

C-656/19 -1



SZEGEDI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG

6726 Szeged, Fő fasor 16-20.

6701 Szeged, Pf.: 408. Tel.: 06-62-795-010

A Bíróság nyilvántartásába bejegyezve a <u>M 25357</u> szám alatt
Luxembourg, 2019-09-05 A hivatalvezető nevében
Fax/E-mail: _____
BIRÓSÁG
Benyújtva: <u>2019-09-04</u> <i>Illéssy István</i> tanácsos

107.K.27.052/2019/43.

[1] A Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Horváth és Gőz Ügyvédi Iroda (1025 Budapest, Ganz u. 12-14., eljáró ügyvéd: Dr. Horváth Lóránt) által képviselt **BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.** (6725 Szeged, Csöndes u. 20.) **felperesnek** – a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága Dél-alföldi Hatósági Főosztály Hatósági Osztály 2. (6721 Szeged, Bocskai u. 14., képviseli: Trugelné Dr. Szabó Edit kamarai jogtanácsos) által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) **alperes** ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási perében meghozta a következő

**v é g z é s t:**

[2] A bíróság a peres eljárás egyidejű felfüggesztése mellett az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EuB) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi a következő kérdésekben:

- 1./ Összeegyeztethető-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 147. cikkével az a tagállami gyakorlat, amely a külföldi utasnak történt hozzáadottértékadó-mentes termékértékesítés egyik fogalmi elemeként meghatározott „személyi poggyász” fogalmát a turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvében használt személyes útiholmi fogalmával, illetve az Uniós Vámkódex egyes rendelkezéseire vonatkozó részletes szabályok tekintetében történő kiegészítéséről szóló 2015/2446 számú felhatalmazáson alapuló rendelet 1. cikk 5. pontjában írt „poggyász” fogalmával azonosítja?
- 2./ Amennyiben az adott válasz nemleges, akkor milyen módon kell meghatározni a héairányelv 147. cikkében rögzített „személyi poggyász” fogalmát annak ismeretében, hogy a héairányelv ilyen fogalom meghatározást nem tartalmaz? Összeegyeztethető-e a közösségi jog rendelkezéseivel az a nemzeti gyakorlat, hogy a tagállami adóhatóságok kizárólag a „szavak általános értelmére” hivatkoznak?
- 3./ Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. és 147. cikkének rendelkezéseit, hogy amennyiben az adóalanyt a külföldi utas részére történő termékértékesítés címén adómentesség a héairányelv 147. cikkének megfelelően nem illeti meg, úgy szükség szerint vizsgálni kell a héairányelv 146. cikke alapján az exportértékesítéshez kapcsolódó adómentesség fennállását az Uniós Vámkódexben, illetve a felhatalmazás alapján kiadott jogi aktusban meghatározott vámalakosságok elmaradása ellenére is?

CURIA GREFFE Luxembourg
Dátum: 04. 09. 2019

4./ Amennyiben az előző kérdésre adandó válasz szerint a külföldi utasra vonatkozó adómentesség hiányában az ügylet export címén héamentességben részesülhet, minősíthető-e exportértékesítés jogcímén történő héamentes értékesítésnek a jogügylet akkor, ha a vevő szándéka a megrendelés időpontjában ezzel kifejezetten ellentétes volt?

5./ Amennyiben a 3./ és 4./ kérdésre adott válasz igenlő, a perbelihez hasonló, azaz olyan esetben, amikor a számlakibocsátó a teljesítés időpontjában tudott arról, hogy a termékek beszerzésére továbbértékesítési céllal került sor, a külföldi vevő ennek ellenére külföldi utasként kívánja kiléptetni a megvásárolt termékeket, tehát a számlakibocsátó rosszhiszeműen állított ki a külföldi utas adó visszaigénylésére szolgáló adó-visszaigénylő lapot és térítette vissza külföldi utasnak járó adómentesség címén az áthárított hozzáadottértékadókat, összeegyeztethető-e a héairányelv 146. és 147. cikkével, valamint az adósemlegesség és arányosság uniós elveivel az a tagállami gyakorlat, hogy az adóhatóság a tévesen a külföldi utasnak való értékesítés címén bevallott és megfizetett adó visszatérítését anélkül tagadja meg, hogy a termékértékesítést exportértékesítésnek minősítené és az ennek megfelelő korrekciót elvégezné annak ellenére, hogy a termékek útipoggyászként való kiléptetése Magyarországból vitán felül megvalósult?

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

## Indokolás

### Tényállás:

[3] A felperes főtevékenysége 2015 áprilisáig dísznövény-nagykereskedelem, ezt követően egyéb nem bolti, piaci kiskereskedelem. A felperes kereskedelmi forgalma 2015. évtől ugrásszerűen megnőtt, a korábbi 50 millió magyar forint (HUF) körüli forgalma elérte az évi 1 milliárd HUF-ot.

[4] A felperes tevékenysége a perrel érintett 2016. évben (a továbbiakban: tárgyévben) döntően, kb. 95%-ban különböző élelmiszeripari termékek – csokoládé, rágógumi, energiaital, kávé, tészta, öntetek –, valamint kozmetikai és tisztítószeres Közösségen kívüli területre, Szerbiába, 20 magánszemély részére történő értékesítéséből állt. A felperes által is tudottan három családhoz köthető szerb vevők rendszeresen, több száz alkalommal vásároltak nagy mennyiségű terméket a felperestől, a termékek Szerbiába való kiléptetésére a későbbiekben a vevők útipoggyászként került sor.

