

62018CJ0275

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2019. március 28. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 131. cikk és a 146. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Az Európai Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítésének adómentessége – Az adómentesség nemzeti jogban elírt feltétele – A termékek bizonyos vámeljáráss alá vonása – A kiviteli eljárás alá vonás bizonyítéka”

A C-275/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2018. április 23-án érkezett, 2018. március 28-i határozatával terjesztett el a

Milan Vinš

és

az Odvolací finanční ředitelství

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök (előadó), F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund és L. S. Rossi bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

—

az Odvolací finanční ředitelství képviselőjében T. Rozehnal és D. Jeroušek, meghatalmazotti minőségben,

—

a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, J. Vlášil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,

—

a görög kormány képviselőjében M. Tassopoulou és A. Dimitrakopoulou, meghatalmazotti minőségben,

—
az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitis és M. Salyková,
meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006.
november 28-ai 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) 131. és 146. cikkének az
értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a Milan Vinš és az Odvolací finanční úřad (fellebbviteli pénzügyi igazgatóság,
Cseh Köztársaság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő,
hogy az adóhatóság megtagadta az Európai Unión kívülre feladott termékek számos
értékesítésének a hozzáadottértékadó (héta) alóli mentességét.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3

A héairányelv „Adóztatandó ügyletek” elnevezésű IV. címének „Termékértékesítés” elnevezésű 1.
fejezetében annak 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való
rendelkezésre jogosít fel.”

4

A héairányelv „Adómentesség” 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,
adókerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell
alkalmazni.”

5

A héairányelv IX. címének „Export?adómentességek” elnevezés? 6. fejezetében található 146. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

a)

az eladó által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;

[...]

6

A héairányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” elnevezés? XI. címének „Vegyes rendelkezések” elnevezés? 7. fejezetében található 273. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenl? bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefügg? alaki követelményeket.

[...]

A Vámkódex

7

A 2005. április 13?i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL 2005. L 117., 13. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12?i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 4. cikkének 15–17. pontja szerint:

„E Kódex alkalmazásában a következ? meghatározásokat kell alkalmazni:

[...]

15.

»Az áru vámjogi sorsa«:

a)

az áru vámeljáráshoz alá vonása;

[...]

16.

»Vámeljáráshoz«:

[...]

h)

a kiviteli eljárás.

17.

»Vámáru?nyilatkozat« valamely személy azon óhajának el?írt formában és módon tett jelzése, hogy az árut adott vámeljárás alá kívánja helyezni.”

8

A Vámkódexnek „Az áru vámjogi sorsa” elnevezés? IV. címe „Vámeljárások” elnevezés? 2. fejezetének az „Áru vámeljárás alá vonása” elnevezés? 1. szakaszában található 59. cikke a következ?ket írja el?:

„(1) A vámeljárás alá vonásra szánt árukról az adott vámeljárásra 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 id?pontig, amíg elhagyja a Közösség vámterületét, vagy megsemmisítésre kerül, vagy a vámáru?nyilatkozatot érvénytelenítik.”

9

Az említett kódex 61. cikke a következ?ket mondja ki:

„A vámáru?nyilatkozatot:

a)

írásban; vagy

b)

ahol ezt a bizottsági eljárásnak megfelel?en megállapított rendelkezések el?írják, vagy amennyiben azt a vámhatóság engedélyezi, adatfeldolgozási módszer segítségével; vagy

c)

a szokásos vámáru?nyilatkozat útján vagy más olyan cselekedettel kell megtenni, amellyel az áru birtokosa kifejezi, hogy azt vámeljárás alá kívánja vonni, ha az ilyen lehet?séget a bizottsági eljárásnak megfelel?en elfogadott szabályok biztosítják.”

10

A Vámkódex említett 2. fejezetének „Kivitel” elnevezés? 4. szakaszában található 161. cikkének (1) és (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A kiviteli eljárás lehet?vé teszi, hogy közösségi áru elhagyja a Közösség vámterületét.

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

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

A 2454/93/EGK rendelet

11

A 2006. december 18-ai 1875/2006/EK bizottsági rendelettel (HL 2006. L 360., 64. o.; helyesbítések: HL 2007. L 327., 32. o.; HL 2008. L 277., 38. o.) módosított, a 2913/92 rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-ai 2454/93/EGK bizottsági rendeletnek (HL 1993. L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.; helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 16. kötet, 133. o.) „Az áru vámjogi sorsa” elnevezésű II. részének „A kivitelre vonatkozó végrehajtási rendelkezések” elnevezésű IV. címe alatt található a „Végleges kivitel” elnevezésű 2. fejezete, amelyben a 795. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el:

„Ha az áruk kiviteli nyilatkozat nélkül hagyják el a Közösség vámterületét, úgy az exportőr köteles az erre vonatkozó vámárnyilatkozatot utólag benyújtani a letelepedési helye szerint illetékes vámhivatalhoz.

