (UNECE) égisze alatt dolgozták ki annak érdekében, hogy az segítse az európai gazdaságok háború utáni újraélesztését. Az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó, Genfben, 1975. november 14-én aláírt vámegegyezményt (TIR-egyezmény) az akkori Európai Gazdasági Közösségek részéről a 2112/78/EGK tanácsi rendelettel hagyták jóvá, ezért az közvetlenül alkalmazandó.⁵ A TIR-egyezmény a jelen formájában Európai Unió tekintetében 1983. június 20-án lépett hatályba.⁶ Minden egyes uniós tagállam és maga az Európai Unió is szerződő fél. A TIR-egyezmény egységes szerkezetbe foglalt változatát a 2009/477/EK tanácsi határozat⁷ mellékletében tették közzé.

11. A TIR-egyezmény 1. cikkében foglalt meghatározás szerint a „TIR-fuvarozás” az áruk az indulási vámhivataltól a rendeltetési vámhivatalig tartó, TIR-eljárás szerinti fuvarozása. A TIR-igazolvány „birtokosa” az a személy, aki számára a TIR-igazolványt az egyezmény vonatkozó rendelkezései szerint kiadták, és akinek az érdekében TIR-igazolvánnyal vámáru-nyilatkozatot adtak, amellyel az indulási vámhivatalnál indítványozták, hogy az árukat TIR-eljárás alá vonják.⁸ A 2. cikk szerint az egyezmény a közbenső átrakás nélküli, egy vagy több országhatáron áthaladó olyan árufuvarozásra vonatkozik, amelyet az egyik Szerződő Fél indulási vámhivatalától a másik Szerződő Fél vagy ugyanazon Szerződő Fél rendeltetési vámhivataláig bonyolítanak le, feltéve hogy a TIR-fuvarozás kezdete és befejezése között a fuvarozás egy szakaszon közúton történik.

12. A 3. cikk b) pontja értelmében a fuvarozási műveleteket a 6. cikk⁹ rendelkezéseinek megfelelően felhatalmazott egyesületek garanciája mellett és TIR-igazolvánnyal kell lebonyolítani. A 4. cikk akként rendelkezik, hogy a TIR-eljárás szerint fuvarozott áruk az átmenő vámhivataloknál mentesülnek a behozatali vagy kiviteli vámok és adók megfizetésének vagy letétbe helyezésének kötelezettsége alól.

5 Az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó, Genfben, 1975. november 14-én aláírt vámegegyezmény (TIR-egyezmény) megkötéséről szóló, 1978. július 25-i tanácsi rendelet (HL 1978. L 252., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 208. o.).

6 A TIR-egyezmény az összes szükséges alakítás elvégzését követően lépett hatályba (lásd a 2112/1978 rendelet 2. cikkét, valamint a TIR-egyezmény 52. és 53. cikkét). A TIR-egyezmény Európai Unió tekintetében való hatálybalépésének napját a Hivatalos Lap „Az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó vámegegyezmény (TIR-egyezmény) hatálybalépése” cím alatt rögzíti (HL 1983. L 31., 13. o.).

7 Az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó, 1975. november 14-én kelt vámegegyezménynek (TIR-egyezmény) az ezen időpontot követő módosítások szerint egységes szerkezetbe foglalt változata közzétételéről szóló, 2009. május 28-i határozat (HL 2009. L 165., 1. o.).

8 Az 1. cikk a) és o) pontja.

9 A 6. cikk akként rendelkezik, hogy mindegyik Szerződő Fél felhatalmazhat egyesületeket TIR-igazolványok kiadására, illetve arra, hogy garanciavállalóként járjanak el, feltéve hogy az egyezmény 9. mellékletének I. részében foglalt feltételek teljesülnek. E feltételek között szerepelnek: legalább egyéves bizonyított fennállás a fuvarozási ágazat érdekeit képviselő, székhellyel rendelkező egyesületként, az egyezményen alapuló kötelezettségek teljesítését lehetővé tevő megfelelő pénzügyi helyzet és szervezeti adottságok bizonyítása, valamint a személyzete tagjainak az egyezmény helyes alkalmazásával kapcsolatos igazolt ismeretei. A további feltételek között szerepel a vám- vagy adójogszabályok súlyos vagy ismételt megszegésének hiánya; írásbeli megállapodás vagy bármilyen más okirat az egyesület és a székhelye szerinti Szerződő Fél illetékes hatóságai között; valamint olyan kötelezettségvállalás, amelyben többek között megerősíti, hogy az egyesület eleget tesz az egyezményben foglalt kötelezettségeknek.