[5] A termékértékesítésről a felperes képviselője állította ki a bizonylatokat a megrendelők által telefonon megadott adatok alapján. A felperes megbízottja a termékeket a felperes szegedi raktárából a szerb magánszemély vevők által a szerb-magyar határ közelében, a határ magyar oldalán, Tompán bérelt raktárba szállította. A felperes képviselője által kiállított számlákat és a külföldi utasra vonatkozó adó-visszaigénylő lapokat a fuvarozást végző sofőr a termékekkel együtt Tompán adta át a megrendelőknek a készpénzben kifizetett vételár ellenében. A termékeket ezt követően Tomparól személygépjárművekkel, útipoggyászként szállították ki Szerbiába.

[6] A felperes minden kétséget kizáróan tudomással bírt arról, hogy szerb magánszemély vevői nem személyes vagy családi felhasználásra, hanem szerbiai piacokon való továbbértékesítés céljából vásárolták meg a szóban forgó termékeket. A felperes tudott arról is, hogy a családtagok

bevonására azért került sor, hogy az egyes értékesítések ellenértéke az 1 millió HUF-ot ne haladja meg, ami a vám eljárásra vonatkozó magyar vámhatósági belső szabályozás miatt megkönnyítette a termékek problémamentes átvitelét a szerb-magyar határon.

[7] A szerb magánszemélyek a fenti termékek után a külföldi utasokat megillető általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) kedvezményt érvényesítettek oly módon, hogy a felperes által kitöltött adó-visszaigénylő lapnak a termékeket kiléptető vámhatóság által záradékolt és pecsételt, egyes esetekben a „Közösség területét elhagyta Tompa” bélyegzőlenyomattal ellátott, a felpereshez visszajuttatott második példánya alapján a felperes az áfát a szerb vevőknek készpénzben visszatérítette.

[8] A szerb vevők minden esetben a külföldi utasra vonatkozó adó-visszaigénylő lap kiállítását kérték, a szóban forgó termékek nem útipoggyászként, hanem exportértékesítés keretében történő kivitele a részükről nem merült fel.

[9] A felperes a szerb magánszemély vevők részére a fentiek szerint visszafizetett áfát – összesen 339.788.000,- HUF (kb. 1.038.000 euró; elsőfokú határozat napján érvényes 327,25 HUF/euró árfolyamon számolva) összegben – az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 99. § (9) bekezdése alapján fizetendő adót csökkentő tételként szerepeltette tárgyévi bevallásaiban.

[10] A külföldi utas adó-visszaigénylést igazoló dokumentumok alátámasztják, hogy a szóban forgó termékek minden esetben elhagyták Magyarországot területét.

#### *Elsőfokú határozat*

[11] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a tárgyévre vonatkozó ellenőrzés eredményeképpen a 2018. június 27. napján kelt 4320976066 iktatószámú határozatával a felperest 340.598.000,- HUF (kb. 1.041.000 euró) áfakülönbözet, 163.261.000,- HUF (kb. 499.000 euró) adóbírság, továbbá 7.184.000,- HUF (kb. 22.000 euró) késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, miután megállapította, hogy a beszerzések túlmutattak a személyes szükséglet és a családi használat körén, azokra továbbértékesítés céljából került sor, ami kizárja az útipoggyászként történő minősítést. A határozat indokolásában kitért arra is, hogy a felperest export jogcímén sem illeti meg az adómentesség, mivel az ügyletek kapcsán senki sem kezdeményezte az exporthoz kapcsolódó vámhatósági kiléptető eljárást, és a felperes nem rendelkezett az ahhoz szükséges dokumentációval. A felperes nem felel meg az exportőr fogalmi meghatározásának sem, ugyanis az értékesített termékeket a vevőknek a raktárában, illetve az azok által Tompán, a szerb-magyar határ magyar oldalán fenntartott raktárban átadta, a birtokából kikerültek, ezért az áruk Unió vámterületén kívüli rendeltetési helyre való szállításáról nem rendelkezhetett.

#### *Másodfokú határozat*

[12] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2018. október 31. napján kelt 2234408853 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[13] A határozat indokolásában előadta: az adóhatóság számára az ellenőrzés következtében derült ki, hogy az értékesítés nem minősíthető külföldi utas részére történtnek, ezért megvizsgálta az exportértékesítés fennállásának feltételeit, melyet nem talált megállapíthatónak. Utalt a felperes nyilatkozatára, miszerint a felperes a vevő szándékára figyelemmel minősítette az értékesítést

külföldi utas részére történő értékesítésnek.

