



## Határozatok Tára

### A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. november 8. \*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Adómentességek – A 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja és a 153. cikk – Az áruk kiviteléhez közvetlenül kapcsolódó közúti fuvarozási ügyletek – Az ilyen ügyletekben részt vevő közvetítők által nyújtott szolgáltatások – Az áruk kivitelére vonatkozó bizonyítási szabályok – Vámáru-nyilatkozat – TIR-igazolványok”

A C-495/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Prahova (Prahova megyei törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2017. augusztus 14-én érkezett, 2017. február 14-i határozatával terjesztett elő

a **Cartrans Spedition SRL**

és

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

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Prechal, a harmadik tanács elnöke, a hetedik tanács elnökeként eljárva (előadó), C. Toader és A. Rosas bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Cartrans Spedition SRL képviseletében R. Ioniță és R. Popescu, meghatalmazotti minőségben,
- a román kormány képviseletében kezdetben: R. H. Radu, később: C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu és O.-C. Ichim, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: román.

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

a főtanácsnok indítványának a 2018. július 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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) 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának és 153. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Cartrans Spedition SRL (a továbbiakban: Cartrans), valamint a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (ploiești regionális adóügyi főigazgatóság – Prahova megyei adóhivatal, Románia) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság – közepes nagyságrendű adózók adóhivatala, Románia) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az adóhatóságok megtagadták a termékek harmadik országokba irányuló exportja céljából a Cartrans részvételével történő számos fuvarozási ügylet utáni hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentesítését.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

##### *A héairányelv*

- 3 A héairányelv „Adómentességek” elnevezésű IX. címének „Általános rendelkezések” elnevezésű 1. fejezetében található 131. cikke a következőket mondja ki:  
  
„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.”
- 4 A héairányelv IX. címének „Export-adómentességek” elnevezésű 6. fejezetében található 146. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:  
  
„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:  
  
a) az eladó által vagy nevében az [Unión] kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;  
  
[...]  
  
e) 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.”

- 5 A héairányelv IX. címének „Közvetítők által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség” elnevezésű 9. fejezetében található 153. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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 [Unión] kívül végzett ügyletekben működik közre.”

#### *A Vámkódex*

- 6 A 2005. április 13-i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL 2005. L 117., 13. o.) módosított, a Közös Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 4. cikkének 16. és 17. pontja szerint:

„E Kódex alkalmazásában a következő meghatározásokat kell alkalmazni:

[...]

16. »Vámeljárási«:

[...]

- b) az árutovábbítás;

[...]

- h) a kiviteli eljárás.

17. »Vámáru-nyilatkozat« valamely személy azon óhajának előírt formában és módon tett jelzése, hogy az árut adott vámeljárási alá kívánja helyezni.”

- 7 A Vámkódex 59. cikke, amely annak „Az áru vámjogi sorsa” elnevezésű IV. címe „Vámeljárási” elnevezésű 2. fejezetének az „Áru vámeljárási alá vonása” elnevezésű 1. szakaszában található, a következőket írja elő:

„(1) A vámeljárási alá vonásra szánt árukról az adott vámeljárási vonatkozó vámáru-nyilatkozatot kell benyújtani.

(2) A kiviteli, passzív feldolgozási, árutovábbítási vagy vámraktározási eljárásra bejelentett közösségi áru vámfelügyelet alatt áll a vámáru-nyilatkozat elfogadásától számítva addig az időpontig, amíg elhagyja az [Unió] vámterületét, vagy megsemmisítésre kerül, vagy a vámáru-nyilatkozatot érvénytelenítik.”

- 8 A Vámkódex 91. cikke, amely ugyanezen 2. fejezet „Felfüggesztő eljárás és gazdasági vámeljárási” elnevezésű 3. szakasza „Külső árutovábbítási eljárás” elnevezésű B. részének az „Általános rendelkezések” elnevezésű I. pontjában található, a következőket mondja ki:

„(1) A külső árutovábbítási eljárás lehetővé teszi az alábbiakban meghatározott áru elszállítását az [Unió] vámterületén belül egy adott pontról egy másikra:

[...]

- b) közösségi áru, a bizottsági eljárásnak megfelelően meghatározott esetekben és feltételek mellett, annak érdekében, hogy a kiviteli intézkedésekben részesülő vagy azok hatálya alá tartozó termékek ne kerüljék meg ezen intézkedéseket vagy ne részesüljenek jogosulatlanul ezen intézkedésekből.

(2) Az (1) bekezdésben említett szállításra a következők alapján kerülhet sor:

[...]

b) TIR-igazolvánnyal (TIR-egyezmény), amennyiben az ilyen szállítás:

1. az [Unió] kívül kezdődött vagy fejeződik be;

[...]”

