



EURÓPAI BIZOTTSÁG

EREDETI

Brüsszel, 2019. december 28.

sj.i.dir(2019)8815653 – [REDACTED]

**AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGÁNAK
ELNÖKE ÉS TAGJAI RÉSZÉRE**

Az Európai Unió Bíróságának alapokmányáról szóló jegyzőkönyv 23. cikkének második bekezdése értelmében az

EURÓPAI BIZOTTSÁG

(képviselik: Lidia LOZANO PALACIOS, Florence CLOTUCHE-DUVIEUSART és HAVAS Lóránt, az Európai Bizottság Jogi Szolgálatának tagjai, meghatalmazotti minőségben; *kézbesítési cím*: Service juridique de la Commission européenne, *Greffé contentieux*, BERL 1/169, 200, rue de la Loi, 1049 Bruxelles; a Bizottság hozzájárul valamennyi eljárás iratnak az e-Curia alkalmazáson keresztül történő kézbesítéséhez) az alábbi

ÍRÁSBELI ÉSZREVÉTELEKET

terjeszti elő az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 267. cikke szerinti

C-656/19. számú

előzetes döntéshozatali ügyben, amelynek keretében a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt a

- **BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.**, mint felperes által a
- **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság**, mint alperes ellen

adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perben eljárva az Európai Unió Bíróságától a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i, 2006/112/EK számú tanácsi irányelv egyes rendelkezései értelmezésére irányuló kérelmet terjeszt elő.

Tartalomjegyzék

I. AZ ELŐZETES DÖNTÉSHOZATALI KÉRELEM ALAPJÁUL SZOLGÁLÓ ÜGY HÁTTERE	3
I.1. Az alapügy tényállása	3
I.2. A felek alapügyben előadott érvei	4
I.2.1. Az alperesi álláspont.....	4
I.2.1.1. Elsőfokú adóhatósági határozat	4
I.2.1.2. Másodfokú határozat	5
I.2.2. A felperes álláspontja	6
I.3. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokai	8
II. AZ ELŐZETES DÖNTÉSHOZATALRA ELŐTERJESZTETT KÉRDÉSEK	11
III. A JOGSZABÁLYI HÁTTER	12
III.1. Az uniós jog.....	12
III.2. A tagállami jog	14
IV. JOGI ELEMZÉS	17
IV.1. Az első és második kérdés – az „utasok személyi poggyásza” kifejezés értelmezése a HÉA-irányelv 147. cikke fényében	17
IV.2. Az ötödik kérdés – A HÉA-irányelv 146. és 147. cikkében meghatározott adómentesség alkalmazásának akadály-e, ha az eladó úgy garantálja a vevőnek az adómentességet, hogy tudtán van annak, hogy a vevő nagy valószínűséggel kijátssza egy harmadik ország adószabályait?.....	23
IV.3. A harmadik és negyedik kérdés.....	27
V. A FELTETT KÉRDÉSEKRE ADANDÓ VÁLASZ	29

Az Európai Bizottság (a továbbiakban: „Bizottság”) ezúton tisztelettel benyújtja az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: „Bíróság”) részére az alábbi észrevételeit.