[14] Kifejtette, hogy a legfőbb magyar bírói fórum, a Kúria 2016. december 8. napján kelt Kfv.I.35.502/2016/6. számú ítéletében, amely a nemzeti jogalkalmazás egységét hivatott biztosítani, az útipoggyász fogalmának meghatározása körében az alábbiakat rögzítette: az áruk mennyiségének és a vásárlások gyakoriságának jelentősége van. Sem az áfatörvény, sem a héairányelv nem határozza meg a személyi poggyász fogalmát, arra nézve a közösségi vámjog sem ad eligazítást, a New York-i egyezmény a személyes útiholmi fogalmát határozza meg. A nemzeti gyakorlat szerint az útipoggyásznak az az áru tekinthető, amit az utas a saját szükségletére, vagy ajándékként – és hangsúlyozottan nem kereskedelmi céllal – vásárol. A rendszeresség és a nagy mennyiségű áru kizárja az útipoggyászként történő minősítést, ezért a kereskedelmi mennyiségű áru útipoggyászként történő kivitelére az áfatörvény 99. §-a nem ad lehetőséget. Amennyiben igazolt, hogy az áruk elhagyták a Közösség területét, a nemzeti gyakorlat szerint az adóhatóságnak vizsgálnia kell, hogy más jogalapon fennállnak-e az adómentes termékértékesítés feltételei, így különösen a felperest megilleti-e az áfatörvény 98. §-a szerinti mentesség. A nemzeti gyakorlat figyelemmel van az EuB azon álláspontjára, hogy ugyan az irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adólevonási jog gyakorlásának szabályaira vonatkozó formai követelményeket állapítsanak meg, de ezek terjedelme nem mehet túl azon a mértéken, amelyeket szükségesnek ítélt az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében.

[15] Kúria ítéletében foglaltakat figyelembe véve sem illeti meg a felperest export jogcímén adómentesség, ugyanis az ügylet kapcsán nem kezdeményezte az exporthoz kapcsolódó vámhatósági kiléptető eljárást, az ügyletek exportként történő kezelése a felperes nyilatkozata szerint nem merült fel, mivel a szerb vevők kifejezetten a külföldi utasnak járó adómentesség alkalmazását kérték.

#### *A kereseti kérelem*

[16] A felperes keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését kérte.

[17] Kifejtette, hogy sem a közösségi jog, sem az áfatörvény nem tartalmaz definíciót a személyi vagy útipoggyászra nézve. Adójogi definíció hiányában a vámhatóság sem tudja elkülöníteni a határon átvitt árukat, ezért nem tagadhatja meg a kivitt termék adó-visszaigénylő lapjának záradékolását arra tekintettel, hogy az feltételezhetően továbbértékesítési szándékkal történik. A felperes esetében adóelkerülési cél sem valósulhat meg, mivel az adózót export jogcímén egyébként is mentesség illetné meg az áfatörvény 98. §-a alapján. Hivatkozott az EuB C-271/06. számú Netto Supermarkt ügyére, miszerint az adóügyekben nem lehet az EuB vámügyekben folytatott ítélkezési gyakorlatára hivatkozni, ezért vámjogi jogszabályok alapján sem ítélt meg a felperes adózási konstrukciója.

[18] A felperes vitatta az adóhatóság azon jogértelmezését, miszerint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (NAV törvény) 12/A. §-a szerint a kiléptető vámhatóság nem látja el a jogszabályban meghatározott adóigazgatási feladatkört pusztán azért, mert a tevékenységét a NAV keretein belül látja el, így a vámhatóság mindössze az áru Európai Unió területének elhagyását, és nem az áfatörvény 99. §-a szerinti személyi vagy útipoggyász részeként történő kiléptetést, annak való megfelelést igazolja.

[19] A felperes hangsúlyozta, hogy az exportügyletek adómentessé tételének az a célja, hogy tiszteletben tartsa az áruk és szolgáltatások rendeltetési hely szerinti adóztatásának elvét. A perben

nem volt vitatott, hogy az áruk ténylegesen elhagyták az Európai Unió területét. Az export megvalósulását nem érinti, hogy mi volt a külföldi honosságú vevők szándéka a beszerzéssel. Egyébként a vevők Szerbiában kereskedelmi tevékenységet folytattak, mivel ott egy iparág épült ki a Magyarországról beszerzett termékek viszonteladására. Az adóhatóság arra hivatkozással tagadta meg export jogcímén a felperestől az áfamentességet, hogy nem kezdeményezte az exporthoz kapcsolódó vámhatósági kiléptető eljárást, nem nyújtott be kiviteli árnyilatkozatot, nem rendelkezett az export tényét alátámasztó egységes okmánnyal, illetve a vámhatóságtól származó elektronikus üzenettel. A felperes álláspontja szerint az adóhatóság által hiányolt nyilatkozatok a vámalakítások körébe tartoznak, melynek megsértése okán az adómentesség megtagadása nem összeegyeztethető a közösségi joggal.

[20] A felperes kiemelte, hogy az adójogi és a vámjogi exportáló személye elválhat egymástól. Az adójogi exportáló minden esetben az a személy, aki harmadik ország felé teljesíti a termékértékesítést, ugyanakkor a vámjogi kiléptetést nem feltétlenül ő kéri, azaz nem feltétlenül ő minősül vámjogi exportálónak is. A felperes sérelmezte, hogy az alperes álláspontja szerint nem felel meg az exportőr fogalmi meghatározásának, mivel az értékesített termékeket a raktárában, illetve a vevők által Tompán fenntartott raktárban a vevőknek átadta, azok a birtokából kikerültek, ezért azok Unió vámterületén kívüli rendeltetési helyre való szállításáról nem rendelkezhetett. A felperes álláspontja szerint az alperes érvelése az áfatörvény 98. § (1) bekezdés b) pontjának és (3) bekezdésének helyes értelmezésével nem vezethető le, mivel nincs jogi akadálya annak, hogy a fuvarozást a beszerző harmadik országbeli személyek intézzék.