A TIR-árutovábbítási kézikönyv

13. A Bizottság árutovábbítási kézikönyve¹⁰ szerint „a TIR-igazolvány áruszállításra vonatkozó vámáru-nyilatkozat. Ezen igazolvány biztosíték meglétét igazolja. A TIR-igazolványokat a TIR Igazgatási Bizottság által felhatalmazott nemzetközi szervezet (jelenleg a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szövetség [International Road Transport Union, IRU]) adja ki a nemzeti garanciavállaló egyesületeknek. A TIR-igazolvány csak egyetlen TIR-szállításra érvényes. Alkalmazása az indító országban kezdődik meg, és vámellenőrzést tesz lehetővé az indító, az átléptető és a rendeltetési szerződő félnél” (lásd „A TIR-eljárás” címet viselő IX. rész 1.2. pontjának harmadik alpontját).

A nemzeti jog

14. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében előadja, hogy a nemzeti jog alapján az áruk kiviteléhez közvetlenül kapcsolódó fuvarozási szolgáltatások mentesek a héa megfizetése alól. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az alapügy tényállása megvalósulásának idején hatályos szabályokkal összhangban a fuvarozási szolgáltatások kizárólag akkor mentesültek a héa megfizetése alól, ha az érintett adózó a mentesség iránti kérelmének alátámasztása céljából a fuvarozott áruk tényleges kivitelét igazolni tudta a következő okmányok bemutatásával: a fuvarozó által kiállított számla, a szolgáltatás igénybe vevőjével kötött szerződés, sajátos fuvarozási okiratok, és a fuvarozott termékek kivitelét alátámasztó okiratok.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. A Romániában székhellyel rendelkező, közúti árufuvarozási szolgáltatások közvetítésével foglalkozó Cartrans Spedition SRL (a továbbiakban: Cartrans) 2012. március–május között Törökországban három, 2012 augusztusában Grúziában kettő, 2013 februárjában Irakban egy, valamint 2014 áprilisában Ukrajnában egy árufuvarozáshoz kapcsolódó szolgáltatást teljesített. 2014. augusztus 13-án az illetékes román adóhatóság adóellenőrzési jelentést készített és adómegállapítási határozatot hozott, amelyben a Cartrans terhére 16 203 román lej (RON) (hosszvetőlegesen 3 650 euró) összegű fizetési kötelezettséget állapított meg.

16. Az illetékes hatóság álláspontja szerint a Cartrans nem igazolta a fuvarozott áruk kivitelét, mivel a következő okmányok egyikét sem mutatta be: ezek a nemzeti szabályok értelmében a szolgáltatás igénybe vevőjével kötött szerződés, sajátos fuvarozási okiratok, és a fuvarozott termékek kivitelét alátámasztó okiratok. A Cartrans pusztán azt igazolta, hogy exportőrök részére külföldön teljesített bizonyos fuvarozási szolgáltatásokat.

17. A Cartrans megtámadta az adómegállapítási határozatot. A héamentesség iránti kérelmének alátámasztására a hét, héamegállapítással érintett számla mindegyike vonatkozásában TIR-igazolványokat és azon országok vámhatóságai által hitelesített CMR-fuvarleveleket mutatott be, amelyekbe kivitel céljából a szóban forgó árukat fuvarozta.¹¹ A Cartrans arra is hivatkozott, hogy az említett TIR-igazolványok tartalmazzák mind a fuvarozott termékeket, mind pedig a termékek egyes országokba történő kivitelére vonatkozó vámhatósági igazolásokat, továbbá arra, hogy a TIR-igazolvány nyilvánvalóan bizonyító erővel rendelkezik, mivel ez az okirat igazolja, hogy sor került az áru továbbítására valamely indító vámhivataltól valamely rendeltetési vámhivatalhoz.