I. AZ ELŐZETES DÖNTÉSHOZATALI KÉRELEM ALAPJÁUL SZOLGÁLÓ ÜGY HÁTTERE

I.1. Az alapügy tényállása

1. A felperes „Bakati Plus” (a továbbiakban: „Bakati” vagy „felperes”) Magyarországon bejegyzett gazdasági társaság. Főtevékenysége piaci kiskereskedelem. A felperes kereskedelmi forgalma 2015. évtől ugrásszerűen megnőtt, a korábbi 50 millió HUF (kb. 151 ezer EUR) körüli évi forgalma elérte az 1 milliárd HUF-ot (kb. 3 millió EUR).
2. A felperes tevékenysége kb. 95%-ban abból állt, hogy különböző kiskereskedelmi termékeket az Unió vámterületén kívüli területre, Szerbiába értékesített. Az értékesítés döntően ugyanazon 20 magánszemély részére történt. A felperes által is tudottan három családhoz köthető szerb vevők rendszeresen, több száz alkalommal vásároltak nagy mennyiségű terméket a felperestől.
3. Az üzletmenet mindig hasonlóképpen zajlott: (1) a termékértékesítésről a felperes képviselője állította ki a bizonylatokat és a külföldi utasra vonatkozó adó-visszaigénylő lapokat a megrendelők által telefonon megadott adatok alapján. (2) A felperes megbízottja a termékeket a szerb magánszemély vevők által a szerb-magyar határ közelében, a határ magyar oldalán, Tompán bérelt raktárba szállította. (3) A már kiállított számlákat és adó-visszaigénylő lapokat a termékekkel együtt Tompán adta át a megrendelőknek a felperes képviselője, (4) a vevők által a helyszínen készpénzben kifizetett vételár ellenében. (5) A termékeket ezt követően Tompáról személygépjárművekkel, útipoggyászként szállították ki Szerbiába.
4. A felperes 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 családtagok bevonására azért került sor, hogy az egyes értékesítések ellenértéke az 1 millió HUF-ot (kb. 3.000 EUR) ne haladja meg, ami a vámeljárásra vonatkozó magyar szabályozás miatt megkönnyítette a termékek átvitelét a szerb-magyar határon.

5. A szerb magánszemélyek a fenti termékek után a felperes segítségével a külföldi utasokat megillető általános forgalmi adó (a továbbiakban: ÁFA vagy HÉA¹) kedvezményt érvényesítettek. A felperes által kitöltött adó-visszaigénylő lapnak a termékeket kiléptető vámhatóság által záradékolt és pecséttel, egyes esetekben a „*Közösség területét elhagyta Tompa*” bélyegzőlenyomattal ellátott, a felpereshez visszajuttatott második példánya alapján a felperes az ÁFÁ-t visszaigényelte és azt a szerb vevőknek készpénzben visszatérítette.
6. A felperes a szerb magánszemély vevők részére a fentiek szerint visszafizetett ÁFÁ-t összesen 339.788.000 HUF (kicsivel több, mint 1 millió EUR) összegben - az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: ÁFA tv.) 99. § (9) bekezdése alapján fizetendő adót csökkentő tételként szerepeltette tárgyévi bevallásaiban.
7. A külföldi utas adó-visszaigénylést igazoló dokumentumok alátámasztják, hogy a szóban forgó termékek minden esetben elhagyták Magyarország területét.

I.2. A felek alapügyben előadott érvei

I.2.1. Az alperesi álláspont

I.2.1.1. Elsőfokú adóhatósági határozat

8. Az elsőfokon eljáró adóhatóság a 2016. évre vonatkozó ellenőrzés eredményeképpen megállapította, hogy a beszerzések túlmutattak a személyes szükséglet és a családi használat körén, azokra továbbértékesítés céljából került sor,

ami, az elsőfokú adóhatóság határozata szerint, kizárja az útipoggyászként történő minősítést. Ezért a felperest 2018. június 27-i határozatában 340.598.000 HUF (kicsivel több, mint 1 millió EUR) áfakülönbözet, 163.261.000,- HUF (kb. fél millió EUR) adóbírság, továbbá 7.184.000,- HUF (kb. 22.000 EUR) késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. 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.

9. A felperes nem felelt meg az exportőr fogalmi meghatározásának sem, ugyanis az értékesített termékeket a vevők 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.

I.2.1.2. Másodfokú határozat

10. A felperes fellebbezése folytán másodfokon eljárta, alapügyben alperes adóhatóság (a továbbiakban: „alperes”) a 2018. október 31-i határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
11. Indoklása szerint az értékesítés nem minősíthető „külföldi utas részére” történnék, az exportértékesítés fennállásának feltételei pedig nem voltak megállapíthatóak. Utalt a felperes nyilatkozatára, miszerint a felperes a vevő szándékára figyelemmel minősítette az értékesítést külföldi utas részére történő értékesítésnek.
12. Az uniós jogszabályok nem határozzák meg a „személyi poggyász” fogalmát. A magyar legfelsőbb bíróság, a Kúria 2016. december 8-án kelt jogegységi határozatában rögzítette, hogy útipoggyásznak az az áru tekinthető, amit az utas a saját szükségletére, vagy ajándékként – és hangsúlyozottan nem kereskedelmi céllal – vásárol. Az 1954-es New York-i egyezmény² pedig a személyes útiholmi fogalmát