#### *Az alperes védekezése*

[21] Az alperes védekezésében a kereset elutasítását kérte fenntartva határozata indokolásában rögzített jogi álláspontját.

#### **Jogi háttér:**

##### ***1.) Az uniós jog***

[22] A héairányelv 146. cikke az alábbiak szerint hangzik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

- a) az eladó által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;
- b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulóhajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el;
- c) termékek olyan elismert szervezetek számára történő értékesítése, amelyek a Közösség területén kívül végzett humanitárius, jótékonyági vagy oktatói tevékenységük keretében azokat a Közösség területéről kiviszik;
- d) az olyan ingóságokon végzett munkából álló szolgáltatások, amely ingóságokat az ilyen munkának a Közösségben történő elvégzése céljából szereztek be vagy importáltak, és amelyeket a szolgáltatást nyújtó személy vagy a nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő, illetve azok nevében eljáró személy adott fel vagy fuvarozott el a Közösség területén kívülre;
- 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.

(2) Az (1) bekezdés c) pontjában meghatározott adómentesség HÉA-visszatérítés útján is biztosítható.”

[23] A héairányelv 147. cikke az alábbiak szerint hangzik:

„(1) Amennyiben a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett értékesítés az utasok személyi poggyászában szállítható termékekre vonatkozik, az adómentességet csak a következő feltételek teljesülése mellett lehet alkalmazni:

a) az utas a Közösségben nem telepedett le;

b) a termékeket az értékesítés hónapját követő három hónapon belül a Közösségen kívülre kiviszik;

c) az értékesítés összértéke - beleértve a HÉA összegét is - meghaladja a 175 EUR-t, illetve ennek az október első munkanapján érvényes átváltási árfolyam szerinti, nemzeti valutában kifejezett ellenértékét, amelyet évente egyszer kell megállapítani, és a következő év január 1-jétől kezdődően kell alkalmazni. Mindazonáltal a tagállamok mentesíthetik az első albekezdés c) pontjában említett összegnél alacsonyabb összértékű értékesítéseket.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában „a Közösségben nem letelepedett utas” az az utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a Közösségben található. Ebben az esetben „állandó lakóhely vagy szokásos tartózkodási hely” az a hely, amely az útlevélben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik.

A kivitel a számlával vagy más igazoló okmánnyal kell bizonyítani, amelyet a termékeket a Közösségből kiléptető vámhivatal lebélyegzett.

Minden tagállam eljuttatja a Bizottsághoz azoknak a bélyegzőknek a mintapéldányait, amelyeket a második albekezdésben említett igazolás céljára alkalmaz. A Bizottság továbbítja ezt az információt a többi tagállam adóhatóságához.”

## 2.) A magyar jog

[24] Az áfatörvény 98. §-a az alábbiak szerint hangzik:

„(1) Mentés az adó alól a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése a Közösség területén kívülre, feltéve, hogy a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását

a) az értékesítő maga vagy - javára - más végzi;

b) a (3) és (4) bekezdésben, illetőleg a 99. és 100. §-ban meghatározott további feltételek szerint a beszerző maga vagy - javára - más végzi.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának feltétele, hogy

a) a termék Közösség területéről való elhagyásának tényét, amelynek az értékesítés teljesítésekor, de legfeljebb a teljesítés napját követő 90 napon belül kell megtörténnie, a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság igazolja, valamint

b) az a) pontban említett határidőn belül az értékesített terméket rendeltetésszerűen ne használják, egyéb módon ne hasznosítsák, ide nem értve a kipróbálást és a próbagyártást.

(3) Az (1) bekezdés b) pontja - a 99. és 100. §-ban meghatározott eltéréssel - abban az esetben alkalmazható, ha ezzel összefüggésben a beszerző nem telepedett le belföldön, letelepedés hiányában pedig, ha lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nincs belföldön.

(4) A (3) bekezdéstől függetlenül nem alkalmazható az (1) bekezdés szerinti adómentesség abban az esetben, ha a beszerző kiránduló hajó, turista repülőgép vagy magánhasználatra szolgáló közlekedési eszköz felszerelését (tartozékát), valamint az üzemeltetéshez, ellátáshoz szükséges terméket maga fuvarozza el.

(5) Amennyiben a termék értékesítése során az adó alóli mentesség kizárólag a (2) bekezdés a)

pontjában meghatározott feltétel teljesítése hiányában nem alkalmazható, azonban a termék az értékesítés teljesítését követő 360 napon belül elhagyja a Közösség területét, és ezt a tényt a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság igazolja, az adóalany jogosult az ezen termékértékesítést terhelő fizetendő adóval megegyező összegben csökkenteni a fizetendő adóját. A fizetendő adó csökkentésének feltétele az ügylet teljesítését tanúsító számla megfelelő módosítása.”

