

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK
104.K.701.592/2022/23.

A Szegedi Törvényszék dr. Mátyás Hajnal ügyvéd (1147 Budapest, Kerékgyártó út 2. félemelet/2.) által képviselt **Határ Diszkont Kft.** (6422 Tompa, Kolozsvári u. 6.) **felperesnek** – dr. Kocsis László kamarai jogtanácsos (6721 Szeged, Bocskai u. 14.) által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) **alperes** ellen adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási perében meghozta a következő

v é g z é s t:

A bíróság az eljárás egyidejű felfüggesztése mellett az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi a következő kérdésben:

- 1) Összeegyeztethető-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 1. cikk (2) bekezdésével, 2. cikk (1) bekezdés c) pontjával, 78. cikkével, valamint 146. cikk (1) bekezdés e) pontjával az a tagállami gyakorlat, amely a külföldi utasnak járó héa-visszatérítésnek – a héa visszaigénylésére rendszeresített lapok kiállításától a héa visszatérítéséig terjedő adminisztratív lépéseket magában foglaló – ügykezelését az adómentes termékértékesítéstől elkülönülő, önálló szolgáltatásként kezeli, amely után az általános szabályok szerinti héát kell felszámítani és megfizetni, olyan körülmények között, hogy a visszatérítendő héa százalékos mértékében meghatározott ügykezelési díj felszámítása és kiszámlázása a termékek értékesítéstől és kiszámlázásától eltérő, a termékek ellenértékének vevő általi megfizetését és a 3. országba történő kiléptetését követő időpontban, a héa-visszatérítéssel egyidőben történik.
- 2) Amennyiben az 1. kérdésre adott válasz igen, összeegyeztethető-e a héairányelv 135. cikk (1) bekezdés d) pontjával az a tagállami gyakorlat, amely szerint a külföldi utasok részére végzett termékértékesítést követően az áfavisszatérítés ügykezeléséért fizetendő díj nem minősül „fizetésre, követelésre vonatkozó ügylet” címén adómentesnek.
- 3) Az 1 és 2. kérdésre adott igenlő válaszok esetén összeegyeztethető-e a bizalomvédelem elvével mint a közös héarendszer egyik alapelveivel az a tagállami gyakorlat, amely szerint az ügykezelési díj után a számlakibocsátónak a héát visszamenőleg is meg kell fizetnie annak ellenére, hogy a számlakibocsátót az ellenőrzést megelőző években az adóhatóság több alkalommal is ellenőrizte, és az ellenőrzések során vizsgálta, de nem kifogásolta azt a gyakorlatát, hogy az ügykezelési díjat héamentesnek kezeli, és a számlakibocsátónak nem adott olyan tartalmú tájékoztatást, amely szerint az a 2007. december 31-ig hatályban volt tagállami szabályozás, amely az adómentes szolgáltatások között kifejezetten nevesítette a „kereskedő által a külföldi utas javára, külön jogszabály szerint végzett adó-visszatérítést”, megváltozott volna.
- 4) Az 1-3. kérdésekre adott igenlő válaszok esetén összeegyeztethető-e a héairányelv 73. és 78. cikkében foglaltakkal az a tagállami adóhatósági gyakorlat, miszerint az ügykezelési

díjról kiállított számlák adómentes ellenértéke minősül hea-alapnak, amely után az általános szabályok szerinti héát a számlakibocsátónak az adóhatóság határozata alapján meg kell fizetnie annak ellenére, hogy a külföldi utas által megfizetett ellenérték ezt az összeget nem tartalmazta.

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

I n d o k o l á s

Tényállás

A felperes a 2020. évben a magyar-szerb határ melletti Tompán található áruházában nagy értékben értékesített különböző árukat szerbiai illetékességű külföldi utasok részére, az értékesítések után 298.328.000,- Ft összegben térített vissza általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa). Az áfavisszatérítés bonyolítása jogcímén a visszatérített áfa 15%-nak megfelelő mértékű, összesen 44.594.000,- Ft ügykezelési díjat számolt fel a külföldi utas vevőknek. Az ügykezelési díjból származó árbevételt a felperes áfabevallásaiban közérdekű vagy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes értékesítésként szerepeltette.

Az értékesítés napján a külföldi utasok a vámhatóság által lebélyegzett adó-visszaigénylő lapok tanúsága szerint a vásárolt termékeket kivitték Magyarország területéről, a készpénzfizetési számlákon feltüntetésre került, hogy az „áfa elszámolva”. A felperes a kivittelt követő időszakokban a számlákban áthárított teljes áfaösszeget visszatérítette a külföldi utas részére, erről kiadási pénztárbizonylatokat állított ki, amelyeken szerepel a kiállító és az átvevő aláírása. A felperes az áfavisszatérítés napján állította ki a 15%-os mértékű ügykezelési díjról szóló készpénzfizetési számlákat, melyek ellenértékének befizetéséről bevételi pénztárbizonylatok készültek. A készpénzfizetési számlákon a gazdasági esemény megnevezéseként ügykezelési díj szerepel, a számlákon a felperes SZJ számot, azaz a Központi Statisztikai Hivatal (a továbbiakban: KSH) által kidolgozott Szolgáltatások Jegyzéke szerinti számot is feltüntetett, a feltüntetett SZJ szám különböző engedélyköteles hitelnyújtási tevékenységeket takar.

Az ügykezelési díjról szóló tájékoztatást a felperes üzletében kifüggesztette. Állítása szerint az ügykezelési díjat szóban is ismertette a külföldi utas vásárlókkal, mértékét pedig a felmerülő költségek (tárgyi eszköz, nyomtatvány, program beszerzés) alapján kalkulálta.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2020. évre, többek között áfa adónemre folytatott ellenőrzés során többször nyilatkoztatta a felperest az ügykezelési díjról kiállított számlák tényleges tartalmáról, a felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvre észrevételt is tett. A felperes nyilatkozataiban és észrevételében mindvégig fenntartotta álláspontját, miszerint a vitatott szolgáltatás adómentes, az adómentesség jogcímére vonatkozó nyilatkozatát azonban többször módosította.

A felperes nyilatkozataiból kiderül, hogy hitelnyújtás nem történt, arra engedéllyel nem is rendelkezett, a szolgáltatást rosszul sorolta be. Az eljárás későbbi szakaszában nem tartotta fenn a 2022. április 7-i nyilatkozatát sem, miszerint közvetítő által nyújtott szolgáltatásról van szó,

amely adómentes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvénynek (a továbbiakban: Áfa tv.) a közvetítő által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyeként a közvetített ügylet teljesítési helyét meghatározó 38. §-a, valamint a külföldi utasnak járó adómentességre vonatkozó 99. §-a alapján. A későbbiekben nem hivatkozott a 2022. április 22-i nyilatkozatában kifejtettekre sem, miszerint az ügykezelési díj számviteli tevékenységnek minősül, az adómentesség jogalapja ennek megfelelően az Áfa tv. 46. §-a.