¹⁰ Az Európai Bizottság – vámkódexbizottság – árutovábbítási szekció – TIR által kiadott, a TIR-eljárásra vonatkozó, 2009. július 1-jei TAXUD/1873/2007 – HU Final. sz. árutovábbítási kézikönyv. Az Európai Bizottság jelenleg frissíti az árutovábbítási kézikönyvet. A 2016. április 27-én kelt jelenlegi változatot (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) tehát „munkadokumentumként” jelöli meg.

¹¹ Értelmezésem szerint a CMR-fuvarlevél a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, 1956. május 19-én Genfben aláírt egyezmény alapján közúti árufuvarozásról szóló szerződés fennállását igazoló dokumentum. Mivel a CMR-fuvarlevelekre a kérdést előterjesztő bíróság kérdései nem vonatkoznak, ezért azokat a továbbiakban nem említem.

18. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az alapügy elbírálása a héairányelv exportmentességre és közvetítők által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó rendelkezéseinek értelmezését igényli. Ezért a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

- „1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv alapján, a TIR-igazolványra vonatkozó, az Európai Bizottság Adóügyi és Vámuniós Főigazgatósága keretében, a vámkódexbizottság árutovábbítási szekciója által a TIR-eljárásra vonatkozóan megállapított, TAXUD/1873/2007. sz. szabályozásra is figyelemmel, az áruexporthoz kapcsolódó fuvarozási ügyletek és szolgáltatások héamentessége szempontjából a fuvarozott áruk exportját igazoló okiratnak minősül-e a rendeltetési ország vámhivatala által hitelesített TIR-igazolvány??
- 2) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 153. cikkével az olyan adójogi gyakorlat, amely szerint az adóalany kizárólag kiviteli vám-árnyilatkozattal igazolhatja a fuvarozott áruk kivitelét, az említett nyilatkozat hiányában pedig annak ellenére kizárja az exportált áruk fuvarozására irányuló szolgáltatásra vonatkozó héalevonási jog gyakorlását, hogy a rendeltetési ország vámhivatala által hitelesített TIR-igazolvány rendelkezésre áll?”

19. Írásbeli észrevételeket a Cartrans, a román kormány és az Európai Bizottság nyújtott be. Tárgyalás tartását nem kérték, ezért arra nem került sor.

Értékelés

Előzetes megjegyzések

20. A kérdést előterjesztő bíróság kérdései azon az előfeltevésen alapulnak, miszerint a Cartrans azon az alapon kér héamentességet, hogy a héairányelv 153. cikke értelmében mások javára eljáró közvetítőként szolgáltatásokat nyújtott.¹² A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben a Cartrans „közúti áru fuvarozási szolgáltatások közvetítőjeként” írja le. A kérdést előterjesztő bíróság azonban nem jelöli meg, hogy a Cartrans héamentesség iránti kérelme azon alapul-e, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében vett fuvarozási és kiegészítő szolgáltatásokat nyújtott, vagy hogy pusztán a héairányelv 153. cikkében meghatározott közvetítőként járt el.

21. A héairányelv 153. cikke nem határozza meg a „közvetítő” kifejezést. A közvetítő – a héairányelv céljával összhangban értelmezett hétköznapi jelentése alapján – olyan személy, aki két fél között jár el.¹³ A közúti fuvarozási szolgáltatásokkal összefüggésben a közvetítés magában foglalhatja az olyan logisztikai támogatás nyújtását, amelyre az eladó áruinak a vevőhöz történő fuvarozása koordinálása céljából kerül sor, valamint – de nem feltétlenül – olyan szolgáltatások nyújtását, amelyek az áruknak az indulási helytől a rendeltetési helyig történő tényleges fuvarozása biztosítására irányulnak. A fuvarozási szolgáltatások közvetítő általi nyújtása meghatározott adómentességet élvez, amennyiben az érintett személy a héairányelv 153. cikke értelmében mások nevében és javára az Európai Unió területén kívül eső rendeltetési helyre árut fuvarozott. Mivel az előzetes döntéshozatalra utaló végzés nem tartalmaz információt a Cartrans pontos szerepét illetően, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a Cartrans közvetítőként más javára járt-e el, vagy hogy az alapügy keretében a szóban forgó árut maga fuvarozta-e.