[...]

A vámhatóságok ezt a vámárnyilatkozatot akkor fogadják el, ha az exportőr az alábbiak valamelyikét bemutatja:

[...]

b)

elegendő bizonyíték az áruk jellegére és mennyiségére, valamint azokra a körülményekre vonatkozóan, amelyek között azok a Közösség vámterületét elhagyták.

[...]”

A cseh jog

12

A hozzáadottértékadóról szóló 235/2004. sz. törvény alapügy tényállása idején alkalmazandó változatának az „Exportra vonatkozó adóügyi dokumentum” elnevezésű 33a. §-a a következőket mondja ki:

„A termékexport szempontjából adóügyi dokumentum

a)

a vámhivatal termékeknek harmadik országba történő exportjára vonatkozó határozata, amelyben a vámhivatal igazolja, hogy a termékek elhagyták az Európai Unió területét [...]”

13

E törvény 66. §-a a következőképpen fogalmaz:

„(1) E törvény alkalmazásában a termékek exportja alatt a termékek Európai Unió területéről harmadik ország területére történő kilépését kell érteni, feltéve hogy a termékeket kiviteli

vámeljárás [...] alá vonták [...]

(2) Az olyan termékek adózó általi értékesítése, amelyeket a Cseh Köztársaságból harmadik országba

a)

az eladó vagy az eladó által erre felhatalmazott személy feladott vagy fuvarozott,

[...] mentesül a termékek harmadik országba történő exportját terhelő adó alól.

(4) A harmadik országba történő termékértékesítés keretében az ügylet teljesítése napjának azt a napot kell tekinteni, amelyen a – vámhivatal által is igazolt módon – a termékek elhagyták az Európai Unió területét. Az adózónak a termékek harmadik ország területére történő értékesítését a 33a. §-ának a) pontjában meghatározott adóügyi dokumentummal kell bizonyítania.

[...]

(6) Amennyiben a termékek Európai Unió területéről való kiléptetését a vámhivatal az adóügyi dokumentumon nem igazolja, az adózó a termékek kiléptetését más eszközzel is bizonyíthatja.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14

M. Vinš 2012. és 2014. között minden hónapban postai úton 400–500 katonai tárgydarabot adott fel az Unión kívülre. Ezen áruk tekintetében nem nyújtott be héabevallást, mivel úgy vélte, hogy a szóban forgó értékesítések héamentesek amiatt, hogy kivitelre szánt termékekre vonatkoztak.

15

2015. augusztus 27-ii határozatával a fellebbviteli pénzügyi igazgatóság lényegében helybenhagyta az adóhatóságok által hozott adóhatározatot, amelyben M. Vinšt a szóban forgó áruk értékesítése utáni hía megfizetésére kötelezték azzal az indokkal, hogy nem bizonyította, hogy ezen árukat kiviteli vámeljárás alá vonta, és így ezen értékesítések nem részesülhetnek a 235/2004. sz. törvény 66. §-ának (1) bekezdése alapján az exportadómentességben.

16

A M. Vinšt által e határozattal szemben indított keresetet elutasította a Krajský soud v Hradci Králové (Hradec Králové-i regionális bíróság, Cseh Köztársaság), mivel e bíróság azon a véleményen volt, hogy a kivitelre szánt termékek kiviteli vámeljárás alá vonásának a követelménye, mint az exportadómentességhez való jog feltétele, arányos volt, lehetővé tette az export hatékony bírósági felülvizsgálatát, és teljes mértékben megfelelt az uniós jognak. E tekintetben nem elegendő az, hogy a szóban forgó termékeket ténylegesen harmadik országokba értékesítették.

17

M. Vinš felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bíróságnál. Kérelmének alátámasztására azzal érvel, hogy ahhoz, hogy eleget tegyen a 235/2004. sz. törvény 66. §-ának (1) bekezdésében előírt feltételeknek, annak van jelentősége, hogy az érintett termékek elhagyták az Unió területét, következésképpen pedig, hogy azokat ténylegesen harmadik országba

értékesítették. Egy ilyen tény bizonyíthat a vámhivatal igazolása vagy más bizonyíték, beleértve a postai szolgáltatók által kiállított dokumentumokat. M. Vinš e tekintetben a 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítéletre (C-563/12, EU:C:2013:854) hivatkozik, amelyből azt a következtetést vonja le, hogy az érintett termékek vámeljárással való vonásának a feltétele meghaladja azt, mint amit a tagállamok a héairányelv 131. cikke alapján megkövetelhetnek.