A felperes az ellenőrzés során hivatkozott a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztályának (a továbbiakban: NAV Központi Irányítás) az ellenőrzés időtartama alatt, a felperes következő kérdésére adott tájékoztatásra: A határmenti üzletében kiszolgált, külföldi utasnak minősülő szerb vevőknek a külföldi utasnak járó áfa-visszatérítés teljeskörű, az áfa-visszaigénylő lap kitöltésétől az áfa visszafizetéséig terjedő ügyintézéséért ügykezelési díjat kíván felszámítani akként, hogy az ügykezelési díj felszámítása nem a vásárlás időpontjában, hanem akkor történne, amikor a szerb vásárló a kiléptetést igazoló dokumentummal visszatér és kéri az áfavisszatérítést. Mentese az áfa alól az ügykezelési díj? A NAV Központi Irányítás válasza szerint az Áfa tv. 70. § (1) bekezdése b) pontjában foglaltaknak megfelelően a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek. Az ügykezelési díj továbbszámlázása önmagában nem történne meg a felek között, annak továbbhárítása a külföldi utast adó visszatérítés formájában megillető adómentesség okán kerül sor, ezért az ügykezelési díj az Áfa tv. 99. § szerinti termékértékesítés járulékos költségének minősül, és mint ilyen osztható a főügylet, azaz a külföldi utast megillető adómentes termékértékesítés áfarendszerbeli megítélését. Az ügykezelési díj tehát az Áfa tv. 99. §-a szerinti termékértékesítés adóalapjának részeként, azaz adómentesen számlázandó a külföldi utas vevő részére, feltéve, hogy az alapügyletre vonatkozóan teljesülnek az adómentesség feltételei.

A felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvre tett észrevételében végül kifejtette, hogy a szolgáltatás az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés d)–e) pontjában megjelölt szolgáltatás (pénzköveteléssel, fizetőeszközzel kapcsolatos ügyintézés) ellenértékének minősül. Az Áfa tv. 102. § (1) bekezdés b) pontjában előírt adómentességi szabály is alkalmazható. A NAV tájékoztatása szerint pedig a tárgybeli ügykezelési díj az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja szerinti járulékos költségnek minősül, amely az Áfa tv. 99. § szerinti adómentes termékértékesítéshez kapcsolódik.

A Kúria vonatkozó joggyakorlata alapján (Kfv.V.35.608/2012/5. számú ítélet) vitatta azt is, hogy az áfa összegét a kiszámlázott összeg mint nettó összeg alapján kell meghatározni, álláspontja szerint az ügykezelési díj jogcímén befolyt bevétel ugyanis magában foglalja az áfa összegét is, az adó alapját „felülről lefelé számítással” kell megállapítani. Kifejtette, hogy sem a héairányelv, sem az Áfa tv. nem kötelezi az adóalanyokat az adómentesség bizonyítására, a jogszabályra hivatkozás nem minősül annak.

Az elsőfokú adóhatóság határozata

Az elsőfokú adóhatóság valamennyi, felperes által megjelölt adómentességi jogcímet elvetette és a 2022. július 22-én kelt 8208813043 számú határozatával áfa adónemben a felperes terhére 12.040.000,- Ft adóhiánynak minősülő adókülönbötetet állapított meg.

A határozat indokolásában kifejtette, hogy az ügykezeléssel kapcsolatos bizonylatolási, nyilvántartási tevékenységekkel a felperes az Áfa tv.-ben és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben előírt kötelezettségeit teljesítette. Ez ugyan nem zárja ki, hogy a felperes a vitatott tevékenység költségét továbbhárítsa, de a tevékenységekre nem a külföldi utas megrendelésére és igénye miatt került sor. A tevékenység egyszerű adminisztratív jellegű volt, nem tekinthető számviteli szolgáltatásnak. Az elsőfokú adóhatóság megkeresésére a vitatott tevékenység ágazati besorolása tárgyában adott KSH tájékoztatás szerint az áfa-visszaigénylés lebonyolítása a külföldi személyek részére ügykezelési díj ellenében a különböző osztályozási rendszerek besorolása szerint „máshova nem sorolt egyéb üzleti szolgáltatás” vagy „máshova nem sorolt egyéb kiegészítő üzleti szolgáltatás”.

Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI törvény (továbbiakban: Air.) 98. § (3) bekezdése szerint, ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani, a felperes márpedig nem bizonyította, hogy az ügykezelési szolgáltatást áfamentesség illetné meg.

Vizsgálta, hogy az ügykezelési szolgáltatás járulékos szolgáltatásnak tekinthető-e. Ennek kapcsán kifejtette: a főügylet és az a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás, amelynek költsége a főügylet adójogi sorsát osztja, általában azonos időpontban teljesül (kivéve időszakos ügylet, részteljesítés). A főszolgáltatás és a járulékos szolgáltatás azonos időpontban történő teljesülése nem az Áfa tv. erre irányuló külön rendelkezésén alapul, hanem azon, hogy ha a felek között egy egységet képező ügylet valósul meg, akkor annak egyes részelemei (a részteljesítés esetét kivéve) önállóan nem teljesíthetők. A felperes esetében a főügylet a termékértékesítés, melynek nem lehet kiegészítő szolgáltatása, járulékos költsége az ügykezelési szolgáltatás, mivel a termékértékesítés és az ügykezelési szolgáltatás nyújtása időben teljesen elválnak egymástól, ennek okán nem értelmezhető, hogy a szolgáltatás elősegíti, vagy kiegészíti a termékértékesítést, annak létrejöttét. A vevők a terméket kifizették, megszerezték a rendelkezési jogot a termékek felett, kiszállították a termékeket a harmadik országba, ezzel a termékértékesítés teljesült. Az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontjában példálózó jelleggel felsorolt járulékos költségek (a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek) mind a termékértékesítés megvalósulása érdekében merülnek fel. Jelen esetben a felperes a termékértékesítésekről kibocsátotta a számlákat belföldi áfa felszámításával, a termékértékesítéssel kapcsolatosan a továbbiakban már semmilyen szolgáltatást nem nyújtott, az értékesítés vonatkozásában semmilyen további kötelezettsége nem volt. A termékértékesítés a kiléptetésig teljesedésbe ment, nem volt olyan járulékos szolgáltatás, ami termékértékesítés megvalósulásához szükséges lett volna. Az áfa visszatérítése már egy új aktus, amelyről külön teljesítési időponttal került kiállításra a készpénzfizetési számla, a szolgáltatás a termékértékesítés adóalapjába tehát nem tartozhat bele.

Hangsúlyozta, hogy az ügykezelési szolgáltatást maga a felperes is önálló szolgáltatásként kezelte, nem építette be a termékértékesítés adóalapjába, és nem is a termékértékesítés

teljesítési időpontját jelölte meg teljesítési időpontként, hanem önálló teljesítési időpontot tüntetett fel a számlákon.

Az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltak szerinti, a termék megvásárlásához kapcsolódó szolgáltatásról akkor lehet beszélni, ha az adott szolgáltatás igénybevétele a termék használatához, üzembehelyezéséhez, elfogyasztásához, eljuttatásához szükséges. A kérdéses esetben az áfa visszatérítését elősegítő szolgáltatás nem kapcsolódik oly módon a termékértékesítéshez, hogy annak használatát, fogyasztását stb. elősegítse. A külföldi utas a termék megvásárlása előtt nyilvánvalóan mérlegeli, hogy adóvisszatérítés mellett neki megéri-e megvásárolni a terméket, de a döntésétől, és az áfa tényleges visszatérítésétől függetlenül a terméket ugyanabban az állapotban, kísérő szolgáltatások nélkül fogja megvásárolni.