- 9 A Vámkódex ugyanezen 2. fejezetének „Kivitel” elnevezésű 4. szakaszában található 161. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A kiviteli eljárás lehetővé teszi, hogy közösségi áru elhagyja az [Unió] vámterületét.

A kivitel magában foglalja a kiléptetési alakiságok, beleértve a kereskedelempolitikai intézkedések, és adott esetben a kiviteli vámok alkalmazását is.

(2) [...] minden kivitelre szánt közösségi árut kiviteli eljárás alá kell vonni.”

- 10 A Vámkódexnek „Az [Unió] vámterületét elhagyó áruk” elnevezésű V. címében található 182a. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az [Unió] vámterületét elhagyó árukra vonatkozóan vámáru-nyilatkozatot vagy – amennyiben nem kötelező a vámáru-nyilatkozat – gyűjtő vámáru-nyilatkozatot kell tenni, kivéve az olyan szállítóeszközzel fuvarozott árut, amely a vámterület felségvizein vagy légtérén megállás nélkül halad át.”

- 11 A Vámkódex 182b. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Amennyiben az [Unió] vámterületét elhagyó áruk számára olyan vámjogi sorsot határoznak meg, amelyhez a vámszabályok értelmében vámáru-nyilatkozat benyújtása kötelező, akkor ezt a vámáru-nyilatkozatot a kiviteli vámhivatalnál kell benyújtani, az áruknak az [Unió] vámterületéről történő kiszállítását megelőzően.

(2) Ahol a kiviteli vámhivatal nem azonos a kiléptető vámhivatallal, a kiviteli vámhivatal a szükséges adatokat azonnal közli a kiléptető vámhivatallal, vagy azokat elektronikus úton a rendelkezésére bocsátja.”

#### *A TIR-egyezmény*

- 12 Az áruk TIR-igazolvánnyal történő nemzetközi fuvarozására vonatkozó, Genfben 1975. november 14-én aláírt és az Európai Gazdasági Közösség nevében az 1978. július 25-i 2112/78/EGK tanácsi rendelettel (HL 1978. L 252., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 208. o.) jóváhagyott vámegegyezmény az Európai Gazdasági Közösség tekintetében 1983. június 20-án lépett hatályba (HL 1983. L 31., 13. o.). Az említett egyezménynek valamennyi tagállam is részese.

- 13 A TIR-egyezmény 2009. május 28-i 2009/477/EK tanácsi határozattal (HL 2009. L 165., 1. o.) közzétett módosított és egységes szerkezetbe foglalt változatának (a továbbiakban: TIR-egyezmény) 1. cikke szerint:

„Ezen egyezmény alkalmazásában:

- a) »TIR-fuvarozás«: az áruknak az indulási vámhivaltól a rendeltetési vámhivatalig tartó, az ezen egyezmény által létrehozott, TIR-eljárásnak nevezett eljárás szerinti fuvarozása;
- b) »TIR-művelet«: a TIR-fuvarozásnak az a része, amelyet egy Szerződő Fél területén az indulási vagy beléptető (átmenő) vámhivaltól a rendeltetési vagy kiléptető (átmenő) vámhivatalig hajtanak végre;

[...]

- e) »TIR-művelet mentesítése«: a vámhatóságok elismerik, hogy a TIR-művelet szabályszerűen befejeződött a Szerződő Fél területén. Ezt a vámhatóságok azon adatok vagy információk összehasonlítása alapján állapítják meg, amelyek a rendeltetési vagy kiléptető (átmenő) vámhivatal és az indulási vagy beléptető (átmenő) vámhivatal rendelkezésére állnak;

[...]

- o) 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. A birtokos felel a közúti jármű, járműszerelvénnyel vagy szállítótartály, valamint a rakomány és a rá vonatkozó TIR-igazolvány bemutatásáért az indulási vámhivatalnál, az átmenő vámhivataloknál és a rendeltetési vámhivatalnál, valamint az egyezmény egyéb vonatkozó rendelkezéseinek megfelelő betartásáért;

[...]”