18

A fellebbviteli pénzügyi igazgatóság megismételte azon érvelését, miszerint az alapügyben nem teljesült az exportértékesítés adómentességben való részesítése kumulatív feltételeinek mindegyike. Azt állítja, hogy a nemzeti jogalkotó a célból vezette be az érintett termékek vámeljárással való vonásának a feltételét, hogy megakadályozza az adócsalást, és hogy e feltétel megfelel a héairányelvnek. Véleménye szerint M. Vinš megelégedett olyan állítások eladásával, amelyeket semmiféle bizonyíték nem támaszt alá.

19

A kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy bár a tagállamok a héairányelv 131. cikke alapján nemzeti jogszabályaikban szabadon határozhatnak meg feltételeket az ezen irányelvben előírt mentességek – beleértve az említett irányelv 146. cikkében előírt mentességeket – helyes és egyszeri alkalmazásának a biztosítása és bármiféle esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából, azoknak így eljárva ugyanakkor tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogi alapelveket. E bíróság kétségét fejezi ki afelől, hogy a cseh jogszabály tiszteletben tartja ezen elveket azáltal, hogy az adóalany számára előírja azt a kötelezettséget, hogy bizonyítsa a kivitelre szánt termékek kiviteli vámeljárással való vonását, különösen, ha az adóalany módjában áll bizonyítani, hogy e termékek ténylegesen elhagyták az Unió területét.

20

E körülmények között határozott úgy a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Köthető-e a termékek exportjának a [héta] alóli mentesítéséhez való jog (a [héairányelv] 146. cikke) ahhoz a feltételhez, hogy a termékeket először egy meghatározott vámeljárással való vonják ([a 235/2004. sz. törvény] 66. §a)?

2)

Az adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából meghatározott feltételként az irányelv 131. cikke alapján kell-e indokolható-e az ilyen nemzeti rendelkezés [...]?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

21

Két kérdésével, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének – annak 131. cikkével összefüggésben értelmezett – a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti jogszabályi rendelkezés az Unión kívülre történő exportra szánt termékek esetében előírt héamentességet attól a feltételtől teszi függővé, hogy e termékeket kiviteli

vámeljáráshoz alá vonják.

22

Emlékeztetni kell először is arra, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól az eladó által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítését. E rendelkezést ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni, amely szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28-ai Piekowski ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 24. pont).

23

E mentesség arra irányul, hogy garantálja az érintett termékértékesítéseknek a rendeltetési helyükön, vagyis azon a helyen történő adóztatását, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 34. pont).

24

A jelen ítélet 22. pontjában említett rendelkezésekből, és különösen az említett 146. cikk (1) bekezdésének a) pontjában alkalmazott „feladott” kifejezésből következik, hogy akkor történik termékexport, és vonatkozik adómentesség az exportértékesítésre, ha az e termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították az Unión kívülre, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta az Unió területét (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28-ai Piekowski ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 25. pont).

25

Márpedig egyrészt a kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben nem vitatott, hogy M. Vinš az érintett termékeket postai úton feladta az Unió területén kívülre, ugyanis M. Vinš többek között azt állítja, hogy a postai szolgáltatók által kiállított dokumentumokkal bizonyítani tudja, hogy e termékek ténylegesen elhagyták az említett területet.

26

Másrészt a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja nem ír elő olyan feltételt, mint a 235/2004. sz. törvény 66. §-ának (1) bekezdése, amely szerint a kivitelt szánt terméket kiviteli vámeljáráshoz alá kell vonni ahhoz, hogy az ezen első rendelkezésben előírt exportadómentesség alkalmazandó legyen.

27

Következésképpen valamely ügyletnek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti exportértékesítésnek való minősítése nem függhet az érintett termékek kiviteli vámeljáráshoz alá vonásától, amelynek az elmaradása azzal a következménnyel jár, hogy megfosztja az adóalanyt az exportadómentességétől (lásd analógia útján: 2013. december 19-ai BDV Hungary Trading ítélet, C-563/12, EU:C:2013:854, 27. pont).

28

Másodszor, azonban a héairányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk a kiviteli ügyletek mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az

ezen irányelvben előírt mentességek 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 az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 37. pont).

29

Ami az említett elvet illeti, emlékeztetni kell arra, hogy 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 az anyagi jogi feltételeket, és különösen anélkül, hogy felvetné annak kérdését, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis azok objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni (2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 38. pont).

30

E tekintetben egy olyan feltétel, mint amelyet a 235/2004. sz. törvény 66. §-ának (1) bekezdése előír, amely megakadályozza héamentesség nyújtását olyan termékek értékesítése esetén, amelyeket nem vontak kiviteli vámeljárás alá, holott nem vitatott, hogy e termékeket a jelen ítélet 24. pontjában felidézett kritériumoknak megfelelően ténylegesen exportálták, és hogy ezen értékesítés az objektív jellemzőinél fogva tehát megfelel a mentesség héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt feltételeinek, nem tartja tiszteletben az arányosság elvét.