Tekintettel arra, hogy az ügykezelési díj az előbbieket szerint önálló szolgáltatásként kezelendő, a továbbiakban azt vizsgálta, hogy az Áfa tv. valamely rendelkezése alapján adómentes tevékenységnek minősül-e figyelemmel arra, hogy az adómentességi szabályok értelmezése esetén a megszorító értelmezés elvét kell követni. A héairányelv 135. cikk d) és e) pontjának megfelelő, az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés d), illetve e) pontja alá tartozó szolgáltatások (pénzköveteléssel, fizetőeszközzel kapcsolatos ügyintézés) esetében figyelembe vette azt az alapelvet is, hogy az adómentesség alkalmazásának nem feltétele, hogy a kérdéses pénzügyi szolgáltatást hitelintézet, bank, vagy más pénzügyi szolgáltató nyújtsa. Mindezzel együtt arra a következtetésre jutott, hogy a felperes által a külföldi utas részére nyújtott szolgáltatás adminisztratív jellegű, hivatalok előtti ügyintézési, nyomtatási munkákat takar, az nem tekinthető adómentes pénzügyi szolgáltatásnak sem.

A héairányelv 146. cikk (1) bekezdés e) pontja, illetve az Áfa tv. 102. § (1) bekezdés b) pontja szerinti, azaz a termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatás adómentessége kapcsán rögzítette, hogy ebbe a körbe az exportált termékek értékesítéséhez közvetlenül kötődő, vagyis a termékértékesítés és kiszállítás érdekében történő, azt elősegítő szolgáltatások tartoznak. Lényegében megismételve a járulékos szolgáltatás kapcsán már kifejtetteket rámutatott: jelen esetben a termékértékesítés teljesítése megtörtént, a tulajdonjog a boltban átszállt a külföldi utas vevőkre, a terméket a vevők saját maguk szállították ki 3. országba, ezzel a termékértékesítés folyamata lezárult. A külföldi utas áfavisszatérítése már egy új, a termékértékesítéshez közvetlenül nem kötődő aktus.

Mindezek alapján az Áfa tv. 36. § (2) bekezdése szerinti főszabályt kell alkalmazni, miszerint a nem adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal letelepedett.

Az áfa alapjával kapcsolatban úgy ítélte meg, hogy a felperes által hivatkozott Kfv.V.35.608/2012/5. számú ítéletben meghozott döntés a tényállások eltérősége miatt nem alkalmazható. Szemben a hivatkozott ügy tényállásával, mely szerint a perbeli ingatlanok ellenértéke áfa nélkül került meghatározásra, jelen ügy felperese az ügykezelési díjról számlákat bocsátott ki, amelyeken meghatározta a nettó egységárat, az adóalap összegét, az áfakulcs rovatban feltüntette, hogy adómentes, tehát a felperes nemcsak egy árat rögzített, hanem rendelkezett az áfáról is, és meghatározta az adóalapot is. Ez esetben Áfa tv. 82. § (1) bekezdését kell alkalmazni, amely szerint az adót az adóalapra kell felszámítani. A számlakibocsátás során a felperes meghatározta az adó alapját, így nem alkalmazható az Áfa

tv. 83. §-a, amely szerint a juttatott vagyoni előny pénzben kifejezett összege a fizetendő adót is tartalmazza, mert a nettó egységár adó nélküli egységárat jelent.

A felperes fellebbezése és az alperes perben támadott határozata

A felperes elsőfokú határozat elleni fellebbezésében fenntartotta, hogy az elsőfokú adóhatóság megállapításai ellentétesek az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés d) és e) pontjában, 102. § (1) bekezdés d) pontjában, valamint 70. § (1) bekezdés d) pontjában foglaltakkal.

Előadta, hogy a jogbiztonság elvét sérti, hogy az adóhatóságon belül is ellentmondás van az ügyének megítélése kapcsán.

Az alperes a 2022. október 27-én kelt 6428300899 iktatószámú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát annak mindenben helyes indokai folytán helybenhagyta. Álláspontja szerint a NAV Központi Irányítás tájékoztatása a felperes rendkívül általánosan megfogalmazott kérdésére vonatkozott, amelyben a felperes nem tért ki arra a lényeges körülményre, hogy az értékesítés és a szolgáltatásnyújtás esetében teljesen elkülönült, nem egyidőben történt, a nyújtott szolgáltatás nem volt feltétele az áfa-visszaigénylésnek, a külföldi utasok azt nem is igényelték.

A kereseti kérelem

A felperes a per során pontosított, kiegészített keresetében az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályú megsemmisítését kérte.

Álláspontja szerint a perbeli ügykezelési díj áfamentes az Áfa tv. 102. § (1) bekezdés b) pontja alapján olyan termékhez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásnyújtásként, amely termékkel kapcsolatban a közösség területéről történő kiléptetés tényét az adóhatóság minden esetben igazolta. Az ügykezelési díj közvetlenül adómentes termékértékesítés járulékos költségének minősül az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja alapján, emiatt áfamentes. Amennyiben nem biztosította volna az egyszerű és gyors áfavisszatérítési ügyintézését, a külföldi utas nem vásárolta volna meg a terméket tőle, hanem más olyan magyar kereskedőhöz fordult volna, aki biztosítja a 27%-os mértékű áfa visszatérítését, a termékértékesítéséhez kapcsolódó áfavisszatérítési tevékenységet tehát nem lehet önálló ügyletnek tekinteni. Amennyiben az ügykezelési díj adómentessége az Áfa tv. 102. § (1) bekezdés b) pontja alapján nem lenne megállapítható, az adómentesség az Áfa tv. 86. (1) bekezdés d) és e) pontja alapján akkor is fennállna.

A felperes és a külföldi utasok közötti adásvételi szerződés a következő tartalommal jött létre: ő mint eladó értékesítette a perbeli termékeket a külföldi utas mint vevő részére, a külföldi utas a termék ellenértékét (nettó érték + áfa) a pénztárnál készpénzben, vagy bankkártyával megfizette, ő pedig kötelezettséget vállalt arra, hogy ha a külföldi utas az adó-visszaigénylő lap bemutatásával igazolja a termék közösség területéről történő kiléptetését, a termék ellenértékének áfatartalmát visszatéríti a részére, feltéve, hogy a külföldi utas a visszatérített áfaösszeg 15%-át a részére ügykezelési díj címén megfizeti.

A szerződés tartalma szerint nyilvánvaló, hogy az ügykezelési díjra vonatkozó kikötés az adásvételi szerződés szerves részét képezte. Téves és ellentmond a józan észnek az az alperesi

álláspont, hogy a szolgáltatás elvégzésére nem a külföldi utas megrendelésére és igénye miatt került sor, a szolgáltatást a termékértékesítésről függetlenül végezte.