¹ A magyar jogi terminológia a hozzáadott-érték adó (HÉA) megjelölés mellett egyaránt használja az általános forgalmi adó (ÁFA) elnevezést is. A Bizottság jelen észrevételeiben a két kifejezés felcserélhetőként szerepel.

² A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény.

határozza meg. A fentiekből az alperes hatóság szerint az következik, hogy a kereskedelmi mennyiségű áru útipoggyászként történő kivitelére az ÁFA tv. 99. §-a nem ad lehetőséget.

13. 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 ÁFA tv. 98. §-a szerinti mentesség. A nemzeti gyakorlat az alperes álláspontja szerint figyelemmel van a Bíróság azon álláspontjára, hogy a tagállamok az adólevonási jog gyakorlásának szabályaira formai követelményeket állapítsanak meg, de ezek terjedelme nem mehet túl azon a mértéken, amelyeket szükségesnek ítél az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében.

I.2.2. A felperes álláspontja

14. A felperes keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését kérte. Sem a közösségi jog, sem a magyar ÁFA tv. 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 történt.
15. . A felperes esetében adóelkerülési cél sem valósulhat meg, mivel az adózót export jogcímén egyébként is mentesség illetné meg az ÁFA tv. 98. §-a alapján. Hivatkozott a C-271/06. számú *Netto Supermarkt*³ ügyben hozott ítéletére, miszerint az adóügyekben nem lehet a Bíróság vámügyekben folytatott ítélkezési gyakorlatára hivatkozni, ezért vámjogi jogszabályok alapján sem ítéltető meg a felperes adózási konstrukciója.
16. 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 nem a NAV keretein belül látja el, így a vámhatóság mindössze az áru Európai Unió területének elhagyását, és nem az ÁFA tv. 99. §-a szerinti személyi vagy útipoggyász részeként történő kiléptetést, annak való megfelelést igazolja.

17. 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 nem uniós honosságú vevők szándéka a beszerzéssel.
18. Az adóhatóság arra hivatkozással tagadta meg export jogcímén a felperestől az ÁFA-mentességet, 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 az uniós joggal.
19. 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 ÁFA tv. 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.

³ Lásd a C-271/06. sz. *Netto Supermarkt* ügyben hozott ítéletet [ECLI:EU:C:2008:105].

I.3. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokai

20. A bíróság előjáróban leszögezi, hogy az ÁFA tv. 98. és 99. § rendelkezései a perbeli ügy szempontjából megegyeznek a HÉA-irányelv 146. és 147. cikkeinek a rendelkezéseivel, ezért a nemzeti bíróságnak az irányelv fenti rendelkezéseit kell alkalmaznia, értelmeznie.
21. A kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint a személyi- és útipoggyász fogalmának megítélésénél a kiléptetés céljának van döntő jelentősége; 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 kereskedelmi, továbbértékesítési célból került sor. Ez összhangban áll a nemzeti ítélkezési gyakorlattal. Ugyanakkor tételes autentikus jogértelmezés hiányában a fogalom meghatározására szükséges előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezni.
22. A referáló bíróság szerint jelen ügyben a felperes alappal nem hivatkozhat a jó kereskedő gondosságára⁴ mivel nincs olyan tartalmú konkrét ÁFA tv-beli rendelkezés, amely a vevő ilyen irányú kérése esetén az eladót a perbelihez hasonló ügyben adó-visszaigénylő lap kiállítására kötelezné.
23. 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 címén történő áfamentes számlázás lehetőségét. A számlakibocsátó tehát abban a tekintetben helyesen járt el, hogy ÁFA-val növelt összegben állította ki a számlákat. Utóbb sem következett be olyan változás, ami korrekciójukra okot adott volna.
24. A magyar bíróság álláspontja szerint, mivel a számlakibocsátó tudott arról, hogy a vevői magatartása csalárd, tudatában volt annak, hogy a külföldi utas adómentesség

⁴ Lásd a fent hivatkozott *Netto Supermarkt* ügyben hozott ítélet 29. pontját

feltételei nem állnak fenn, ezért annak érvényesítése érdekében nem állíthatta volna ki az adó-visszaigénylő lapot.