- 14 A TIR-egyezmény 4. cikke előírja, hogy a TIR-eljárás szerint fuvarozott áruk az átmenő vámhivataloknál mentesülnek a behozatali vagy kiviteli vámok és illetékek megfizetésének vagy letétbe helyezésének kötelezettsége alól.
- 15 Ennek végrehajtása érdekében a TIR-egyezmény többek között előírja, amint annak 3. cikkének b) pontjából kitűnik, hogy az árukat a fuvarozás teljes tartama alatt egységes okmánnyal, vagyis a TIR-igazolvánnyal kell ellátni, amely a fuvarozás szabályszerűségének ellenőrzésére szolgál.
- 16 A TIR-igazolvány több lapból áll, amelyek mindegyike tartalmaz 1-es és 2-es betétlapot a vonatkozó ellenőrző szelvényekkel, amelyeken valamennyi szükséges információ szerepel, és minden területen, ahol áthaladnak, egy-egy betétlappárt kell használni. A fuvarozás megkezdésekor az 1-es betétlapot az indulási vámhivatalnál kell benyújtani. A vám eljárás lezárására akkor kerül sor, amikor a 2-es betétlap visszaérkezik az ugyanezen a vámterületen elhelyezkedő kilépés szerinti vámhivaltól. Ez az eljárás minden olyan terület vonatkozásában megismétlődik, amelyeken áthaladnak, és ennek során az igazolványban található különböző betétlappárokat használják fel.

*A TIR-eljárásra vonatkozó árutovábbítási kézikönyv*

- 17 A TIR-eljárásra vonatkozó árutovábbítási kézikönyvet (TAXUD/1873/2007. dokumentum) az Európai Bizottság a vámkódexbizottság (árutovábbítási szekció – TIR) keretén belül dolgozta ki. Az e kézikönyv IX. részében található 1.2 pontja a következőket írja elő:

„[...] [A] TIR-igazolvány az áru fuvarozáshoz kapcsolódó vámáru-nyilatkozat. Igazolja a biztosíték meglétét. [...] Alkalmazása az indító országban kezdődik, és lehetővé teszi a vámellenőrzést az indító hely, a tranzit és a rendeltetési hely szerinti Szerződő Feleknél[.]”

*A román jog*

- 18 A 2003. december 22-i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2003. december 23-i 927. szám) alapügy tényállása idején hatályos változata (a továbbiakban: adótörvénykönyv) 143. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Adómentes:

[...]

c) a termékek kiviteléhez közvetlenül kapcsolódó, a 141. cikk szerintiektől eltérő szolgáltatásnyújtás, ideértve a fuvarozást és a fuvarozást kiegészítő szolgáltatásokat”.

- 19 Az adótörvénykönyv 144a. cikke értelmében:

„Adómentesek a mások nevében és javára eljáró közvetítők által nyújtott szolgáltatások, amennyiben e szolgáltatásokat a 143. és 144. cikkben említett adómentes ügyletek keretében nyújtják [...]”

- 20 Az Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)–i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 143. cikke (1) bekezdésének a)–i) pontja, 143. cikkének (2) bekezdése és 144a. cikke szerinti ügyletek hozzáadottértékadó-mentességének alkalmazására vonatkozó iránymutatások jóváhagyásáról szóló 2222/2006. sz. pénzügyminiszteri rendelet; a továbbiakban: 2222/2006. sz. miniszteri rendelet) 4. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A termékek kiviteléhez közvetlenül kapcsolódó áru fuvarozási szolgáltatásoknak az adótörvénykönyv 143. cikke (1) bekezdése c) pontja szerinti adómentességét a szolgáltatás nyújtójának kell igazolnia [...] Az adómentességet a következő okmányok igazolják:

- a) [...] számla, illetve a fuvarozási szolgáltatást ténylegesen nyújtó személyek esetén az egyedi fuvarozási okmány [...]
- b) a szolgáltatás igénybevevőjével kötött szerződés;
- c) a fuvarozás módjának megfelelő, a (4) bekezdés szerinti egyedi fuvarozási okmányok, vagy adott esetben az említett okmányok másolata;
- d) a fuvarozott termékek kivitelét alátámasztó okmányok.”