A polgári jog szabályai szerint [a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 6:215. §] az adásvételi szerződés lényeges eleme a vételár megfizetése, illetve annak elszámolása. A jelen esetben a végleges vételár lényegében az áfavisszatérítés elszámolásával kerül meghatározásra, összege mindaddig „függőben” marad, amíg az áfavisszatérítés elszámolása nem rendeződik. A per tárgyát képező adásvételi szerződés feltételei az áfavisszatérítéssel teljesülnek maradéktalanul. Az egyidejűség követelménye nem szerepel az Áfa tv. szövegében. Az alperesi jogértelmezést maga a törvényszöveg cáfolja, ugyanis az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontjában példalózó jelleggel felsorolt szolgáltatások egyikére sem jellemző, hogy a termékértékesítéssel azonos időpontban teljesülne. A kereskedelmi gyakorlatban a termékértékesítést, vagyis a termék feletti rendelkezési jog átruházását általában megelőzi a termék csomagolásának művelete, ha a termék kiszállítása az eladó feladata, a fuvarozási költség is. Nem kizárt az sem, hogy a kereskedő utólag, pl. a házhoz szállítást követően számol el a fuvarozóval. A biztosítási díj mint járulékos költség megelőzi termékértékesítés teljesítését, a bizományosi és a közvetítói díjak elszámolása szinte kivétel nélkül a már ténylegesen lebonyolított termékértékesítéseket követően történik, mivel az elszámolás alapját a teljességbe menő ügyletek képezik.

Az EUB C-432/15. számú Pavlína Baštová ügyben hozott ítélete, amely tömör összefoglalását adja az EUB ítélkezési gyakorlatának, azt támasztja alá, hogy a perbeli esetben főszolgáltatásnak a termékértékesítés, ahhoz kapcsolódó járulékos költségnek az áfavisszatérítés során nyújtott ügykezelési szolgáltatás minősül. Az utóbbi ugyanis arra szolgál, hogy a vevők a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni az általa végzett termékértékesítést. Továbbá az áfa visszatérítés jelentősen befolyásolja a termék vételárát, ezért sem lehet azt állítani, hogy az áfa visszatérítése nem kapcsolódik közvetlenül a termékhez.

Hivatkozott az EUB C-276/09. sz. ügyben hozott ítéletére, amelyben az EUB mobiltelefon-szolgáltatások fizetésének bizonyos módjai esetében számlázott fizetéskezelési díjakról megállapította, hogy azok „...nem minősülnek a távközlési szolgáltatások nyújtásában álló főszolgáltatás nyújtásától elkülönült és független szolgáltatásnyújtás ellenértékének.” Az ítélet 30. pontja rögzíti, hogy ezt a szolgáltatást „...a HÉA szempontjából az említett távközlési szolgáltatásokhoz képest járulékosnak kell tekinteni...”

A perbeli szolgáltatás esetén az Áfa tv. 102. § (1) bekezdés b) pontjában és a (3) bekezdésben megfogalmazott törvényi tényállás minden eleme teljesül.

Hangsúlyozta: a konkrét adásvételi szerződés tartalma dönti el, hogy mely szolgáltatások teljesítése kapcsolódik közvetlenül a termékértékesítéshez, az alperes álláspontjával szemben nincs jelentősége annak, hogy a termékeket a vevők szállították el 3.országba.

Az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés d) és e) pontja kapcsán fenntartotta, hogy a szolgáltatás pénzmozgással járt, amely változást eredményezett az ő és a külföldi utas jogi és pénzügyi helyzetében, ezáltal az adómentesség feltétele ezen jogszabályhelyek alapján is megvalósult.

Az ügykezelési folyamat kapcsán előadta, hogy az az alábbi mozzanatokból áll:

- a külföldi utas érvényes úti okmányának ellenőrzése az értékesítés kapcsán,

- adó-visszaigénylő lap és számla kiállítása a külföldi utas részére,
- a külföldi utas érvényes úti okmányának és az általa visszahozott adó-visszaigénylő lapnak az ellenőrzése az áfa visszatérítése miatt,
- az értékesítési számla módosítása, másolat készítése, nyilvántartásba vétele,
- az áfa visszafizetése a külföldi utas részére a pénztárból,
- kiadási pénztárbizonylat kiállítása és aláírása a külföldi utassal,
- ügykezelési díjról szóló számla kiállítása,
- bevételi pénztárbizonylat kiállítása és aláírása a külföldi személlyel,
- ügykezelési díj bevételezése a pénztárba.

A külföldi utasoknak kifizetik a teljes áfaösszeget, és ügykezelési díjat számítanak fel. Az egyszerűsítés miatt a kiadási bizonylaton és ügykezelési díjról kiállított számlán feltüntetett összegek különbsége kerül kifizetésre a külföldi utasok részére.

Álláspontja szerint sérült az EUB ítélezési gyakorlatában többször deklarált bizalomvédelem elve, mert az adóhatóság az ellenőrzést megelőző néhány évben 4 alkalommal vizsgálta az áfakötelezettségét, és megállapította, hogy az ügykezelési díjat áfamentes bevételként kezeli és így is számlázza. Amennyiben egyik általa megjelölt adómentességi jogcím sem lenne alkalmazható, az általa korábban fel nem számított áfa megfizetését az alperes visszamenőleg akkor sem követelheti meg a bizalomvédelem elve alapján. Az adóhatóság a korábbi négy adóellenőrzés során megsértette az adózás rendjéről szóló, 2018. január 1-jét megelőzően hatályban volt 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 1. § (5) bekezdését, és az Air. 6. §-át, amelyek előírják, hogy az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti”, és figyelmen kívül hagyja az EUB által a C-181/04. és C-183/04. számú egyesített Elmeke NE ügyek 27. pontjában a bizalomvédelem elvével kapcsolatban rögzítetteket. A bizalomvédelem elve kapcsán hivatkozott arra is, hogy az általános forgalmi adóról szóló korábbi, 2007. december 31-ig hatályos 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa tv.) a ”kereskedő által a külföldi utas javára, külön jogszabály szerint végzett adó-visszatérítést” a tárgyi adómentesség alá tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások körébe sorolta. A 2007. november-december hónapokat érintő adóellenőrzés 2009. augusztus 12-én kelt jegyzőkönyve nem kifogásolta az eljárását, miszerint az ügykezelési díjat adómentes értékesítésként kezelte, ezért megalapozottan bízhatott abban, hogy a régi Áfa tv. alapján kialakított gyakorlatát továbbra is folytathatja. Álláspontja szerint egyébként az Áfa tv. a korábbi szabályozáshoz képest lényegi változást nem hozott.

Az áfatartalom számításának módjával kapcsolatosan többek között az EUB C-291/03. számú MyTravel ügyben hozott ítéletének 30. pontjára, a C-337/13. számú, az Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. ügyben hozott ítélet 22. pontjára, valamint a C-249/12. és C-250/12 számú Corina-Hrisi Tulică és Călin Ion Plavoşin egyesített ügyben hozott ítéletének 43. pontjára hivatkozott annak alátámasztására, hogy az adóhatóság nem szedhet be több héát annál, mint amit az adózó a vevőire áthárított. Annak, hogy az általa a számítógéppel kiállított számlákon az adóalap rovatban szerepel a vevő által fizetendő összeg, az adóhatóság álláspontjával szemben nem tulajdonított jelentőséget, álláspontja szerint egyszerűen csak arról van szó, hogy a belföldön forgalmazott összes számlakiállító szoftver így működik. Amennyiben tehát az ügykezelési díjat áfakötelesnek kell tekinteni, ebben az esetben is meg kell állapítani, hogy az ezen a jogcímen befolyt bevétel magában foglalja az áfa összegét is,

tehát az adó alapját „felülről lefelé számítással” kell megállapítani, az áfakülönbözet így 9.481.000,- Ft szemben az alperes által megállapított 12.040.000,- Ft-tal.