25. A számlakibocsátó és a vevő tudatos, szándékegységben kifejtett magatartásának eredményeképpen a vámterhek, egyéb vámkezeléssel kapcsolatos költségek nem kerülhettek megállapításra, a vevők az árukat a szerb adójogszabályok megkerülésével értékesíthették tovább. A számlakibocsátó magatartásával tudatosan segítette a szerb vevő csalárd tevékenységét, tudatosan sértette meg az ÁFA törvénynek az értékesítésre előírt előírásait a külföldi utasra vonatkozó számlázással és nyomtatványok kitöltésével, valamint adóalapjának a külföldi utasnak adott adó-visszatérítésre alapított jogosulatlan csökkentésével.
26. Amennyiben az adóhatóságnak a külföldi utasnak járó adómentesség címén való adóvisszatérítés lehetőségének hiányában egy másik jogcímen biztosítania kellene az adómentességet, a számlakibocsátó rosszhiszemű magatartása lényegében jogkövetkezmény nélkül maradna. 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. A nemzeti bíróság álláspontja szerint a Bíróságnak az adósemlegesség elvével és az egyenlő bánásmóddal kapcsolatos, a *Vatera ügyben*⁵ tett megállapításai a jelen ügyre is alkalmazhatóak. A számlakibocsátó ugyanis a HÉA-irányelv szabályait 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.
27. A Bíróság következetes ítélkezési gyakorlata szerint azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a HÉA-irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem haladhatják meg az e

⁵ Lásd a C-566/16. sz. *Vámos Dávid (Vatera)* ügyben hozott ítéletet.

célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a HÉA semlegességét⁶.

28. A magyar 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.
29. A felperes az adó- és vámjogi export fogalmának eltérése alapján kifogásolta, hogy az adóhatóság a felperestől kérte számon a termékek exportórként való kiléptetését. A perben ezzel szemben adat van arra, hogy a szóban forgó termékekkel kapcsolatban sem a felperes, sem más személy nem kezdeményezett exportórként kiviteli eljárást, a felperes törvényes képviselőjének nyilatkozata szerint az ügyletek exportként történő kezelése fel sem merült.
30. 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.
31. 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.

⁶ Lásd a C-385/09. sz. *Nidera Handelscompagnie* ügyben hozott ítélet 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

32. Ugyanakkor a bíróság véleménye szerint jelen ügyben annak van döntő jelentősége, hogy a felperes az adókötelezettsége teljesítése során egyértelműen rosszhiszeműen járt el, ami az adósemlenség 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.
33. A kérdést feltevő bíróság tudomása szerint a magyar bíróságok előtt jelenleg is folyamatban vannak hasonló tárgyú közigazgatási perek. 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 2019. augusztus 22-i végzésével felfüggesztette és előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett.

II. AZ ELŐZETES DÖNTÉSHOZATALRA ELŐTERJESZTETT KÉRDÉSEK

34. A fentiekre figyelemmel a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„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 Unió Vámkódexben, illetve a felhatalmazás alapján kiadott jogi aktusban meghatározott vámalakiságok elmaradása ellenére is?

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

5./ Amennyiben a 3./ es 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 es terítette vissza külföldi utasnak járó adómentesség címén az áthárított hozzáadottérték-adót, összeegyeztethető-e a héairányelv 146. es 147. cikkével, valamint az adósemlegesség es aranyosság uniós elveivel az a tagállami gyakorlat, hogy az adhatóság a tévesen a külföldi utasnak való értékesítés címén bevallott és megfizetett adó visszatérítését anélkül tagadja meg, hogy a termékértékesítést export értékesítésnek minősítené es az ennek megfelelő korrekciót elvégezné annak ellenére, hogy a termékek útipoggyásként való kiléptetése Magyarországról vitán felül megvalósult?”