- 21 Írásbeli észrevételeiben mind a román kormány, mind a Bizottság rámutat, hogy a 2222/2006. sz. miniszteri rendelet 4. cikkének (4) bekezdése, amelyre annak 4. cikke (2) bekezdésének c) pontja hivatkozik, a közúti fuvarozás esetében használt egyedi fuvarozási okmányként többek között a „TIR-igazolványt” említi.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 22 A Cartrans Romániában létrehozott, a közúti áru fuvarozási szolgáltatások közvetítésével foglalkozó társaság. Adóellenőrzést követően egy 2014. augusztus 13-án elfogadott adóhatározatról értesítették, amelyben 16 203 román lej (RON) (hozzávetőleg 3650 euró) megfizetésére kötelezték azon hea címén, amely áruk kiviteléhez kapcsolódó, hét alkalommal összesen 67 512 RON (15 160 euró) összegért nyújtott közúti fuvarozási szolgáltatásra vonatkozott, amelyek közül három 2012 márciusa és májusa között Törökországba, kettő 2012 augusztusában Grúziába, a hatodik 2013 februárjában Irakba, az utolsó pedig 2014 áprilisában Ukrajnába irányult.
- 23 Az ezen adóellenőrzés végén készített jelentés és az említett adóhatározat szerint a Cartrans az érintett fuvarozási szolgáltatások tekintetében nem részesülhetett héamentességben, mivel az említett ellenőrzés során nem tudta bemutatni azokat a kiviteli vámáru-nyilatkozatokat, amelyek lehetővé tették volna annak igazolását, hogy az érintett árukat valóban exportálták.
- 24 A Cartrans az adóhatározat ellen keresetet indított a Tribunalul Prahova (Prahova megyei törvényszék, Románia) előtt. Keresete alátámasztása érdekében a Cartrans azzal érvel, hogy a birtokában lévő dokumentumok, a jelen esetben a TIR-igazolványok és azon harmadik országok vámhatóságai, amelyekbe a kivitelek irányultak, által hitelesített (a nemzetközi közúti áru fuvarozási szerződésről szóló, Genfben 1956. május 19-én aláírt, az 1978. július 5-i jegyzőkönyvvel módosított egyezmény alapján kiállított) CMR-fuvarlevelek alátámasztják azt, hogy az említett kivitelek valóban megtörténtek, és a 2222/2006. sz. miniszteri rendelet 4. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján igazolják azok héamentességét. A Cartrans különösen pontosítja, hogy a TIR-igazolványok egyszerre említik meg az érintett árukat, és igazolják, hogy sor került az indító vámhivaltól a rendeltetési vámhivatalhoz történő árutovábbításra.
- 25 Ellenkérelmében az adóhatóság azzal érvel, hogy az alapügyben szóban forgó fuvarozások nem minősülhetnek héamentes szolgáltatásnyújtásoknak, mivel – bár a Cartrans által benyújtott okmányok lehetővé teszik annak megállapítását, hogy az exportőrök részére külföldön fuvarozási szolgáltatásokat teljesítettek – azok nem bizonyítják, hogy az árukat valóban exportálták. Ennek bizonyítása a hatályban lévő jogszabály alapján megköveteli a kiviteli vámáru-nyilatkozat benyújtását.
- 26 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság azonban megjegyzi többek között azt, hogy a nemzeti jogban nincs olyan jogi rendelkezés, amely kifejezetten előírja, hogy milyen típusú okmány bizonyítja a fuvarozott áruk kivitelét.
- 27 E körülmények között a Tribunalul Prahova (Prahova megyei törvényszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A [héairányelv] alapján a TIR-igazolványra vonatkozó, az Európai Bizottság TIR-eljárásra vonatkozó [árutovábbítási kézikönyvében megállapított eljárásra] 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 [héairányelv] 153. cikkével az olyan adójogi gyakorlat, amely szerint az adóalany kizárólag kiviteli vámáru-nyilatkozattal 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?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

- 28 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 153. cikkének első bekezdése értelmében a tagállamoknak mentesíteniük kell az adó alól a mások nevében és javára eljáró közvetítők által nyújtott szolgáltatásokat, amennyiben az említett közvetítők többek között az ezen irányelv IX. címének 6. fejezetében meghatározott ügyletekben vesznek részt.
- 29 A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja, amely annak IX. címe 6. fejezetében szerepel, arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék a héa alól a szolgáltatásnyújtásokat, beleértve a fuvarozást és a kiegészítő ügyleteket is, amennyiben azok közvetlenül kapcsolódnak a termékek Unión kívülre történő exportjához (lásd ebben az értelemben: 2017. június 29-i L. Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 20. pont).
- 30 A jelen ügyben, bár a Bíróságnak címzett előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megemlítik a héairányelv 153. cikkét, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat – azon pontosításon kívül, miszerint a Cartrans a közúti fuvarozás területén működő közvetítő – nem tartalmaz semmi más olyan konkrét információt, amely lehetővé tenné annak megállapítását, hogy a jelen ügyben e társaság ilyen közvetítői minőségében eljárva milyen szolgáltatásokat nyújtott mások nevében és javára. Egyébiránt ugyanezen határozat szövegéből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó adóhatározat a közvetlenül az áruk kivitele céljából történő fuvarozási szolgáltatások után fizetendő héára vonatkozik.
- 31 Ilyen körülmények között és a Bíróság rendelkezésére álló információk elégtelenségére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata az alapügyben szóban forgó helyzetre jellemző tények figyelembevételével annak vizsgálata, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjával összefüggésben értelmezett 153. cikke valóban alkalmazandó-e az említett helyzetre, vagy csak az előző rendelkezés alkalmazandó-e arra.
- 32 Egyébiránt, bár a második kérdés a héalevonáshoz való jog megtagadásának az esetére utal, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából kitűnik – amint a főtanácsnok az indítványának 20. pontjában megjegyezte –, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdései lényegében azon feltételekre vonatkoznak, amelyek lehetővé teszik a héamentességet.
- 33 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy két kérdésével, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjával és adott esetben az ugyanezen irányelv 153. cikkével összefüggésben értelmezett említett rendelkezéssel ellentétes-e az olyan tagállami adóztatási gyakorlat, amely alapján az áruk kiviteléhez közvetlenül kapcsolódó fuvarozási szolgáltatások esetében, illetve az e fuvarozási szolgáltatásokban részt vevő közvetítők általi szolgáltatásnyújtások esetében megtagadják a héamentességet abban az esetben, ha az adófizetésre kötelezett személy egyedileg és kizárólag kiviteli vámáru-nyilatkozattal nem képes bizonyítani az érintett áruk kivitelét. Igenlő válasz esetén az említett bíróság arra kérdez rá, hogy ugyanezen rendelkezéseket úgy kell-e értelmezni, hogy azon harmadik ország vámhatóságai, amelybe az árukat fuvarozták, által hitelesített és az adófizetésre kötelezett személy által benyújtott TIR-igazolvány önmagában és minden körülmények között bizonyíthatja azt, hogy azokat valóban exportálták.