Fenntartotta a megelőző eljárásban kifejtett azt az álláspontját, hogy az Air. 98. § (3) bekezdését áfaügyekben nem lehet alkalmazni, ugyanis sem az Áfa tv., sem a héairányelv nem kötelezi az adóalanyokat az adómentesség bizonyítására. Az Air. 99. §-a alapján az adóhatóság a tényállás feltárása keretében köteles tisztázni, hogy a tárgybeli ügykezelési szolgáltatásnyújtás áfamentes vagy áfaköteles. Azzal, hogy hivatkozott a négy ellenőrzésre, melyek során az adóhatóság rendben találta az adómentesség alkalmazását, a NAV Központi Irányítás állásfoglalására, miszerint az ügykezelési díj áfamentes, három jogszabályhelyet is megjelölt, az adómentesség jogalapjaként, az adómentességet megfelelően alátámasztotta.

Indítványozta az EUB megkeresését előzetes döntéshozatal érdekében négy kérdés megválaszolása céljából, amelyek közül az első az ügyviteli szolgáltatás önálló, vagy a termékértékesítéshez kapcsoló járulékos jellegének megítélésével, a második a bizalomvédelem elvének az értelmezésével, a harmadik az áfatartalom számításának módjával volt kapcsolatos, a negyedik pedig arra vonatkozott, hogy a perbeli szolgáltatás a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdés d) pontja alapján mint fizetésre, követelésre vonatkozóügylet mentesülhet-e az adó alól.

Az alperes védekezése

Az alperes a perben támadott határozatában kifejtett okokat fenntartva kérte a kereset elutasítását, érvelését az alábbiakkal egészítette ki:

Álláspontja szerint a felperes keresetében tett kijelentése, miszerint „amennyiben a felperes nem biztosította volna az egyszerű és gyors áfa visszatérítési ügyintézkést, abban az esetben a külföldi utas nem vásárolta volna meg a terméket a felperestől, hanem más olyan magyar kereskedőhöz fordult volna, aki biztosítja a 27%-os mértékű áfa visszatérítését” maga is azt támasztja alá, hogy más kereskedők úgy biztosítják a külföldi utas vásárlóik részére az áruk teljes áfatartalmának visszatérítését, hogy nem számítanak fel ezért külön ügynöki jutalékot, az áfavisszatérítéshez kapcsolódó „adminisztrációs tevékenységet” nem is tekintik szolgáltatásnak. A külföldi utasok részére értékesítő kereskedőt terhelő jogszabályi kötelezettséget a jogszabályi feltételek fennállása esetén a vámhatáron kiléptetett áruk áfatartalmának visszatérítése csak a felperes tekinti szolgáltatásnak, az semmiképpen sem „kapcsolódó szolgáltatásnyújtás”, mert e szolgáltatás nélkül is megvalósul a termékek értékesítése.

Nem vitatta, hogy az adóhatóság eddigi vizsgálatai során a keresettel érintett jogviszony vonatkozásában nem tett megállapítást, de hangsúlyozta, hogy nincs olyan jogszabályi rendelkezés, amely megtiltaná az adóhatóságnak, hogy olyan jogviszonyra vonatkozóan állapítson meg adófizetési kötelezettséget, amelyet azt megelőzően már megvizsgált és nem kifogásolt. A NAV Központi Irányítás állásfoglalásának a beszerzésére az ellenőrzés során került sor, az nem befolyásolhatta a felperes magatartását. A bizalomvédelem elvére figyelemmel ugyanakkor eltekintett az adóbírság alkalmazásától. Kivételes méltánylást érdemlő körülményként értékelte, hogy a külföldi utasoknak számlázott ügykezelési díj adókötelezettségének a megítélése nehéz, az egységes jogértelmezés, jogalkalmazás még nem

alakult ki, a korábbi adóellenőrzések pedig nem kifogásoltak a felperes eljárását, ezért eltekintett az adóbírság alkalmazásától.

Az alperes szerint külön kell kezelni az anyagi jogi jogszabályban foglalt adómentességi szabályokat az Air. hivatkozott rendelkezésétől. A két jogszabály között a jogalkotó nem állított fel sorrendiséget, így az adómentességre vonatkozó, az adózók bizonyítási kötelezettségét előíró eljárásjogi szabály [Air. 98. (3) bekezdés] teljesen független az anyagi jogi előírásoktól, ennek megfelelően az adózók e bizonyítási kötelezettségük során hivatkozhatnak is az adómentességet előíró anyagi jogi jogszabályokra. Jelen esetben azonban nincs olyan anyagi jogi jogszabály, amely a kérdéses szolgáltatások adómentességét írná elő.

Álláspontja szerint a felperes a megelőző eljárásban nem hivatkozott arra, hogy a külföldi utas vevőivel bármiféle adásvételi szerződést kötött volna, ez az állítása tehát a vonatkozó eljárási szabályok - a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdése és az Air. 124. § (3) bekezdése szerinti - novációs tilalomba ütközik. A felperes egyébként a perben sem mellékelte ilyen szerződést, életszerűtlen a kiskereskedelmi forgalomban az írásbeli szerződés kötése az egyes vevőkkel. Fenntartotta tehát, hogy a szolgáltatás a felperes egyoldalú döntésén alapult, azt a vevők nem is igényelték, a felperes azt lényegében az adóvisszatérítés feltételeként nyújtotta.

Az, hogy az áfavisszatérítés miatt a termék ellenértékeként ténylegesen megfizetett összeg utólag módosult nem változtat azon, hogy a vásárláskor a vevők az ellenértéket megfizették. A termékértékesítés megvalósult azzal, hogy a vevők az ellenértéket megfizették, a terméket birtokba vették és 3. országba kiszállították, az ügylet teljességbe ment.

Az EUB C-276/09. számú, az Everything Everywhere Ltd. ügyében hozott ítélete a tényállások eltérősége folytán jelen ügyben nem releváns.

Felhívta a bíróság figyelmét arra, hogy a felperes nem kifogásolta a KSH tájékoztatását, miszerint a szolgáltatás „máshová nem sorolt egyéb üzleti szolgáltatás”. Az ügykezelési folyamat mozzanataival kapcsolatosan pedig arra az ellentmondásra hívta fel a figyelmet, hogy a felperes egyrészt állította, hogy az áfa kifizetésre kerül a külföldi utasoknak, ugyanakkor azt is, hogy az egyszerűség kedvéért csak a visszatérítendő áfa és az ügykezelési díj különbözetét fizeti ki.

Az előzetes döntéshozatali eljárást nem tartotta indokoltnak.

Jogi háttér:

Az uniós jog

A héairányelv 1. cikk (2) bekezdése szerint a HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A héairányelv 2. cikk (1) bekezdése szerint a HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

(...)

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

(...).

A héairányelv 24. cikk (1) bekezdése szerint »Szolgáltatásnyújtás«: minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

A héairányelv 73. cikke alapján a 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.

A héairányelv 78. cikke értelmében az adóalap részét képezik a következő tényezők:

(...)

b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek –, amelyeket az értékesítést teljesítő a megrendelőre terhel.