¹² A feltett második kérdést a kérdést előterjesztő bíróság a fuvarozási szolgáltatások nyújtása tekintetében a hea „levonásához” való jog szempontjából fogalmazta meg; két okból is úgy értelmezem, hogy ez az „adómentességhez való jogra” utal. Először is a szóban forgó rendelkezések nem képezik részét a konkrét héalevonási rendszernek. Másodsor, az előzetes döntéshozatalra utaló végzés tárgyát egyértelműen az adómentességre irányadó szabályok képezik: a levonásra vonatkozó szabályokat a végzés nem említi.

¹³ 1998. április 2-i EMU Tabac és társai ítélet, C-296/95, EU:C:1998:152, 30. pont.

22. Mindenesetre a 153. cikk alkalmazandó, ha az érintett adózó többek között a héairányelv 6. fejezetében hivatkozott ügyletekben vesz részt. A jelen ügy szempontjából releváns rendelkezés a 6. fejezetben található 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja. Az előterjesztett kérdéseket ezért e rendelkezésre tekintettel vizsgálom meg.

Az első és második kérdésről

23. A kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy abban az esetben, ha valamely adózó arra hivatkozással kér héamentességet, hogy az Európai Unióból kivitt áruk fuvarozásához kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtott, a tagállamok feltételül szabhatják-e az adózónak bizonyos dokumentumok benyújtását annak igazolása érdekében, hogy a szóban forgó árukat ténylegesen kivitték, vagy hogy a TIR-igazolvány ilyen igazolásnak minősül-e. Mivel a két előterjesztett kérdés ugyanannak a problémakörnek a két különböző vetülete, azokat együttesen vizsgálom meg.

24. A román kormány álláspontja szerint a héairányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontján alapuló, adómentesség iránti kérelmeket utasítsanak el. A Cartrans és a Bizottság vitatják ezt az álláspontot.

25. Én sem értek egyet a román kormánnyal.

26. A felek két kérdésben értenek egyet. Először is, mivel egyértelmű, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja az Európai Unióból történő kivitel adómentességére vonatkozik, a nemzetközi adójog általános elvével összhangban áll az, hogy az adót az áruk és szolgáltatások fogyasztására a rendeltetési helyen kell kivetni. Következésképpen az összes kiviteli művelet általában véve adómentes. Másodszor, ezt a rendelkezést szigorúan kell értelmezni, mivel adómentességet tesz lehetővé.¹⁴

27. A héairányelv 6. fejezetében („Export adómentességek”) foglalt mentességek kötelezők. Amennyiben tehát valamely adózó igazolni tudja a 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja értelmében vett fuvarozási és kiegészítő szolgáltatások nyújtását, az előírt mentességet biztosítani kell. Kifejezett rendelkezés hiányában a tagállamok mérlegelési jogkörük keretében nem vezethetnek be további anyagi jogi feltételeket.

28. A Bíróság az ítélezési gyakorlatában egyértelművé teszi, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt adómentesség alkalmazásához közvetlen kapcsolatnak kell lennie az áruk Európai Unión kívüli rendeltetési helyre történő fuvarozása és a szóban forgó szolgáltatások között. Más szóval, a szolgáltatásokat közvetlenül (esettől függően) az említett rendelkezésben szereplő áruk exportőrének, importőrének vagy címzettjének kell nyújtani.¹⁵ Ezeket a kérdéseket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie a jelen ügy tényeinek és körülményeinek a vizsgálata során.

29. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben a kérdést előterjesztő bíróság egyértelművé teszi, hogy a nemzeti szabályok alapján az áru kiviteléhez kapcsolódó fuvarozás olyan szolgáltatás, amely kizárólag akkor héamentes, ha az érintett adózó igazolás céljából be tudja mutatni a következő dokumentumokat: a fuvarozó által kiállított számla, a szolgáltatás igénybe vevőjével kötött szerződés, sajátos fuvarozási okiratok, és a fuvarozott termékek kivitelét alátámasztó okiratok (a továbbiakban: szükséges okmányok).