- 34 Először is a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett mentességgel kapcsolatban mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy e mentesség az ugyanezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő mentességet egészíti ki, és – akárcsak ez utóbbi mentesség – arra irányul, hogy garantálja az érintett szolgáltatásoknak a rendeltetési helyükön történő adóztatását, tehát azon a helyen, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek (2017. június 29-i L. Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 19. pont).
- 35 A Bíróság, e tekintetben azon állandó ítélkezési gyakorlatára utalva, amely szerint a héamentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóköteles, kimondta, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának megfogalmazásából és célkitűzéséből az következik – amely rendelkezés szerint a szolgáltatásnyújtás, beleértve a fuvarozást és a kiegészítő ügyleteket is, héamentes, amennyiben közvetlenül kapcsolódik a termékek exportjához –, hogy az említett rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy a közvetlen kapcsolat megléte nemcsak azt követeli meg, hogy az érintett szolgáltatások tárgyuknál fogva hozzájáruljanak valamely exportügylet tényleges végrehajtásához, hanem azt is, hogy e szolgáltatásokat közvetlenül, esettől függően, az ugyanezen rendelkezésben szereplő áruk exportőrének vagy címzettjének nyújtsák (lásd ebben az értelemben: 2017. június 29-i L. Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 22. és 23. pont).
- 36 Másodszor és annyiban, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy a jelen ítélet előző pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében így megkövetelt közvetlen kapcsolatot megvizsgálták az alapügy összefüggésében, felmerül az a kérdés, hogy az adóhatóságok szabadon megtagadhatják-e az érintett mentességeket azzal az indokkal, hogy a fuvarozó vagy a közvetítő nem képes egyedileg és kizárólag kiviteli vámáru-nyilatkozattal bizonyítani azt, hogy az érintett árukat valóban kivitték az Unión kívülre.
- 37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy mivel a héairányelv egyetlen rendelkezése sem írja elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességhez, ezen irányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk a kiviteli ügyletek mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, és hogy megelőzzenek bármely esetleges adócsalást, adókikerülést és visszaélést. Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben: 2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Ami az arányosság elvét illeti, egy nemzeti intézkedés túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alakszerűségi követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné a tartalmi követelményeket, és különösen anélkül, hogy azon kérdésre irányulna, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis azok objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 Az adósemlégesség elve megköveteli, hogy a héamentesség lehetséges legyen, amennyiben az említett tartalmi feltételek teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (lásd ebben az értelemben: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezethet (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 41 Egyrészt a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban. Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden, tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Másrészt valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Ami az olyan fuvarozási szolgáltatásnyújtás jelen ügyben szóban forgó objektív jellemzőit illeti, mint amelyet a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja említ, e rendelkezésből következik, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtást héamentességben kell részesíteni, amennyiben az közvetlenül kapcsolódik az áruk kiviteléhez.
- 44 Amint a jelen ítélet 35. pontjában szerepel, az említett tartalmi követelmények között szerepel tehát az érintett szolgáltatásnyújtás és az áruk kivitele közötti közvetlen kapcsolat fennállása, amely utóbbit, amint a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontjából kitűnik, különösen az eladó által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítésekként kell érteni.
- 45 A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján adómentes fuvarozási szolgáltatást kétségtelenül meg kell különböztetni a kiviteli ügylettől, vagyis a saját vám- és adóeljárás alá vont és adott esetben más adófizetésre kötelezett személyek bevonásával járó más adóköteles ügylettől, amelynek az adómentessége viszont az ugyanezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja alá tartozik.
- 46 Azonban nem vitatott, amint a jelen ítélet 34. és 35. pontjában szerepel, hogy az így mentesített fuvarozási szolgáltatás csak azért ilyen, mert az ilyen árukiviteli ügylethez kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak minősül, amely ügyletet kiegészíti, és amelynek a tényleges megvalósításához hozzájárul azáltal, hogy – akárcsak ez utóbbi ügylet mentessége – arra irányul, hogy garantálja az említett termékértékesítéseknek és szolgáltatásnyújtásoknak a rendeltetési helyükön, tehát azon a helyen történő adóztatását, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek.
- 47 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a héairányelv 146. cikkének (1) bekezdésében szereplő mentességek összessége, amint az említett cikk elnevezéséből kitűnik, „export-adómentességeknek” minősül.
- 48 Ilyen körülmények között ahhoz, hogy valamely fuvarozási szolgáltatás a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján, és abban az esetben, ha e szolgáltatást a mások nevében és javára eljáró közvetítő nyújtja, az említett irányelv 153. cikke alapján adómentes lehessen, főszabály szerint az szükséges, hogy a szóban forgó áruk ténylegesen ilyen kivitel, vagyis az Unión kívülre irányuló termékértékesítés tárgyát képezzék, amelynek a megtörténtét kielégítő módon bizonyítani kell a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok felé. Ilyen követelmény, amely így az adómentesség nyújtásához megkövetelt tartalmi követelményekre vonatkozik, ennélfogva nem tekinthető a jelen ítélet 38. cikkében felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében vett tisztán alaki követelménynek.