Az első albekezdés b) pontjának alkalmazásában a tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.

A héairányelv 135. cikk (1) bekezdése szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

(...)

d) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást;) a biztosítási és viszontbiztosítási ügyletek, beleértve az ehhez tartozó biztosítási ügynöki és képviselői szolgáltatásokat;

(...).

A héairányelv 146. cikk (1) bekezdése szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

(...)

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.

A magyar jog vizsgált időszakban hatályban volt rendelkezései:

Az Áfa tv. 70. § (1) bekezdése szerint termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak:

(...)

b) a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek.

Az Áfa tv. 86. § (1) bekezdése szerint mentes az adó alól:

(...)

d) a folyó-, betét- és ügyfélszámlával, fizetéssel, átutalással, csekk-, egyéb pénzköveteléssel és pénzügyi eszközzel kapcsolatos szolgáltatás nyújtása, ideértve ezek közvetítését is, kivéve magát a követelés (kinnlevőség) behajtását;

e) a magyar és külföldi törvényes fizetőeszközzel kapcsolatos szolgáltatás nyújtása, ideértve ezek közvetítését is, de ide nem értve az aranyból, ezüstből vagy más fémből készített érmekollekciót és a bankjegyekollekciót, illetőleg ezek darabját, amelyeket szokásosan törvényes fizetőeszközként nem használnak, vagy amelyeknek egyébként numizmatikai értéke van;

(...).

Az Áfa tv. 98. § (1) bekezdése szerint mentes 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.

Az Áfa tv. 99. § (1) bekezdése szerint abban az esetben, ha a beszerző külföldi utas, és az értékesített termék vagy termékck (c § 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 záradékolt 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 záradékolt 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 visszatéríttetése érdekében a külföldi utas, illetőleg meghatalmazottja a termék értékesítőjének

a) átadja az adó-visszaigénylő lap (1) bekezdés c) pontja szerint záradékolt 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-visszatéríttetésre 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.

(...).

Az Áfa tv. 102. § (1) bekezdése szerint mentes az adó alól a szolgáltatás nyújtása - a 85. § (1) bekezdése és a 86. § (1) bekezdése szerint adómentes szolgáltatásnyújtások kivételével - abban az esetben, ha az olyan termékhez kapcsolódik közvetlenül,

(...)

b) amely kiviteli eljárás hatálya alá vonva elhagyja a Közösség területét, és a Közösség területéről való kiléptetés tényét a 98. § (2) bekezdés a) pontja szerinti hatóság igazolja;

(...).

Az Air 98. § (3) bekezdése szerint, ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

A Ptk. 6:215 § (1) bekezdése szerint az adásvételi szerződés alapján az eladó dolog tulajdonjogának átruházására, a vevő a vételár megfizetésére és a dolog átvételére köteles.

A 2007. december 31-ig hatályban volt rendelkezések

A régi Áfa tv. 30. § (1) bekezdése szerint mentesek az adó alól a 2. mellékletben felsorolt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások.

A régi Áfa tv. 2. melléklete szerint

A tárgyi adómentesség alá tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások köre

(...)

14. a kereskedő által a külföldi utas javára, külön jogszabály szerint végzett adó-visszatérítés;

(...).

A bíróság álláspontja az első kérdés kapcsán

A bíróságnak jelen jogvitában mindenekelőtt abban, az uniós jog értelmezését igénylő kérdésben kell állást foglalnia, hogy a külföldi utasnak járó adómentes értékesítéshez járulékosan kapcsolódik-e az ügykezelési díj fejében végzett áfavisszatérítés és ezáltal adómentes szolgáltatásnak, vagy önálló és ezáltal adóköteles szolgáltatásnak tekintendő-e. További kérdéseit az előző kérdésekre adott válaszok függvényében kéri megválaszolni.

A bíróság előjáróban rámutat arra, hogy az adóhatóság nem kifogásolta azt, hogy a felperes a külföldi utasoknak az Áfa tv. vonatkozó szabályai szerint kötelezően biztosítandó adóvisszatérítésért ügykezelési díjat számol fel. A perben tehát nem vitatott az, hogy az ügykezelési díj felszámítása az uniós vagy a magyar joggal összhangban van-e.

Nyilvánvalóan téves az adóhatóság álláspontja abban a tekintetben, hogy a külföldi utasokkal szerződéskötés a termékértékesítésekkel kapcsolatban nem történt. Szerződést ugyanis - hacsak jogszabály ki nem zárja - nemcsak írásban, hanem szóban vagy ráutaló magatartással is lehet kötni. Az adóhatóság érvelése, miszerint a külföldi utasoknak történő értékesítések esetében az adóvisszatérítés jogszabály kötelezettség, nem zárja ki, hogy az azzal kapcsolatos ügykezelés a szerződés része legyen, ellenkezőleg, azt támasztja alá, hogy a külföldi utasoknak járó értékesítéseknek szükségszerűen, a jogszabály alapján eleme az adóvisszatérítéssel kapcsolatos ügykezelés is anélkül, hogy erről a feleknek külön meg kellene állapodnia. Az pedig, hogy az ügykezelés ingyenesen, vagy díj ellenében történik, a szerződéses szabadság része, amit a felperestől az adóhatóság sem vitatott el. A vételárát és az áfavisszatérítés ügykezelési díját a felperes határozta meg ugyan, azt a vevőnek a szerződés megkötéséhez el kellett fogadnia, enélkül az ügyletek érvényesen nem is jöhettek volna létre.

Az adóhatóság érvelését, miszerint a felperes szerződéskötésre a megelőző eljárás során nem hivatkozott, a bíróság súlytalannak ítéli, tekintettel egyrészt arra, hogy a felperes a megelőző eljárásban is kifejtette, hogy a vásárlóit az ügykezelési díjról tájékoztatta, ami egyenértékű azzal az érveléssel, hogy az ügykezelési díj a megállapodás része volt, másrészt a Kp. 78. § (4) bekezdése szerinti novációs tilalom nem a jogi érvelésre, hanem a perben előadott olyan tényekre és bizonyítékokra vonatkozik, amelyek a megelőző eljárásban ismertek voltak, és amelyekre a felperes ennek ellenére akkor nem hivatkozott.

Az adóhatóság nem vitatta azt a felperesi állítást, hogy az üzletben az ügykezelési díjra vonatkozóan a felperes tájékoztatást helyezett ki. Tekintettel arra, hogy a külföldi utasnak értékesített termék utáni áfa az Áfa tv 99. §-ában foglalt feltételek teljesülése esetén visszajár, az ügykezelési díj felfogható a vételár összegét növelő tételként is, amivel a külföldi utasoknak a termék megvásárlásával kapcsolatos döntéseik során nyilvánvalóan számolniuk kellett. A felperes tehát helytállóan hivatkozott arra, hogy az ügykezelési díj a termékek vételárával szorosan összefügg. Tekintettel arra, hogy a Ptk.6:215. § (1) bekezdése és vonatkozó magyar bírói gyakorlat alapján az adásvételi szerződésnek szükségszerű eleme a vételárban való

megállapodás, az ügykezelési díjat, amely a vételárat befolyásolta a már kifejtettek szerint, a felperes – érvényes ügyleteket feltételezve – értelemszerűen nem alkalmazhatta egyoldalúan, azt a vevőnek legalább hallgatóslagosan el kellett fogadnia.