¹⁴ 2017. június 29-i L.Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 18. és 22. pont.

¹⁵ 2017. június 29-i L.Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 23. pont.

30. Számomra úgy tűnik, hogy nem egyeztethető össze az uniós joggal az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében az adózóknak igazolniuk kell a fuvarozott áruk tényleges kivitelét. A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja egyáltalán nem tartalmaz ilyen követelményt. Ehelyett e rendelkezés azt a feltételt rögzíti, miszerint a szolgáltatásnyújtásnak, ezen belül a fuvarozásnak közvetlenül *kapcsolódnia* kell az áruk kiviteléhez.

31. Emellett egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a héairányelv nem tartalmaz olyan feltételt előíró rendelkezést, amelynek értelmében az adózóknak a 146. cikk (1) bekezdése e) pontjában biztosított adómentesség igénybevétele érdekében meghatározott bizonyítékot kellene rendelkezésre bocsátaniuk.

32. A nemzeti szabályozásnak a kérdést előterjesztő bíróság általi bemutatásából egyértelműen kitűnik, hogy a szóban forgó belföldi szabályok tisztán alaki követelményeket vezetnek be. Azok a követelmények azonban, amelyek arra vonatkoznak, hogy az adózók milyen formában igazolják a mentességre való jogosultságukat, nem kérdőjelezhetik meg az uniós jog szerinti héamentességhez való jogot, amennyiben a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának alkalmazásához szükséges anyagi jogi feltételek teljesülnek.¹⁶

33. A héairányelv 131. cikke értelmében többek között a 146. cikk (1) bekezdésének e) pontjában foglalt mentességeket az egyéb uniós jogi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni. A tagállamoknak e mérlegelési jogkörük gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog általános elveit, különösen pedig a jogbiztonság és az arányosság elvét.¹⁷

34. A jogbiztonság elve szerint a jog rendelkezéseinek világosnak és kiszámíthatónak kell lenniük a jogalanyok számára.¹⁸ A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával összhangban a jogbiztonság elvének szigorúan kell érvényesülnie az adóterheket bevezető jogi szabályozás esetén.¹⁹ Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy az adóalanyt terhelő bizonyítási kötelezettség tartalmát az e tekintetben a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában megállapított szabályok alapján kell meghatározni.²⁰

35. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében előadja, hogy a román jogban nincs olyan jogalap, amely kifejezetten előírja, milyen okirat szolgálhat annak bizonyítékául, hogy a fuvarozott termékeket exportálták. A kérdést előterjesztő bíróság által végzett bemutatás szerint a szóban forgó nemzeti szabályok nyilvánvalóan valamely jogszabályi rendelkezés és valamely közigazgatási gyakorlat együttes alkalmazásából erednek. E bíróság feladata annak elbírálása, hogy e szabályok kellően egyértelműek és pontosak-e ahhoz, hogy meg tudjanak felelni a jogbiztonság általános elvének.

36. Az arányosság elvét illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a tagállamoknak a belső jog által követett célt szem előtt tartva olyan eszközöket kell igénybe venni, amelyek a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit.²¹ A nemzeti szabályok tehát nem terjedhetnek túl a költségvetés védelméhez vagy megóvásához szükséges mértéken.²² A Bíróság – olyan kontextusban, amelyben valamely adóhatóság az Unión belüli termékértékesítés adó alóli mentesítését kizárólag azzal az indokkal utasította el, hogy késedelmesen nyújtották be a termékértékesítés számviteli bizonylatát – úgy ítélte meg, hogy a nemzeti szabályok meghaladták az adó pontos

16 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 32. pont.

17 2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. pont.

18 2004. április 29-i Sudholz ítélet, C-17/01, EU:C:2004:242, 34. pont.

19 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 48. pont.

20 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 38. pont.

21 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 20. pont.