III. A JOGSZABÁLYI HÁTTÉR

35. Az alábbiakban a jelen előzetes döntéshozatali kérelemben feltett kérdések megválaszolásához releváns jogszabályhelyek kerülnek felsorolásra.

III.1. Az uniós jog

36. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelvnek („HÉA-irányelv) ezen ügy szempontjából releváns rendelkezései az alábbiak:

„IX. CÍM

ADÓMENTESSÉG

1. FEJEZET

Általános rendelkezések

131. cikk

A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.

(...)

6. FEJEZET

Export adómentességek

146. cikk

(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 kirándulójárművek és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el;*

(...)

147. cikk

(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 útlevelemben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik.

A kivitelt 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.”

III.2. A tagállami jog

37. Az általános forgalmi adóról szóló, 2007. évi CXXVII. törvény („ÁFA tv.”) jelen ügy szempontjából releváns rendelkezései:

„98. § (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) 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) 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 rendeltetészerűen 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 termékértékesítését terhelő fizetendő adóval megegyező összegben csökkenteni a fizetendő adóját.

A fizetendő adó csökkentésének feltétele az ügylet teljesítését tanúsító számla megfelelő módosítása.

99. § (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 pénzeszeget, 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.

(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.

(...)

259. § (...)

10. 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.”

38. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény („Art.”) jelen ügy szempontjából releváns rendelkezése:

„170. § (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. (...)

IV. JOGI ELEMZÉS

39. A Bizottság a referáló nemzeti bíróság által javasolt első két kérdést együtt vizsgálja. Ezt követően a Bizottság az ötödik kérdéssel foglalkozik, majd a harmadik és negyedik kérdésre adandó válasza tesz javaslatot.

IV.1. Az első és második kérdés – az „utasok személyi poggyásza” kifejezés értelmezése a HÉA-irányelv 147. cikke fényében

40. Az első két kérdésével a magyar bíróság tulajdonképpen arra keresi a választ, hogy a HÉA-irányelv 147. cikkében az „utasok személyi poggyásza” kifejezést úgy kell-e

értelmezni, hogy az kizárja az olyan, alapügyekben leírt eseteket, amikor az árut kereskedelmi céllal vásárolják és a vevő azt tovább értékesíti, amint az elhagyta az Unió területét.

41. A HÉA-irányelv 146. cikk (1) bekezdés (b) pontja szerint a tagállamok mentesítik a HÉA alól az Unión kívüli megrendelő által az Unión kívülre feladott vagy rendelt termékek értékesítésére vonatkozó ügyleteket. A 147. cikk pedig tartalmazza azokat a feltételeket, amelyek teljesülése esetén a 146. cikk (1) bekezdés b) pontjában megfogalmazott mentesség érvényesül abban az esetben is, amennyiben az *„értékesítés az utasok személyi poggyászában szállítható termékekre vonatkozik”*. Ezek a feltételek a következők: (i) az utas az Unióban nem telepedett le, (ii) a terméket három hónapon belül az Unión kívülre viszik, (iii) az értékesítés HÉA-val növelt összértéke meghaladja az irányelvben meghatározott összeget – ez utóbbi feltétel alól azonban a tagállamok mentességet adhatnak.
42. Az említett rendelkezések célja, hogy mentesítsék a HÉA alól azokat a termékeket, amelyeket az Unió területéről kivisznek és így nem ott kerülnek végső fogyasztásra. Ez megfelel a HÉA azon alapkövetelményének, hogy a termékeket a fogyasztás helye szerint kell adóztatni. Mivel a kivitt termékek végfogyasztói nem az Unió területén találhatóak, a kivitelre történő értékesítés mentesül a HÉA megfizetése alól.
43. Az irányelv 147. cikk (2) bekezdése szerint az Unió területén *„nem letelepedett utas”* az *„akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a[z Unióban] található”*. Az állandó lakóhely vagy szokásos tartózkodási hely pedig *„az a hely, amely az útlevelemben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik”*.
44. Ebből az következik, hogy az „utas” mindig természetes személy. A HÉA irányelv azonban nem határozza meg mi tartozhat *„az utasok személyi poggyász[a]”* fogalmába. Jóllehet az első dolog, ami eszünkbe jut az utas személyi poggyásza kapcsán az a személy, aki turistaként vagy más okból az Unió területén tartózkodik