Az áfavisszatérítés ügyintézésére és ügykezelési díj felszámítására az alapul fekvő, külföldi utasoknak történő termékértékesítések nélkül nyilvánvalóan nem kerülhetett sor. Az alperesi érvelés maga is azt támasztja alá, hogy a külföldi utasoknak történő áfavisszatérítés ügyintézése erre vonatkozó vevői igény és a feltételek teljesülése esetében minden külföldi utasnak történő értékesítés szükségszerű velejárója a vonatkozó jogszabályi rendelkezések alapján. Ebből értelemszerűen következik, hogy – amennyiben ez a tevékenység nem ingyenes – a díja is velejárója a termékértékesítéseknek, azzal a vevőknek lényegében mint a vételárat növelő költséggel kell számolniuk.

A héairányelv 78. cikk b) pontja, illetve az Áfa tv. ennek megfelelő 70. § (1) bekezdése az adóalapot növelő járulékos költségeket példálózva sorolja fel. A felsorolt költségek nem feltétlenül jelentkeznek a termékértékesítéssel egyidőben. A bíróság álláspontja szerint is ezt támasztja alá a C-276/09. számú Everything Everywhere Ltd. ügyen hozott ítélet, amely mobiltelefondíjak meghatározott fizetési módjai esetében fizetendő, önállóan számlázott ún. külön fizetéskezelési díjakra vonatkozóan mondta ki a díj járulékos jellegét.

Amint arra a felperes hivatkozott is, a járulékos költségek vonatkozásában az EUB C-432/15. számú Pavlína Baštová ügyben hozott ítéletének 68-72. pontjában a következő alapelveket rögzítette:

- a héa tekintetében általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni;
- több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyek külön-külön nyújthatók, és ennek megfelelően egymástól függetlenül lehetnek adókötelesek vagy adómentesek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek;
- egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne;
- ez az eset áll fenn akkor is, ha egy vagy több elemet egyetlen főszolgáltatást alkotónak kell tekinteni, míg ezzel szemben a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek;
- valamely szolgáltatás különösen akkor minősül járulékosnak a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni;
- ha az egységet képező, összetett szolgáltatást alkotó elemek közül nem állapítható meg, hogy melyik a főszolgáltatás és melyik az egy vagy több mellékszolgáltatás, akkor az e szolgáltatást alkotó elemeket egyenértékűnek kell tekinteni.

Az áfavisszatérítés ügyintézésének a termékértékesítésektől való szétválasztása a bíróság álláspontja szerint erőltetett. Jelen esetben az ügyintézés azt szolgálja, hogy a vevők a jogszabálynak megfelelő feltételek mellett tudják igénybe venni a felperes által végzett termékértékesítést. A már kifejtettek szerint az áfavisszatérítés, illetve annak díja jelentősen befolyásolja a termék vételárát, ezért az áfavisszatérítés, és szükségszerűen annak díja is a termékértékesítésekhez kapcsolódik.

A héairányelv 146. cikk (1) bekezdés e) pontja, azaz a termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások adómentessége kapcsán az EUB a C-495/17. számú Cartrans Spedition SRL ügyben hozott ítéletének 34-35. pontjában emlékeztetett arra, hogy a mentesség az exportmentességet egészíti ki, és – akárcsak ez utóbbi mentesség – arra irányul, hogy garantálja az érintett szolgáltatásoknak a rendeltetési helyükön, tehát azon a helyen történő adóztatását, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek. Állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héamentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek azon általános elv alól, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóköteles. 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.

A bíróság álláspontja szerint a héairányelv 146. cikk (1) bekezdése szerinti közvetlen kapcsolat megvalósul akkor, ha az exportértékesítéshez mint főszolgáltatáshoz viszonyítva a szolgáltatás járulékos jellegűnek minősül a héairányelv 78 cikk b) pontja értelmében. Az exportértékesítéshez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatáshoz megkövetelt azon feltétel, hogy a szolgáltatást az exportőrnek vagy az áruk címzettjének nyújtsák, jelen esetben szintén teljesül. A perben az, hogy a termékeket kiléptették, nem volt vitás. Mindezek alapján a perbeli szolgáltatás közvetlenül kapcsolódik a külföldi utasnak történő exportértékesítéshez, ezért a bíróság álláspontja szerint adómentes.

Összefoglalóan tehát a bíróság álláspontja az, hogy a perbeli ügykezelés az adómentes termékértékesítésekhez viszonyítva járulékos szolgáltatás, tekintettel pedig arra, hogy a külföldi utasnak történő termékértékesítés termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásnak minősül, ezért a héairányelv 146. cikk (1) bekezdés e) pontja alapján héamentes.

Az adómentesség bizonyításával kapcsolatos megállapítások tekintetében a bíróság álláspontja szerint az EUB már állást foglalt abban a tekintetben, hogy az export-adómentesség fennálltát a tevékenység jellege objektíve meghatározza (ld. ebben az értelemben a C-656/19. számú Bakali ítéletben a 3. kérdésre adott választ). A bíróság álláspontja szerint ez a termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásra is vonatkozik, amiből következik, hogy a felperesnek kizárólag az általa nyújtott szolgáltatás tartalmával, körülményeivel kapcsolatosan lehetett bizonyítási kötelezettsége az Air 98. § (3) bekezdése alapján, nem pedig az alkalmazandó jogszabályhely meghatározása kapcsán.

A bíróság álláspontja a második kérdés kapcsán

Amennyiben az adóhatóság helyesen tekintette a perbeli szolgáltatást önálló szolgáltatásnak, a bíróságnak döntenie kell arról, hogy ez az önálló szolgáltatás valamely jogcímen adómentesnek minősül-e.

A héairányelv 135. cikk (1) bekezdés d) pontját átültető magyar szabály, az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés d) pontja mentesít az áfa alól a folyó-, betét- és ügyfélszámlával, fizetéssel, átutalással, csekk-, egyéb pénzköveteléssel és pénzügyi eszközzel kapcsolatos szolgáltatás nyújtását, ideértve ezek közvetítését is, kivéve magát a követelés (kinnlevőség) behajtását. A kérdés arra

irányul, hogy a felperes külföldi utas vevőinek áfa-visszatérítésre vonatkozó pénzkövetelésével kapcsolatos szolgáltatása ezen a címen mentesülhet-e az adó alól.

Tekintettel arra, hogy a külföldi utasnak a jogszabály alapján a felperessel szemben pénzkövetelése áll fenn, az ügykezelési díj pedig ezzel kapcsolatos, a jogszabályhely nyelvtani értelmezése alapján az adómentesség nem kizárt. A bíróság álláspontja az alperessel egyezően ugyanakkor az, hogy az adómentesség elsősorban a pénzügyi intézmények, vállalkozások által nyújtott, értékpapír-kölcsönzést, fedezet-igazolást, letéti számla vezetését, inkasszó indítását, akkreditív ügyleteket, és más hasonló jellegű szolgáltatásokat érinti, a felperes által végzett, speciális szakértelmet nem igénylő, egyszerű adminisztratív szolgáltatásnak tekinthető perbeli szolgáltatás nem illeszkedik a felsorolt szolgáltatások körébe, az adómentesség ezen a jogcímen nem áll fenn. A héairányelv rendelkezésének értelmezése az EUB hatáskörébe tartozik.