22 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, 20. pont.

beszedéséhez szükséges mértéket.²³ Álláspontom szerint ez az érvelés alkalmazandó a jelen ügy tényállására is. Amennyiben tehát valamely adózó teljesíti a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában rögzített anyagi jogi feltételeket, e feltételeket a nemzeti jogban meghatározott, pusztán alaki feltételek nem írhatják felül.

37. E nemzeti követelményeket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a héa semlegességét, amely a héa uniós szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi.²⁴

38. Az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet meg kell adni, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adózó elmulasztotta.²⁵ Kizárólag két olyan eset létezik, amelyben valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezetett.²⁶ Az egyik az adócsalás esete.²⁷ A másik eset az, amelyben a mentességet megtagadják, ha az illetékes hatóság értesül arról, hogy a szóban forgó szabályok megsértése megakadályozza annak igazolását, hogy egyes anyagi jogi feltételek teljesültek.²⁸

39. Az alapügyben nem képezi vita tárgyát, hogy a Cartrans a héairányelv értelmében vett szolgáltatásokat nyújtott, és azt az Európai unió területén kívül végezte. Ebben az összefüggésben az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében az illetékes hatóság nem vizsgálja meg annak bizonyítékát, hogy a szóban forgó árut harmadik országban található vevő (vagy címzett) részére szállították le, működését tekintve hasonló ahhoz a vélelemhez, amelynek értelmében az adómentesség nem engedélyezhető.

40. Számomra úgy tűnik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályok a következő okokból meghaladják az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket. Először is, a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy amennyiben valamely adózó nem tudja alátámasztani az adómentesség iránti kérelmét a szükséges okmányokkal, e kérelmét elutasítják. Ez összeegyeztethetetlen az adósemlegesség elvével, mivel a héát nem az áruk rendeltetési helyén, hanem az árutovábbítás helyén fogják kivetni.²⁹ Másodszor, a szóban forgó nemzeti szabályokat olyan módon alkalmazzák, hogy az illetékes hatóság meg sem vizsgálja, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján *ténylegesen teljesültek-e* a mentesség alkalmazásának anyagi jogi feltételei, még ha az adózó az alaki követelményeket nem is tartotta be. Harmadszor, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben semmi nem utal arra, hogy az alaki követelmények megsértése feltétlenül adócsalást eredményezne, vagy hogy a szóban forgó szabályok megsértése megakadályozná az illetékes hatóságot annak megállapításában, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek-e.

41. Következésképpen valamely tagállam hatósága főszabály szerint nem tagadhatja meg a héamentességet – anélkül, hogy megvizsgálná, hogy az uniós jog vonatkozó rendelkezéseiben rögzített anyagi jogi feltételek teljesültek-e – pusztán arra hivatkozással, hogy az érintett adózó nem bocsátott rendelkezésre bizonyos, a szóban forgó áruk tényleges kivitelét igazoló dokumentumokat.

42. Tekinthető-e a TIR-igazolvány döntő bizonyítéknak az érintett áruk kivitelét illetően?

43. Ebben a kérdésben valamelyest egyetértés van a felek között abban az értelemben, hogy a kivitel és az árutovábbítás szabályrendszere mindhárom fél álláspontja szerint elkülönül egymástól a Vámkódex alapján.

23 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont.

24 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 26. pont.

25 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 36. pont.

26 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 38. pont.

27 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 39. pont.

28 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 42. pont.

29 Lásd a fenti 37. pontot.

44. A Cartrans azzal érvel, hogy a fuvarozási szolgáltatásokat nyújtó adózótól nem követelhető meg, hogy az érintett áruk kivitelének igazolása céljából kiviteli vámáru-nyilatkozatot mutasson be. Ennek okaként azt jelöli meg, hogy a fuvarozási szolgáltatásokat nyújtó személy a TIR-rendszer révén kizárólag az árutovábbítási vámáru-nyilatkozathoz fér hozzá. A román kormány előadja, hogy az adott TIR-igazolvány valamely vámhatóság általi hitelesítése önmagában nem igazolja, hogy az érintett árut az Európai Unió területén kívülre fuvarozták. A Bizottság által tett előadás szerint a TIR-rendszer azt igazolja, hogy az árut a rendeltetési helyére fuvarozták. Ebben az összefüggésben a TIR-igazolvány nem helyettesítheti a kiviteli vámáru-nyilatkozatot, amely azt igazolja, hogy az érintett áru kiviteli eljárás alá került.

