A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. június 29.*

„Előzetes döntéshozatal — 2006/112/EK irányelv — Hozzáadottérték-adó (héa) — A 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja — Export-adómentességek — Áruk exportjához vagy importjához közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások — Fogalom”

A C-288/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) a Bírósághoz 2016. május 23-án érkezett, 2016. május 17-i határozatával terjesztett elő

az „**L.Č.**” **IK**

és

a **Valsts ieņēmumu dienests** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta (előadó) tanácselnök, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Lett Köztársaság képviseletében I. Kalniņš, D. Pelše és A. Bogdanova, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és E. Kalniņš, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: lett.

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.) 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az „L.Č.” IK és a Valsts ieņēmumu dienests (adóhatóság, Lettország) között a hozzáadottérték-adónak (héa) a 2008–2010 folyamán végzett árufuvarozási ügyletekre való alkalmazhatósága tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A 2006/112 irányelv 131. cikke előírja:

„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 Ezen irányelvnek a IX. cím „Export adómentességek” című 6. fejezetében található 146. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az eladó által vagy nevében a Közösségen 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 61. cikkben, illetve a 157. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezések hatálya alá tartozó termékek exportjához vagy importjához.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5 Több feladóval kötött szerződések értelmében az „Atek” SIA kötelezettséget vállalt arra, hogy árutovábbítási eljárás alá vont árukat fuvaroz a rigai kikötőből (Lettország) Fehéroroszországba.

6 Egy másik szerződés értelmében az „Atek” az „L.Č.”-t bízta meg ezen árufuvarozás tényleges lebonyolításával.

7 Az említett fuvarozás az „Atek” járműveivel történt, amelyeket bérbe adott az „L.Č.”-nek, így ezen áruk feladóival szemben az „Atek” járt el fuvarozóként. Az „L.Č.” feladata a fuvarozási szolgáltatások nyújtása keretében a szállítóeszköz vezetése, javítása, tankolása, a határátkelőhelyeken a vámokmányok kitöltése és benyújtása, a rakomány őrzése, a címzettnek való átadása, a berakodáshoz és kirakodáshoz szükséges munka elvégzése volt.

8 Az „L.Č.”, mivel úgy vélte, hogy az általa nyújtott szolgáltatások árutovábbítási eljáráshoz kapcsolódnak, 0%-os héamértéket alkalmazott a szolgáltatásokra.

9 Az „L.Č.”-nél adóellenőrzést végeztek a 2008 januárja és 2010 decembere közötti időszak tekintetében. Ezen ellenőrzést követően az adóhatóság az állami költségvetésbe fizetendő héatöbbletet, bírságot és késedelmi kamatot állapított meg.

10 2011. szeptember 21-i határozatával az adóhatóság azon okból hagyta jóvá ezt az adómegállapítást, hogy az „L.Č.” nem volt jogosult 0%-os héamértéket alkalmazni az „Atek”-kel kötött szerződés keretében nyújtott szolgáltatások tekintetében, mivel – egyfelől – a fuvarozott áruk feladójával vagy címzettjével nem állt semmiféle kapcsolatban, és e szolgáltatások nem egyenértékűek a szállítmányozó vagy a fuvarozási megbízott szolgáltatásaival, másfelől pedig, az „L. Č.”, mivel nem rendelkezik a lett jog által megkövetelt engedéllyel, fuvarozónak sem tekinthető, következésképpen nem volt jogosult a fuvarozás végrehajtására.

11 Az „L.Č.” keresetet indított e határozattal szemben az administratīvā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) előtt, amely 2012. december 11-i ítéletével elutasította ezt a keresetet.

12 Az „L.Č.” fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben az Administratīvā apgabaltiesához (regionális közigazgatási bíróság, Lettország), amely 2014. május 29-én hozott ítéletében részben helyt adott a fellebbezésnek, részben pedig elutasította azt. E bíróság többek között azt állapította meg, hogy az ezen áruk feladója vagy címzettje és az „L.Č.” közötti jogviszony hiányában az ez utóbbi által nyújtott szolgáltatások nem tekinthetők egyenértékűek a szállítmányozó vagy a fuvarozási megbízott szolgáltatásaival, hanem gépjárművezetői szolgáltatásoknak minősülnek, amely szolgáltatások lényege, hogy valamely, nemzetközi árufuvarozási engedéllyel rendelkező fuvarozó – a jelen ügyben az „Atek” – gépjárművét egy gépjárművezető rendelkezésére bocsátják, ilyen engedély hiányában pedig az „L.Č.” nem tekinthető fuvarozói minőséggel rendelkezőnek. Következésképpen e bíróság szerint a 0%-os héamérték nem lett volna alkalmazható az „L.Č.” által nyújtott szolgáltatásokra.

13 Az „L.Č.” felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben az Augstākā tiesához (legfelsőbb bíróság, Lettország), mivel az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) elutasította fellebbezését.

14 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy kétségek merülnek fel a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának értelmezésével kapcsolatban. Az említett bíróság elsősorban arra a kérdésre keresi a választ, hogy azon tény ellenére, hogy az „L.Č.” által nyújtott szolgáltatások a lett területen áthaladó árukhoz kapcsolódtak, az a körülmény, miszerint e szolgáltatásokat nem közvetlenül ezen áruk címzettjének vagy feladójának nyújtották, akikkel az „L.Č.” nem állt jogviszonyban, hanem az ezekkel szerződött lettországi félnek, nevezetesen az „Atek”-nek, hatást gyakorol az e rendelkezésben előírt mentességre, amely rendelkezés megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen a szolgáltatásnyújtás és az érintett áruk importja vagy exportja között.