[25] Az áfatörvény 99. §-a az alábbiak szerint hangzik:

„(1) Abban az esetben, ha a beszerző külföldi utas, és az értékesített termék vagy termékek (e § alkalmazásában a továbbiakban együtt: termék) a külföldi utas személyi vagy útipoggyászának részét képezik, a 98. § (1) bekezdése szerinti adómentesség alkalmazásához szükséges az is, hogy

a) a termékértékesítés - adóval számított - összellenértéke meghaladja a 175 eurónak megfelelő pénzüsszeget,

b) a külföldi utas érvényes úti okmányával vagy személye azonosítására szolgáló egyéb, Magyarország által elismert érvényes közokirattal (a továbbiakban együtt: úti okmány) igazolja jogállását,

c) a termék Közösség területéről való elhagyásának tényét az állami adóhatóság által erre a célra rendszeresített nyomtatvány vagy más, az állami adóhatóság által engedélyezett, a (10) bekezdésben meghatározott adattartalmú nyomtatvány (a továbbiakban együtt: adó-visszaigénylő lap) záradékolásával és lebélyegzésével a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság - az értékesített termék és a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla eredeti példányának egyidejű bemutatása mellett - igazolja.

(2) Az adómentesség érvényesítése érdekében a termék értékesítőjének a számlakibocsátás mellett - a külföldi utas kérelmére - az adó-visszaigénylő lap kitöltéséről is gondoskodnia kell. A számlának és az adó-visszaigénylő lapnak a külföldi utas azonosítására vonatkozó adatai nem térhetnek el az úti okmányában szereplő adatoktól. A külföldi utas köteles úti okmányát a termék értékesítőjének bemutatni. Az adó-visszaigénylő lap csak 1 darab számlának a termékértékesítésre vonatkozó adatait tartalmazhatja úgy, hogy azok nem térhetnek el a számla adataitól. Az adó-visszaigénylő lapot a termék értékesítője 3 példányban állítja ki, amelyből az első 2 példányt a külföldi utasnak adja át, a harmadik példányt pedig saját nyilvántartásában őrzi meg.

(3) Abban az esetben, ha az (1) bekezdés c) pontjában említett kiléptetést a vámhatóság igazolja, az adó-visszaigénylő lap záradékolts és lebélyegzett második példányát a külföldi utastól bevonja.

(4) Az adómentesség érvényesítésének feltétele, hogy

a) a termék értékesítője birtokolja az adó-visszaigénylő lap (1) bekezdés c) pontja szerint záradékolts és lebélyegzett első példányát, továbbá

b) ha a termékértékesítés teljesítésekor adó felszámítása történt, a felszámított adót a termék értékesítője - az (5)-(8) bekezdések szerint - a külföldi utas részére visszatérítse.

(5) Az adó visszatéríttetését a termék értékesítőjénél személyesen a külföldi utas, illetőleg a nevében és képviselőjében eljáró meghatalmazottja indítványozhatja. Abban az esetben, ha a külföldi utas

a) személyesen jár el, köteles úti okmányát bemutatni;

b) nem személyesen jár el, a nevében és képviselőjében eljárónak csatolnia kell a nevére szóló írásos meghatalmazást.

(6) Az adó visszatéríttetésére érdekében a külföldi utas, illetőleg meghatalmazottja a termék értékesítőjének

a) átadja az adó-visszaigénylő lap (1) bekezdés c) pontja szerint záradékolts és lebélyegzett első példányát, továbbá

b) bemutatja a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla eredeti példányát.

(7) A visszatérített adó forintban illeti meg a külföldi utast, amelyet készpénzben kell kifizetni. A

termék értékesítője és a külföldi utas azonban ettől eltérő pénznemben és fizetési módban is megállapodhat.

(8) A termék értékesítője köteles egyúttal gondoskodni arról is, hogy a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla ismételt adó-visszatérítetésre ne jogosítson. Ennek érdekében a visszaszolgáltatást megelőzően a számla eredeti példányán az "áfa elszámolva" jelölést kötelezően fel kell tüntetni, és az így megjelölt számláról a termék értékesítőjének fotómásolatot kell készítenie, amelyet köteles nyilvántartásában megőrizni.

(9) Abban az esetben, ha a (4) bekezdés b) pontja szerint adó felszámítása történt, és azt a termék értékesítője korábban fizetendő adóként megállapította és bevallotta, jogosult arra, hogy legkorábban abban az adómegállapítási időszakban, amelyben a külföldi utas részére az adó visszatérítése megtörtént, csökkentse a 153/A. § (1) bekezdése szerint megállapított fizetendő adót a visszatérített adó összegével, feltéve, hogy ezt az összeget nyilvántartásában elkülönítetten mutatja ki.

(10) Az adó-visszaigénylő lap kötelező adattartalma a következő:

- a) a termék értékesítőjének neve, címe és adószáma;
- b) a külföldi utas neve, címe és úti okmányának száma;
- c) a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla sorszáma;
- d) a termékértékesítés - adóval együtt számított - összellenértéke;
- e) a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság záradékának és bélyegzőjének helye annak igazolására, hogy a termék a Közösség területét elhagyta.

(11) Az adó-visszaigénylő lap rovatait legalább magyar, angol, német, francia és orosz nyelveken kell feltüntetni, és azokat magyar, angol, német vagy francia nyelven kell kitölteni.”

[26] Az áfatörvény 259. §-ának 10. pontja határozza meg a külföldi utas fogalmát, amely az alábbiak szerint hangzik:

„külföldi utas: az a természetes személy, aki Közösség egyetlen tagállamának sem állampolgára, és nem jogosult a Közösség egyetlen tagállamában sem állandó tartózkodásra, továbbá az, aki a Közösség valamely tagállamának állampolgára ugyan, de lakóhelye a Közösség területén kívül van.”