45. Számomra úgy tűnik, hogy helyes a felek azon észrevétele, miszerint a Vámkódexből az következik, hogy a kivitel és az árutovábbítás szabályrendszere elkülönül egymástól.³⁰

46. Léger főtanácsnok a BGL ügyre vonatkozó indítványában³¹ hasznos áttekintést adott a 2009/477 határozat révén az uniós jogrend részévé vált TIR-egyezményről. Amint azt kifejtette, az egyezmény az áruk nemzetközi közúti fuvarozását segíti elő: egyszerűsíti és összehangolja a határokon teljesítendő vámhatósági eljárásokat. Az áruszállítványokat egyedül az indító vámhivatalnál ellenőrzik, míg az átmenő és a rendeltetési vámhivatalnál nem (hacsak szabálytalanság gyanúja nem merül fel). A rendszer fontos jellemzője, hogy a szóban forgó áru mentesül a behozatali vagy kiviteli vámok és adók megfizetésének vagy letétbe helyezésének kötelezettsége alól. A fuvarozott árut a fuvarozás során végig az indító vámhivatal által kiállított egységes fuvarokmányoknak, a TIR-igazolványnak kell kísérnie, amelynek alapján a fuvarozási művelet szabályszerűsége ellenőrizhető. A vámhatóság által valamely fuvarozóra kivetendő vámok és adók megfizetését a szerződő felek hatóságai által e célból jóváhagyott egyesületeknek kell garantálnia. Ezt a biztosítékot az IRU és biztosítótársaságok svájci székhelyű csoportja fedezi.³²

47. A TIR-igazolványokat az IRU nyomtatja ki és a garanciavállaló egyesületek adják ki azokat a fuvarozók részére, amelyek azokat számos, különösen a fuvarozott árura vonatkozó adat rögzítésére használják. Minden TIR-igazolvány egy sor lapból áll, amelyek mindegyike két példányban (1. sz. és 2. sz. példány) szerepel. A fuvarozási művelet megkezdésekor az indító vámhivatal ellenőrzi a rakományt, különösen arra tekintettel, hogy egyezik-e a TIR-igazolványban szereplő áruval, majd vámzárát helyez fel. Ezt követően a vámhivatal kitölti a felhasználó által benyújtott TIR igazolvány első oldalát, eltávolítja az 1. sz. példányt, aláírja a tőszelvényt és a TIR-igazolványt visszaadja a felhasználónak. Amikor a szállítvány elhagyja azt a területet, amelyen áthalad, az átmenő vámhivatal ellenőrzi a vámzárak állapotát, eltávolítja a 2. sz. példányt, aláírja a tőszelvényt és a TIR-igazolványt visszaadja a felhasználónak. Ezt követően 2. sz. példányt megküldi az indító vámhivatalnak, amely ellenőrzi, hogy az egyezik-e az 1. sz. példánnyal. Amennyiben a 2. sz. példány nem tartalmaz a TIR-művelet szabályszerűségével kapcsolatos fenntartást, a művelet szabályszerűen befejeződik azon a területen, amelyen az áru áthaladt. Amennyiben azonban a 2. sz. példányon fenntartás szerepel, vagy azt az indító vámhivatal nem kapja meg, a szóban forgó területen a TIR-művelet szabálytalannak minősül. Ennek következtében a szóban forgó terület vámhatósága vámot és adót vethet ki, amelyet tehát meg kell fizetni. A folyamat minden olyan országban megismétlődik, amelyen az áru áthalad, az Európai Unió tagállamait kivéve, mivel azok egységes vámterületet alkotnak.³³

48. A TIR-rendszer felvázolt főbb jellemzői megerősítik, hogy a TIR-igazolványok hitelesítésének célja nem a fuvarozott áruk kivitelének igazolása. A TIR-rendszer inkább azt támasztja alá, hogy „a TIR-igazolvány áruszállításra vonatkozó vámáru-nyilatkozat. Biztosíték meglétét igazolja”³⁴.