31

Egy ilyen feltétel előírása ugyanis azt jelentené, hogy az adómentességhez való jogot a jelen ítélet 29. pontja értelmében vett alaki követelmények tiszteletben tartásától tennék függővé, annak vizsgálata nélkül, hogy az uniós jog által megkövetelt anyagi jogi követelményeket ténylegesen tiszteletben tartották-e, vagy sem. Csupán az a körülmény, hogy valamely exportőr az érintett termékeket nem vonta kiviteli vámeljárás alá, nem jelenti azt, hogy az ilyen kivitel nem valósult meg ténylegesen (lásd analógia útján: 2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 50. pont).

32

A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezethet (2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 40. pont).

33

Először is a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg mindenféle 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, tényleg eltelhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadni tényleg a héamentességhez való jogot (2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 41. pont).

34

A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokban semmi sem utal arra, hogy az alapügyben szóban forgó mentesség megtagadása ilyen csalás fennállásán alapulna.

35

Másrészt valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 42. pont).

36

Mivel, amint lényegében a cseh kormány érvel, a kivitelre szánt termékek említett vámeljárással való vonásának a hiánya gyakran azzal járhat, hogy megnehezíti vagy akár ellehetetleníti az adóhatóságok számára annak vizsgálatát, hogy e termékek ténylegesen elhagyták-e az Unió területét, kétségtelen, hogy – ami a jelen ítélet 35. pontjában említett bizonyítékot illeti – a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok számára kielégítő módon bizonyítani kell, hogy az export valóban megtörtént, mivel e követelmény az adómentesség nyújtásához megkövetelt anyagi jogi feltételekre vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 48. pont).

37

Amint ugyanakkor a jelen ítélet 25. pontjából következik, az alapügyben nem állították azt, hogy az érintett termékek kiviteli vámeljárással való vonásának a hiánya megakadályozta volna annak bizonyítását, hogy teljesültek az anyagi jogi követelmények, a jelen ügyben az a követelmény, hogy e termékek ténylegesen elhagyják az Unió területét.

38

Ebből következik, hogy olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, a kivitelre szánt termékek kiviteli vámeljárással való vonására vonatkozó alaki követelmény nemteljesítése nem vezethet ahhoz, hogy az exportőr elveszíti az exportadómentességhez való jogát, amennyiben bizonyítja, hogy az érintett termékek ténylegesen elhagyták az Unió területét.

39

E megállapítást nem kérdőjelezheti meg a cseh kormány által előadott azon álláspont, miszerint az exportőrnek különösen a Vámkódex 59. cikkének (1) bekezdése és 161. cikkének (2) bekezdése alapján az érintett termékeket minden esetben az említett vámeljárással kellett volna vonnia az erre vonatkozó vámárnyilatkozattal, amit szükség esetén ex post megtehetett volna, így e követelmény kezdeti nemteljesítése nem járt volna az exportadómentességhez való jogának a végleges elvesztésével. Amint ugyanis a jelen ítélet 29–31. pontjából következik, az ilyen vámeljárással való vonás, függetlenül attól, hogy az export előtt vagy után történik-e, olyan alaki kötelezettségnek minősül, amely ráadásul nem a közös héarendszer, hanem a vámszabályozás alá tartozik. Következésképpen e kötelezettség nemteljesítése önmagában nem zárja ki, hogy az adómentesség nyújtását igazoló anyagi jogi feltételek teljesülnek.

40

A fentiekre tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének – annak 131. cikkével összefüggésben értelmezett – a) pontját úgy kell

értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti jogszabályi rendelkezés az Unión kívülre történő exportra szánt termékek esetében előírt háamentességet attól a feltételtől teszi függővé, hogy e termékeket kiviteli vám eljárás alá vonják, olyan helyzetben, amikor bizonyították az adómentesség anyagi jogi feltételeinek, köztük különösen azon feltételnek a teljesülését, amely megköveteli, hogy az érintett termékek ténylegesen elhagyják az Unió területét.

A költségekről

41

Mivel ez az eljárás az alap eljárásban 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének – annak 131. cikkével összefüggésben értelmezett – a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti jogszabályi rendelkezés az Unión kívülre történő exportra szánt termékek esetében előírt, hozzáadottértékadó alóli mentességet attól a feltételtől teszi függővé, hogy e termékeket kiviteli vám eljárás alá vonják, olyan helyzetben, amikor bizonyították az adómentesség anyagi jogi feltételeinek, köztük különösen azon feltételnek a teljesülését, amely megköveteli, hogy az érintett termékek ténylegesen elhagyják az Unió területét.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: cseh.