[27] Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 170. §-a az alábbiak szerint hangzik:

„(1) Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke - ha e törvény másként nem rendelkezik - az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt összeg.

(2) Adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözet, önadózás esetén csak akkor, ha az adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg, illetve a költségvetési támogatást igénybe vették. (...)”

#### **Tagállami bírósági gyakorlat:**

[28] A Kúria a Kfv.I.35.502/2016/6. számú ítéletében a perbelihez hasonló tényállással – kereskedelmi mennyiségű áru külföldi utasként történő kiléptetésével – kapcsolatban kifejtette:



elsőként az áfatörvény 99. §-a szerinti feltétel teljesülését kell vizsgálni, majd arra figyelemmel, hogy az áruk ténylegesen elhagyták a Közösség területét elemezni kell, hogy más áfatörvénybeli előírás alkalmazható-e. Sem az áfatörvény, sem a héairányelv nem határozza meg az útipoggyász fogalmát, erre a közösségi vámjog, illetve a nemzetközi jog sem ad egyértelmű definíciót. Azonban rögzíthető, hogy útipoggyásznak az az áru tekinthető, amit az utas a saját szükségletére, vagy ajándékként – és hangsúlyozottan nem kereskedelmi céllal – vásárol. Hivatkozott döntésben a Kúria kifejtette azt is, hogy az áfatörvény 99. §-a nem ad lehetőséget a kereskedelmi mennyiségű áru útipoggyászként történő kivitelére, ezért ezen a címen adómentesség, adólevonás nem engedélyezhető.

[29] Abban az országban kell adóztatás alá vonni a termékértékesítést, ahol az annak tárgyát képező termékeket végül felhasználják, ezért szükséges vizsgálni az áfatörvény 98. §-a szerinti adómentesítő szabály alkalmazhatóságát. Az adóhatóságot terheli annak felderítése, hogy a felperest az áfatörvény 98. §-a szerinti mentesség mennyiben illette meg az (1) bekezdés b) pontjában és (3) bekezdésében írtakra figyelemmel. Hivatkozott döntésében a Kúria hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog gyakorlásának szabályaira vonatkozó formai követelményeket a tagállam megállapíthat, azonban azok terjedelme nem haladhatja meg a célok eléréséhez szükséges mértéket és nem veszélyeztetheti a héasemlegességet.

#### ***A kérdés indokolása és a bíróság álláspontja:***

[30] A bíróság elöljáróban leszögezi, hogy az áfatörvény 98-99. §-ainak rendelkezései a perbeli ügy szempontjából megegyeznek a héairányelv 146-147. cikkeinek a rendelkezéseivel, ezért a bíróságnak a héairányelv fenti rendelkezéseit kell alkalmaznia, értelmeznie.

[31] A bíróság álláspontja szerint a személyi- és útipoggyász fogalmának meghatározása során annak hétköznapi értelméből kell kiindulni, melynek megerősítéseként lehet utalni a Közösségi Vámcodekx, az Uniós Vámcodekx, illetve a New York-i egyezmény (Magyarországon kihirdette az 1964. évi 2. törvényerejű rendelet) szabályaira. Ezt támasztja alá a tagállami bírósági gyakorlat, melytől a bíróság sem kíván eltérni. A bíróság álláspontja szerint az útipoggyász fogalmának megítélésénél a kiléptetés céljának van döntő jelentőség; az útipoggyász fogalmának nem felel meg az olyan áru – a méretétől és a szállítás módjától függetlenül –, amelynek beszerzésére nem személyes, családi szükséglet, vagy ajándékozás céljából, hanem továbbértékesítési célból került sor. Ugyanakkor tételes autentikus jogértelmezés hiányában a fogalom meghatározására szükséges előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezni.

[32] A külföldi utas adómentesség szabályainak alkalmazhatósága hiányában jelen közigazgatási perben az alperes vizsgálta az exportmentesség feltételeit. Ebben a körben megállapította: a felperes tudott arról, hogy piacoknak értékesít terméket, fel kellett ismernie, hogy a külföldi utas adómentesség törvényi feltételei nem állnak fenn, ezért a jelen ügyben a felperes alappal nem hivatkozhat a jó kereskedő gondosságára (lásd ebben az értelemben az EuB 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet, C-271/06., 29. pontját). A felperes hivatkozásával ellentétben nincs olyan tartalmú konkrét áfatörvénybeli rendelkezés, amely a vevő ilyen irányú kérése esetén az eladót a perbelihez hasonló ügyben adó-visszaigénylő lap kiállítására kötelezné.