- 49 Azonban ebből nem következik, hogy az ilyen mentességben való részesülést függővé lehet tenni azon kötelező feltételtől, hogy az érintett fuvarozó vagy közvetítő annak bizonyítása céljából, hogy a kivitel valóban megtörtént, kiviteli vámáru-nyilatkozatot nyújtson be, kizárva így bármely más olyan bizonyítékot, amely lehetővé tenné a hatáskörrel rendelkező adóhatóságtól így megkövetelt meggyőződésnek az alátámasztását.
- 50 Ugyanis a minden mást kizáró ilyen bizonyítási módszer megkövetelése azt jelentené, hogy az adómentességhez való jogot a jelen ítélet 38. és 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében vett formai követelmények tiszteletben tartásától tennék függővé, annak vizsgálata nélkül, hogy az uniós jog által megkövetelt tartalmi követelményeket ténylegesen tiszteletben tartották-e, vagy sem. Kizárólag az a körülmény, hogy valamely fuvarozó vagy fuvarozási ügyletben részt vevő közvetítő nem képes kiviteli vámáru-nyilatkozatot bemutatni, nem jelenti azt, hogy az ilyen kivitel nem valósult meg ténylegesen.
- 51 E tekintetben az ilyen kiviteli vámáru-nyilatkozat benyújtásának kötelezettsége, amint különösen a Vámkódex 59., 161. és 182a. cikkéből kitűnik, kimondottan magára a kiviteli ügyletre alkalmazandó vám eljárás alá, és nem a TIR-igazolvánnyal nyújtott fuvarozási szolgáltatás alá tartozik, amely utóbbi az árutovábbítási eljárás alá tartozik. Az ilyen kötelezettség így főszabály szerint nem terheli a fuvarozót vagy a héairányelv 153. cikkében említett közvetítőt, akik az áruk fuvarozásáért vállalják a felelősséget az Unió külső határának átlépésével és ezen áruknak a harmadik országban található rendeltetési helyükre való szállításával, és akiknek következésképpen nem szükségszerűen kell az említett nyilatkozattal rendelkezniük.
- 52 A hatáskörrel rendelkező adóhatóságoknak azon vizsgálatok elvégzése céljából, amelyeket annak ellenőrzése céljából kell lefolytatniuk, hogy teljesülnek-e azok a tartalmi követelmények, amelyekről a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett mentességet a fuvarozási ügylet tekintetében függővé teszik, e hatóságoknak – amint a főtanácsnok az indítványának 39. pontjában megjegyezte – meg kell vizsgálniuk azon elemek összességét, amelyek a rendelkezésükre állnak annak megállapítása érdekében, hogy azokból elég nagy valószínűséggel lehet-e arra következtetni, hogy a harmadik országban található rendeltetési helyre így fuvarozott árukat abba el is szállították. Viszont az említett hatóságok csupán abból a körülményből, hogy a fuvarozó vagy a közvetítő nem nyújtott be az említett árukra vonatkozó kiviteli vámáru-nyilatkozatot, nem állapíthatják meg, hogy nem ez a helyzet.
- 53 Egyébiránt, és amint a főtanácsnok is megjegyezte az indítványának 40. pontjában, a Bíróság rendelkezésére álló iratok nem tartalmazznak semmiféle arra vonatkozó információt, hogy a fuvarozó vagy a közvetítő a jelen ügyben szándékosan olyan adócsalásban vett volna részt, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését, vagy hogy mivel az ilyen adóalany nem tett eleget az említett alaki követelménynek, a hatáskörrel rendelkező hatóságok akadályoztatva voltak annak megállapításában, hogy a mentesség tartalmi követelményei teljesültek-e.
- 54 A fentiekből az következik, hogy az a tagállami adóztatási gyakorlat, hogy megtagadják az Unión kívülre történő árukiviteléhez közvetlenül kapcsolódó fuvarozási szolgáltatásoknak a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett héamentességét, vagy az ilyen szolgáltatásokra vonatkozó, az ezen irányelv 153. cikkében említett közvetítői szolgáltatások héamentességét, kizárólag azzal az indokkal, hogy az érintett fuvarozó vagy közvetítő nem képes az említett áruk kiviteli vámáru-nyilatkozatát benyújtani, ellentétes a jelen ítélet 38. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlattal.
- 55 A jogbiztonság elvével kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv, amely a bizalomvédelem elvének a szükségszerű velejárója, és amelyet a tagállamoknak – amint a jelen ítélet 37. pontjában szerepel – tiszteletben kell tartaniuk, amikor az adómentesség területén feltételeket írnak elő, megköveteli egyrészt azt, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak legyenek, másrészt pedig, hogy alkalmazásuk szempontjából a jogalanyok számára kiszámíthatók legyenek (2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 56 Ezen elvnek még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi terhekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségeket. Ebből következik, hogy elengedhetetlen, hogy az adóalanyok ismerjék adókötelezettségeiket az ügylet megkötése előtt (2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 57 Egyébiránt a Bíróság pontosította, hogy az adóalanyt terhelő bizonyítási kötelezettség tartalmát az e tekintetben a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján kell meghatározni (2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 58 A jelen ügyben, amint a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, a kiviteli vámáru-nyilatkozat benyújtására irányuló követelmény nem következik az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás szövegéből, amely e tekintetben kizárólag olyan, nem részletezett okmányok benyújtását írja elő, amelyek lehetővé teszik annak alátámasztását, hogy a fuvarozott árukat exportálták.
- 59 Ilyen körülmények között az alapügyben szóban forgó adóztatási gyakorlat nem felel meg a jogbiztonság elvéből eredő, a jelen ítélet 55–57. pontjában felidézett követelményeknek.
- 60 Harmadszor a TIR-igazolványnak annak alátámasztása céljából tulajdonítható bizonyító erővel kapcsolatban, hogy teljesül az azon árukiviteltre vonatkozó feltétel, amelyhez valamely fuvarozási szolgáltatásnak közvetlenül kell kapcsolódnia ahhoz, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában szereplő adómentességben részesülni lehessen, emlékeztetni kell arra, hogy az említett okmányt, amely egységes jelleggel bír, a TIR-egyezmény releváns rendelkezéseivel összhangban állítják ki, amely egyezménynek mind az Unió, mind a tagállamok a részesei.
- 61 A Vámkódex 91. cikke (1) bekezdésének b) pontja és (2) bekezdésének b) pontja pontosítja, hogy az áruk Unió vámterületén belüli szállítása, amelynek az Unión kívül kell befejeződnie, a bizottsági eljárás szerint meghatározott bizonyos esetekben külső árutovábbítási eljárás alá tartozik, különösen, amennyiben e szállítás ilyen TIR-igazolvánnyal történik.
- 62 A TIR-igazolványt – amint a TIR-egyezmény rendelkezéseiből, különösen annak 1. cikkének e) és o) pontjából kitűnik – az érintett áruk fuvarozására szolgáló járművel együtt kell az indulási vámhivatalnál, az átmenő vámhivataloknál és a rendeltetési vámhivatalnál bemutatni és a jelen ítélet 16. pontjában említett lapok, betétlapok és szelvények útján hitelesíteni a célból, hogy a különböző érintett TIR-műveleteket mentesíteni lehessen, amint megállapításra kerül, hogy mindezt szabályszerűen befejezték.
- 63 A fentiekből következik, hogy különösen a rendeltetés helye szerinti harmadik országok vámhatóságai által megfelelően hitelesített TIR-igazolvány olyan hivatalos okmánynak minősül, amely főszabály szerint lehetővé teszi annak tanúsítását, hogy az érintett áruk az Unió külső határainak az átlépésével az Unióból az említett harmadik országba irányuló fizikai mozgás tárgyát képezték, és hogy azok ez utóbbiba megérkeztek.
- 64 Márpedig az áruk ilyen határátlépése és a rendeltetés helye szerinti harmadik országba való megérkezése, amelyet így a TIR-igazolvány tanúsít, valamely exportügylet egyik olyan elemének minősül, amely azt megkülönbözteti az Unión belül végrehajtott ügylettől (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 37. pont).
- 65 Ebből következik, hogy amennyiben az ilyen fuvarozási szolgáltatást TIR-igazolvánnyal nyújtják, ezen igazolvány – olyan pontos indokok hiányában, amelyek lehetővé tennék ezen igazolvány és annak elemei hitelességének vagy megbízhatóságának a kétségbe vonását – különös relevanciával bírhat valamely adómentességhez való jog említett fuvarozási szolgáltatás tekintetében történő elismerésének sajátos összefüggésében.