30 Lásd a fenti 6–8. pontot.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, 4–7. pont.

32 Lásd a fenti 11. és 13. pontot.

33 Léger főtanácsnok BGL ügyre vonatkozó indítvány, C-78/01, EU:C:2003:14, 7. és 8. pont.

34 Lásd: TIR-árutovábbítási kézikönyv, 7. oldal.

49. Mivel (a TIR-műveleteket magában foglaló) árutovábbításra és a kivitelre vonatkozó vámeljárást elkülönül egymástól,³⁵ a TIR-igazolvány nem hasonlítható olyan vámáru-nyilatkozathoz, amelyet a Vámkódex 182a. cikkében foglaltak szerint akkor állítanak ki, amikor az áru elhagyja az Unió vámterületét.³⁶

50. Ami az alapügyet illeti, az adózónak – ahhoz, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában biztosított mentességgel élhessen – igazolnia kell az olyan *szolgáltatásnyújtás* (ezen belül a fuvarozás) elvégzését, amely *közvetlenül kapcsolódik az áruk kiviteléhez vagy behozatalához*.

51. Álláspontom szerint ezért a Cartranshoz hasonló adózónak nem kell igazolnia a szóban forgó áruk kivitelét. Azt kell igazolni, hogy a nyújtott fuvarozási szolgáltatások *közvetlenül kapcsolódtak* az árukivitelhez. Az ennek megállapítására irányuló eljárásra nem az uniós szabályok az irányadók, végső soron pedig azt a nemzeti hatóságnak kell megállapítania, amely megállapítást a nemzeti bíróságok felülvizsgálhatnak. Ennek alapján, bár a TIR-igazolvány nem feltétlenül döntő bizonyítéka a kivitelnek, számomra úgy tűnik, hogy ez a dokumentum ténylegesen jelentőséggel bír annak értékelése szempontjából, hogy a nyújtott fuvarozási szolgáltatások közvetlenül kapcsolódnak-e az érintett közúti fuvarozó által fuvarozott áruk kiviteléhez. Álláspontom szerint a TIR-igazolvány a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjából eredő mentesség iránti kérelem alátámasztásához erős bizonyítékként szolgál, amennyiben semmi nem utal arra, hogy a TIR-igazolványban szereplő áru kivitelére valójában *nem* került sor.³⁷

Véggövetkeztetés

52. A fenti megfontolásokra figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunalul Prahova (prahovai törvényszék, Románia) által előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját és 131. cikkét akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétesek az olyan nemzeti szabályok, amelyek értelmében közúti fuvarozási szolgáltatásokat az Európai Unió területén kívüli rendeltetési helyig nyújtó adózónak meghatározott dokumentumok bemutatásával kell igazolnia az általa fuvarozott áruk tényleges kivitelét. Az egyedi ügyekben az igazoló dokumentumokat az illetékes hatóságnak kell megvizsgálnia és értékelnie; e hatóság megállapításait a nemzeti bíróságok felülvizsgálhatják. A bizonyítás során tehát hivatkozni lehet az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó, 1975. november 14-én kelt vámegegyezménynek (TIR-egyezmény) az ezen időpontot követő módosítások szerint egységes szerkezetbe foglalt változata közzétételéről szóló, 2009. május 28-i 2009/477/EK tanácsi határozat mellékletét képező, az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó egyezményben meghatározott TIR-igazolványokra is annak megállapítása érdekében, hogy az érintett áru fizikailag elhagyta-e az Európai Unió területét, és hogy a nyújtott fuvarozási szolgáltatások közvetlenül kapcsolódtak-e az áru kiviteléhez.

³⁵ Lásd a fenti 45. pontot.

³⁶ Lásd a fenti 9. pontot.

³⁷ 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 37. pont, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az Unión belüli termékértékesítést vagy -beszerzést olyan objektív szempontok alapján kell minősíteni, mint például az érintett termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgása. Ez az érvelés a jelen ügyre annyiban alkalmazható, amennyiben az adózó igazolni tudja, hogy a szóban forgó áru ténylegesen elhagyta az Európai Unió területét.