[33] A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor a termékértékesítés időpontjában az eladó nem hagyhatta figyelmen kívül a vevő kinyilvánított szándékát sem, miszerint a termékeket mint külföldi utas kívánta kiléptetni az országból, ami kizárja a termékexport címen történő áfamentes számlázás lehetőségét. A külföldi utas adómentességére más, az exportértékesítéshez képest szigorúbb szabályok vonatkoznak – a termékkör behatárolt, az adómentesség érvényesítése

összeghatárhoz kötött, a számlát nem lehet eleve adómentesen kiállítani –, amiből értelemszerűen következik, hogy a magát külföldi utasként meghatározó, azaz az áfamentesség szempontjából szigorúbb rezsim alá tartozó vevőre az exportértékesítés adómentességét a számlakibocsátó egyoldalúan nem alkalmazhatta, hiszen arra számíthatott, hogy a vevő mint külföldi utas fogja kiléptetni a terméket az országból. A számlakibocsátó tehát abban a tekintetben helyesen járt el, hogy áfával növelt összegben állította ki a számlákat. Amennyiben a külföldi vevő változtatott volna az eredeti szándékán, a termékeket mégis egységes vám eljárás keretében léptette volna ki az országból, esetlegesen felmerülhetne a számlahelyesbítés lehetőségének vizsgálata. A külföldi vevő eredeti szándékához képest ilyen változás azonban a perbeli esetben nem következett be, a perben nem volt vitás, hogy a vevő mint külföldi utas szállította ki a termékeket. A számlák tehát kiállításukkor helyesek voltak, és utóbb sem következett be olyan változás, ami korrekciójukra okot adott volna, ezért az adóhatóságnak sem kellett a számlák tartalmát utóbb átminősítenie.

[34] A perbeli esetben a felek között nem vitás, hogy a számlakibocsátó külföldi vevői kereskedelmi mennyiségű árut léptettek át továbbértékesítési céllal, de külföldi utasként a magyar-szerb határon. Nem vitatott az sem, hogy a vevők arra törekedtek, hogy az egyszerre kiszámlázott tételek ellenértékét egy meghatározott összeg alatt tartsák így kerülve el a vámhatósági ellenőrzést. A számlakibocsátó tudott arról, hogy a vevői magatartása csalárd, tudatában volt annak, hogy a külföldi utas adómentesség feltételei nem állnak fenn, ezért annak érvényesítése érdekében nem állíthatta volna ki az adó-visszaigénylő lapot. A bíróság álláspontja szerint irreleváns, hogy a külföldi vevők pontosan mely szerb jogszabályt kívánták megkerülni, és milyen előnyük származott abból, hogy külföldi vevőként vitték be a termékeket Szerbia területére. Az adóhatósági döntés felülvizsgálata során annak van jelentősége, hogy a számlakibocsátó tudott vevői továbbértékesítési szándékáról, ezért nem biztosíthatta volna számukra a külföldi utasnak járó adómentességet. Azáltal, hogy a felperes a külföldi vevőivel együttműködött a magyar adójogszabályok megkerülésében, és tudva a továbbértékesítési célról, azaz a külföldi utasnak jár adómentesség alapvető feltételének hiányáról, mégis visszatérítette számukra az áfát, melyet fizetendő adó csökkentő tételként szerepeltetett a tárgyévi bevallásaiban, a jogkövető versenytársaihoz képest jelentős versenyelőnyre tett szert.

[35] A számlakibocsátó és a vevő tudatos, szándékegységben kifejtett magatartásának eredményeképpen a termékek szerb vámhatóságnak történő bemutatása, azok tételes ellenőrzése elmaradt, a termékek nyomon követhetősége meghiúsult, és jelen ügyben nem tisztázott vámterhek, egyéb vámkezeléssel kapcsolatos költségek nem kerülhettek megállapításra, a vevőnek továbbá lehetősége nyílt arra, hogy a magánszemélyként Szerbiába beléptetett árukat a szerb adójogszabályok megkerülésével értékesítse tovább. A perbeli tényállás szempontjából irreleváns, ezért nem szükséges tisztázni, hogy a szerb vevők a későbbiekben ténylegesen éltek-e ezzel a lehetőséggel, a szerbiai adó és egyéb konzekvenciák kívül esnek jelen per vizsgáladási keretein, és nem kellett vizsgálni azt sem, hogy a vám eljárás megkerülésével milyen konkrét költségeket kerültek el. Mindössze annak van jelentősége, hogy a számlakibocsátó magatartásával tudatosan segítette a szerb vevő csalárd tevékenységét, tudatosan sértette meg az áfatörvénynek az értékesítésre előírt előírásait a külföldi utasra vonatkozó számlázással és nyomtatványok kitöltésével, valamint adóalapjának a külföldi utasnak adott adó-visszatérítésre alapított jogosulatlan csökkentésével.

[36] Amennyiben az adóhatóságnak a külföldi utasnak járó adómentesség címén való adó-visszatérítés lehetőségének hiányában egy másik jogcímen biztosítania kellene az adómentességet, a számlakibocsátó rosszhiszemű magatartása lényegében jogkövetkezmény nélkül maradna, különösen arra tekintettel, hogy jogosulatlan visszaigénylés hiányában az adóbírság alkalmazásának a feltételei sem állnának fenn. Ez a helyzet a számlakibocsátó által jogosulatlanul elért versenyelőny

miatt egyrészt sértené az adósemlegesség elvét, másrészt a tagállamok adócsalás, adókijátszás elleni fellépésre vonatkozó kötelezettségébe ütközne.