A felperes keresetében az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés e) pontjára is hivatkozott, amely a héairányelv 135. cikk (1) bekezdés e) pontját ülteti át a magyar jogba. A héairányelv hivatkozott rendelkezése a törvényes fizetőeszközre vonatkozó ügyleteket, tipikusan a pénzváltást takarja; a perbeli esetben a bíróság álláspontja szerint egyértelmű, hogy a felperes szóban forgó tevékenysége nem ilyen jellegű, kérdés feltételét tehát – figyelemmel arra is, hogy azt a felperes azt maga sem indítványozta – erre a jogszabályhelyre vonatkozóan nem tartotta indokoltnak.

A bíróság álláspontja a harmadik kérdés kapcsán

A bizalomvédelem elve kapcsán a felperes által hivatkozott C-181/04-C-183/04. számú Elmeke NE egyesített ügyekben az EUB megfogalmazása szerint a következő kérdésre kellett választ adni: tekintettel a közösségi jognak a héára vonatkozó szabályaira és elveire, a nemzeti adóhatóságnak az adóalanyt arra felhatalmazó aktusa, hogy a vele szerződőre ne hárítsa át a héát, kelthet-e - akkor is, ha az aktus jogellenes - olyan jogos bizalmat az adóalanyban, amellyel ellentétes lenne az említett adó utólagos megfizetése.

Az ítélet 32. pontja szerint az eldöntendő kérdés, hogy a közigazgatási hatóságok aktusai észszerű bizalmat keltettek-e az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő tudatában. A 33. pont szerint az Elmeke kérdést intézett a pireuszi adóhatósághoz arról, hogy a szóban forgó szolgáltatás a tagállami törvény rendelkezése értelmében mentes-e a héa alól, és ebben az esetben milyen eljárás szerint. Az adóhatóság válaszában kimondta a héamentességet. A görög kormány mind írásbeli észrevételeiben, mind a tárgyaláson kifejtette, hogy létezik kifejezett, az állampolgárok adóügyi vonatkozású jogi problémákkal kapcsolatban feltett kérdéseire válaszolni hivatott illetékes nemzeti hatóságot kijelölő belső jogi rendelkezés.

Az ítélet 35 pontja szerint az irányadó tényállás mellett a nemzeti bíróságra tartozik annak vizsgálata, hogy az Elmeke észszerűen vélelmezhetette-e azt, hogy a pireuszi adóhatóság hatáskörrel bírt az adómentességnek a tevékenységére való alkalmazásáról való határozathozatalra.

Az Elmeke ítéletből következően a bíróságnak azt kell megítélnie, hogy a korábbi adóellenőrzések megállapításai alapján a felperes észszerűen vélelmezhetette-e, hogy a perbeli szolgáltatás adómentes.

A bíróság mindenekelőtt rögzíti, hogy a NAV Központi Irányítás – egyébként a felperes által sem vitatottan nem kötelező erejű – tájékoztatása a jelen perct megelőző ellenőrzés során született, ezért a felperes magatartását nem befolyásolhatta, arra maga a felperes sem ebben a vonatkozásban hivatkozott. Az állásfoglalás ugyanakkor alátámasztja, hogy az adóhatóság a perbeli kérdés tekintetében megosztott, korábbi álláspontja pedig a jelen perben képviselttől eltért.

A bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy az adóellenőrzésnek a jegyzőkönyvekből egyértelműen kitűnő, éveken át változatlan álláspontja mellett, miszerint a felperes jogszerűen állított ki áfamentes számlákat az ügykezelési szolgáltatásról, összhangban van a bizalomvédelem uniós jogi elvével az, hogy ugyanezen ügylet után a héát a felperesnek visszamenőleg is meg kell fizetnie anélkül, hogy az adóhatóság korábbi álláspontjának megváltozásáról előzetesen tájékoztatta volna.

A bíróság megjegyzi: az alperces tévesen hivatkozik arra, hogy a NAV Központi Irányítás felperesnek adott tájékoztatása, amely az adóhatóság bizonytalanságát támasztja alá az ügykezelési díj áfarendszerbeli megítélésében, nem pontos tényálláson alapult. A feltett kérdésben ugyanis a felperes kifejezetten rögzítette, hogy az ügykezelési díj a termékértékesítéstől eltérő időpontban, az áfavisszatérítéssel egyidejűleg jár.

A bíróság álláspontja a negyedik kérdés kapcsán

Az áfatartalom számításának módjával kapcsolatosan az EUB a C-291/03. számú MyTravel ügyben hozott ítélet 30. pontjában, a C-337/13. számú, Almos ügyben hozott ítéletének 22. pontjában kifejtette, hogy a héarendszer alapelveivel ellentétes, ha a felperest kötelezik annak az áfaösszegnek a megfizetésére, amelyet a végső fogyasztóktól nem szedett be. Az EUB a C-249/12. és C-250/12 számú Corina-Hrisi Tulică és Călin Ion Plavoşin egyesített ügyben hozott ítéletének 43. pontjában azt rögzítette, hogy „amennyiben valamely dolog árát a felek úgy határozták meg, hogy egyáltalán nem tüntették fel héát, és az említett dolog eladója az a személy, aki köteles az adóköteles ügylet utáni héa megfizetésére, abban az esetben, ha az eladónak nincs lehetősége arra, hogy az adóhatóság által követelt héát a vevővel megtérítse, a felek által meghatározott árat úgy kell tekinteni, mint amely a héát már magában foglalja”.


Tekintettel arra, hogy a felperesnek nyilvánvalóan nincs lehetősége arra, hogy az ügykezelési díj után az adóhatóság által megfizetni rendelt héát utólagosan a külföldi utas, jellemzően szerb magánszemély vevőkre hárítsa át, a bíróság az EUB fent hivatkozott gyakorlata alapján kétségesnek ítéli az adóhatóság eljárását abban a tekintetben is, hogy az ügykezelési díjat nettó, nem pedig az áfát is magában foglaló bruttó összegnek tekintette.

A bíróság álláspontja szerint a kérdés megítélése szempontjából nincs döntő jelentősége annak, hogy a felek az érintett szolgáltatást egyáltalán nem tekintették a héa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek, mint a hivatkozott ügyek tényállása esetében, tehát számlakiállításra egyáltalán nem került sor, vagy a héa hatálya alá tartozó tevékenységnek tekintették ugyan, de adómentesnek kezelték, és nem számítottak fel utána héát, mint a jelen per tényállása esetében. Jelentősége van viszont annak, hogy a jelen per felperese és/vagy vevői esetében rosszhiszeműség fel sem merült, a héa utólagos áthárítására a felperesnek nincs lehetősége. Az adóhatóság döntése folytán tehát olyan héát kellene megfizetnie a felperesnek, amit beszédni nem tud, ami ellentétes azzal az alapelvvel, hogy a héa a végső fogyasztót terheli.

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

A végzés ellen a Pp. 128. § (5) bekezdése alapján nincs helye külön fellebbezésnek

Szeged, 2023. július 3.


Dr. Kinyó Krisztina
a tanács elnöke