15 E körülmények között az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját, hogy csak abban az esetben alkalmazható valamely adómentesség, ha a szolgáltatások nyújtója és az áruk címzettje vagy feladója között közvetlen jogi kapcsolat vagy kölcsönös szerződéses jogviszony áll fenn?

2) A fent hivatkozott rendelkezésben említett közvetlen kapcsolatnak milyen feltételeknek kell megfelelnie ahhoz, hogy megállapítható legyen, hogy az áruk behozatalával vagy kivitelével kapcsolatos valamely szolgáltatás adómentes?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

16 Kérdéseivel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját, hogy az e rendelkezésben előírt mentesség alkalmazható az alapügyben vitatottakhoz hasonló ügyletekre, nevezetesen egy harmadik országba irányuló árufuvarozási szolgáltatásokra, ha e szolgáltatásokat nem közvetlenül ezen áruk feladójának vagy címzettjének nyújtották.

17 E bíróság elsősorban azt kívánja megtudni, hogy e mentesség alkalmazása – amely megköveteli, hogy az érintett szolgáltatások „közvetlenül kapcsolódjanak” az említett rendelkezésben szereplő áruk exportjához vagy importjához – olyan közvetlen jogviszony fennállásától függ-e, mint a szolgáltatás nyújtója és az érintett áruk feladója vagy címzettje közötti kölcsönös üzleti kapcsolatok.

18 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy 2006/112 irányelv 146. cikke az Európai Unión kívülre irányuló exportügyletek héamentességére vonatkozik. Ugyanis a nemzetközi kereskedelem keretében az ilyen mentesség célja, hogy tiszteletben tartsa az áruk és szolgáltatások rendeltetési hely szerinti megadóztatásának elvét. Valamennyi kivitelre irányuló, valamint azzal egyenértékű ügylet héamentes annak érdekében, hogy biztosítsák, hogy a szóban forgó tevékenységet kizárólag a termékek fogyasztásának helyén adóztassák meg (a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.] 15. cikkét illetően lásd: 2007. október 18-i Navicon ítélet, C-97/06, EU:C:2007:609, 29. pont; 2010. december 22-i Feltgen és Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, 16. pont).

19 A 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában szereplő mentesség ugyanezen 146. cikk (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.

20 E célból az említett 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja többek között azt írja elő, hogy a termékeknek az Unión kívül történő exportjához közvetlenül kapcsolódó fuvarozási szolgáltatások mentesek a héa alól.

21 E rendelkezés olyan kiterjesztő értelmezése, amely azon szolgáltatásokat is magában foglalja, amelyeket nem közvetlenül ezen áruk exportőrének, importőrének vagy címzettjének nyújtanak, az érintett tagállamok és gazdasági szereplők tekintetében az adómentességeknek a 2006/112 irányelv 131. cikkében előírt helyes és egyszerű alkalmazásával összeegyeztethetetlen korlátozásokhoz vezetne.

22 Egyébiránt, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében 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 (lásd többek között: 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet, C-185/89, EU:C:1990:262, 19. pont; 2004. szeptember 16-i Cimber Air ítélet, C-382/02, EU:C:2004:534, 25. pont; 2006. szeptember 14-i Elmeka ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 15 és 20. pont; 2012. július 19-i A ítélet, C-33/11, EU:C:2012:482, 49. pont).

23 Következésképpen a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának megfogalmazásából és célkitűzéséből az következik, hogy e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy a közvetlen kapcsolat megléte nem csak azt követeli meg, hogy az érintett szolgáltatások – tárgyuknál fogva – hozzájáruljanak valamely export- vagy importügylet tényleges végrehajtásához, hanem azt is, hogy e szolgáltatásokat közvetlenül – esettől függően – az említett rendelkezésben szereplő áruk exportőrének, importőrének vagy címzettjének nyújtsák.

24 A jelen ügyben az „L.Č.” által nyújtott szolgáltatások nyilvánvalóan szükségesek az alapügyben szóban forgó exportügylet tényleges végrehajtásához. Mindazonáltal e szolgáltatásokat nem közvetlenül ezen áruk címzettjének vagy exportőrének nyújtják, hanem ezen utóbbi szerződéses partnerének, nevezetesen az „Atek”-nek.

25 Ezenfelül, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is kitűnik, az említett szolgáltatásokat a hivatkozott áruk tekintetében fuvarozónak minősülő „Atek”-hez tartozó járművek segítségével nyújtották.

26 Következésképpen az „L.Č.” által nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt adómentességek hatálya alá.

27 E körülményekre figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség nem alkalmazható az alapügyben szereplőhöz hasonló, harmadik országba irányuló árufuvarozási ügylethez kapcsolódó szolgáltatások nyújtására, amennyiben e szolgáltatásokat nem közvetlenül ezen áruk feladójának vagy címzettjének nyújtják.

A költségekről

28 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség nem alkalmazható az alapügyben szereplőhöz hasonló, harmadik országba irányuló árufuvarozási ügylethez kapcsolódó szolgáltatások nyújtására, amennyiben e szolgáltatásokat nem közvetlenül ezen áruk feladójának vagy címzettjének nyújtják.

Aláírások