[37] Az EuB korábban már foglalkozott az adósemlegesség elvével adómentességre való jogosultság kapcsán. Kimondta, hogy az adósemlegesség elvével az uniós jogalkotó a héa területén az egyenlő bánásmód általános alapelvét fejezi ki. Azokat az intézkedéseket, amelyeket a tagállamok a héa pontos beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében fogadhatnak el, nem lehet úgy alkalmazni, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét. Az adóalanyok számára annak lehetővé tétele, hogy az előírt határidőt követően a mentességet válasszák, jogtalan versenyelőnyt nyújtana számukra azon gazdasági szereplőkkel szemben, akik eleget tettek az alapeljárásban szóban forgó nemzeti jogszabályban előírt eljárási kötelezettségeknek. Ugyanis ezen adóalanyoknak módjukban állna utólagosan, és így, mivel a tevékenységük konkrét eredményeire támaszkodhatnak, a számukra legkedvezőbbnek tűnő adószabályozást választani. [EuB 2018. május 17-i Vámos Dávid (Vatera-ügy) ítélet, C-566/16.]

[38] A bíróság álláspontja szerint a Vatera-ügyben tett megállapítások a jelen ügyben is alkalmazhatóak. A számlakibocsátó ugyanis a héaszabályokat kijátszva olyan jogcímen csökkentette az adóalapját, amire nem volt jogosult, majd miután az adóhatóság a hibát feltárta, utólagosan egy másik, export címén fennálló adómentességre hivatkozott. Amennyiben az adóhatóság a termékexport címén fennálló adómentesség gyakorlását utólagosan engedélyezné, a számlakibocsátó versenytársaihoz képest jogosulatlan versenyelőnyre tenne szert, ami sértené az adósemlegesség elvét.

[39] Az EuB következetes ítélkezési gyakorlata szerint azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a héairányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héasemlegességét (EuB 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09.)

[40] Az alaki feltételek megsértése tehát csak abban az esetben vezethet a levonási jog elvesztéséhez, ha az anyagi követelmények teljesülése nélkül nem állapítható meg. A bíróság álláspontja szerint a perbeli esetben, amikor a számlakibocsátó és a vevők nem pusztán elmulasztották az alaki feltételek teljesítését, hanem az alaki szabályok megsértésével tudatosan elfedték valódi gazdasági tevékenységüket az adó- és vámhatóság elől, pontosan ez a helyzet áll fenn.

[41] A bíróság álláspontja szerint az adósemlegesség elve csak abban az esetben érvényesül, ha a külföldi utasnak adott adó-visszatérítés címén történő adóalap csökkentés mellett az adóhatóság nem minősíti át az értékesítést exportértékesítésnek, kizárólag ez a gyakorlat elégíti ki az arányosság követelményét is.

[42] A felperes az adó- és vámjogi export fogalmának eltérése alapján kifogásolta, hogy az adóhatóság a felperestől kérte számon a termékek exportörként való kiléptetését. A perben ezzel szemben adat van arra, hogy a szóban forgó termékekkel kapcsolatban sem a felperes, sem más személy nem kezdeményezett exportörként kiviteli eljárást, a felperes törvényes képviselőjének nyilatkozata szerint az ügyletek exportörként történő kezelése fel sem merült.

[43] A felperesi állásponttal szemben a tényállás adójogi minősítéséhez nem elég a kiléptetés tényének igazolása, hiszen a korábban kifejtettek szerint a külföldi utasnak járó adómentesség az exportértékesítésre vonatkozó adómentességhez képest speciális, meghatározott személyi kört érint,

szükséges tehát annak meghatározása, hogy a vevő melyik címen jogosult visszatérítésre. Nem helytálló tehát a felperes hivatkozása, miszerint az adó-visszaigénylő lap vámhatósági záradékolása, mellyel igazolták az útipoggyász részeként a kiléptetés tényét, az exportértékesítés címén való adómentesség megállapítására is alkalmas.

[44] Mindezekből következően a bíróságnak kétségei vannak a tekintetben is, hogy a külföldi utasnak járó kedvezmény jogosulatlanságának megállapításával párhuzamosan az exportértékesítés feltételeinek fennállását minden olyan esetben vizsgálni kell, amikor a termékek útipoggyászként való kiléptetése megvalósult.

[45] Ugyanakkor a bíróság véleménye szerint jelen ügyben annak van döntő jelentősége, hogy a felperes az adókötelezettségei teljesítése során egyértelműen rosszhiszeműen járt el, ami az adósemlegesség és az arányosság uniós elvei alapján még abban az esetben is megalapozza az adóalap csökkentés megtagadása mellett az exportértékesítésre való áttérés lehetőségének a kizárását is, ha az adóhatóságnak az exportértékesítés feltételeinek fennállását egyébként vizsgálnia kellene.

[46] A bíróság álláspontja szerint szükséges az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése a fenti kérdések tekintetében. A bíróság tudomása szerint a magyar bíróságok előtt jelenleg is folyamatban vannak hasonló tárgyú közigazgatási perek.

[47] A fentiek alapján a bíróság úgy ítélte meg, hogy az ügy eldöntése érdekében szükséges az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése a fenti kérdések megválaszolása érdekében, erre figyelemmel a peres eljárást felfüggesztette és az előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezte a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Kp.) 32. §-a alapján alkalmazandó a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 126. § (1) bekezdés a) pontja alapján.

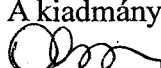
[48] A végzés ellen a Pp. 128. § (5) bekezdése alapján nincs helye külön fellebbezésnek. A bíróság a peres eljárás felfüggesztése miatt a 2019. szeptember 3-i tárgyalást nem tartja meg.

Szeged, 2019. augusztus 22.

  
Dr. Szabó László  
a tanács elnöke



A kiadmány közérteül:

  
Orbán Kriszta  
írnök