- 66 Az adóhatóságoknak ezért megfelelően figyelembe kell venniük az ilyen okmányt, egyébiránt – amint a jelen ítélet 52. pontjában szerepel – a birtokukban lévő minden más elemhez hasonlóan.
- 67 E tekintetben így az említett hatóságok feladata, hogy figyelembe vegyék a CMR-megállapodás keretében kibocsátott olyan okmányokat is, mint amelyeket megemlít a kérdést előterjesztő bíróság, annak vizsgálata céljából, hogy ezen okmányok adott esetben alátámaszthatják-e a fuvarozott áruk tényleges kivitelének valószínűségét.
- 68 A fentiek összességére figyelemmel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy egyrészt a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját, másrészt e rendelkezést az ugyanezen irányelv 153. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adóztatási gyakorlat, amely szerint az árukivitelhez közvetlenül kapcsolódó fuvarozási szolgáltatások esetében és az e fuvarozási szolgáltatásokban részt vevő közvetítők általi szolgáltatásnyújtások esetében a héamentességet az érintett árukra vonatkozó kiviteli vámáru-nyilatkozatnak az adófizetésre kötelezett személy általi benyújtásától teszik függővé. E tekintetben a hatáskörrel rendelkező hatóságok feladata, hogy az említett mentességek nyújtása céljából megvizsgálják, hogy az érintett áruk kivitelére vonatkozó feltétel teljesülése elég nagy valószínűséggel megállapítható-e az e hatóságok rendelkezésére álló elemek összességéből. Ebben az összefüggésben az áruk rendeltetési helye szerinti harmadik ország vámhatóságai által hitelesített, az adófizetésre kötelezett személy által benyújtott TIR-igazolvány olyan bizonyítéknak minősül, amelyet főszabály szerint az említett hatóságoknak figyelembe kell venniük, kivéve ha konkrét indokaik vannak ezen okmány hitelességének vagy megbízhatóságának a kétségbe vonására.

## A költségekről

- 69 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

**Egyrészt a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját, másrészt e rendelkezést az ugyanezen irányelv 153. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adóztatási gyakorlat, amely szerint az árukivitelhez közvetlenül kapcsolódó fuvarozási szolgáltatások esetében és az e fuvarozási szolgáltatásokban részt vevő közvetítők általi szolgáltatásnyújtások esetében a hozzáadottérték-adó alóli mentességet az érintett árukra vonatkozó kiviteli vámáru-nyilatkozatnak az adófizetésre kötelezett személy általi benyújtásától teszik függővé. E tekintetben a hatáskörrel rendelkező hatóságok feladata, hogy az említett mentességek nyújtása céljából megvizsgálják, hogy az érintett áruk kivitelére vonatkozó feltétel teljesülése elég nagy valószínűséggel megállapítható-e az e hatóságok rendelkezésére álló elemek összességéből. Ebben az összefüggésben az áruk rendeltetési helye szerinti harmadik ország vámhatóságai által hitelesített, az adófizetésre kötelezett személy által benyújtott TIR-igazolvány olyan bizonyítéknak minősül, amelyet főszabály szerint az említett hatóságoknak figyelembe kell venniük, kivéve ha konkrét indokaik vannak ezen okmány hitelességének vagy megbízhatóságának a kétségbe vonására.**

Aláírások