rövidebb időre és amikor kilép az Unió területéről, csomagjában személyes használatra vagy ajándékként bizonyos, az Unió területén vásárolt termékeket visz magával. Azonban következik-e ebből egyenesen, hogy a 147. cikk csakis ilyen vagy ehhez hasonló eseteket fed le?

45. Meg kell jegyezni, hogy a termékek kiléptetésénél a 147. cikk (2) bekezdés második albekezdése szerint a nemzeti vámhatóságoknak fontos szerep jut. Ugyanis „[a] kivitel a számlával vagy más igazoló okmánnyal kell bizonyítani, amelyet a termékeket a[z Unióból] kiléptető vámhivatal lebélyezett”. Vagyis a vámhatóságokra hárul a feladat, hogy az utasok személyi poggyászában levő termékeket ellenőrizzék, és kivitelét igazolják.
46. A fentiekből a Bizottság számára az következik, hogy az „*utasok személyi poggyász[a]*” és „*az utasok személyi poggyászában szállítható termékek*” jelentését az uniós vámszabályok fényében és kontextusában kell értelmezni. Fontos megjegyezni, hogy a HÉA-irányelv 398. cikkében létrehozott HÉA-bizottság már utalt az uniós vámszabályokra, amikor a Hatodik Irányelv 15. cikk 2. pontjában (jelenleg a HÉA-irányelv 147. cikke) foglalt „*személyi poggyász*” fogalmát elemezte.⁷
47. A 2015/2446/EU felhatalmazáson alapuló bizottsági rendelet⁸ 1. cikk 5. pontjának meghatározása szerint „*poggyász*” alatt a „*természetes személy utazásával összefüggésben bármilyen módon szállított áruk összesség[ét]*” kell érteni. Ugyanezen cikk 19. pontja b) pontja szerint „*exportőr: (...) a kivitelre kerülő árut szállító magánszemély, ha az áru a magánszemély személyes poggyászában van*”.

⁷ A HÉA-bizottság 2000. március 20-21-én tartott 60-ik ülése során a következő iránymutatást fogadta el: „*A tagállami küldöttségek **döntő többsége** azon az állásponton van, hogy a mentességek alkalmazásának céljából « személyi poggyásznak » tekintendő azon csomag egésze, amelyet az utas kilépéskor a vámhatóságnak be tud mutatni, illetve az a csomag, amelyet később mutat be ugyanazon hatóságnak, feltéve hogy igazolni tudja, hogy azt induláskor a szállító vállalat kísérőpoggyászként regisztrálta.*” Ahogyan a Bizottságnak a fenti ülést előkészítő, 2000. február 2-i szolgálati munkadokumentumából (n° 296, TAXUD/00/1815) kitűnik, az volt a cél, hogy a Hatodik HÉA irányelv 15. cikk 2. pontjának értelmezése összhangba kerüljön a 69/196/EK irányelv 3. cikk (3) bekezdése, valamint a 918/83/EGK rendelet 45. cikke értelmezésével.

⁸ A Bizottság (EU) 2015/2446 felhatalmazáson alapuló rendelete (2015. július 28.) a 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendeletnek az Unió Vámcodekx egyes rendelkezéseire vonatkozó részletes szabályok tekintetében történő kiegészítéséről (HL L 343., 2015.12.29., 1. o.).

48. A fenti rendelkezések értelmezéséből az olvasható ki, hogy az utas személyi poggyászában levő termékeket szánhatják akár kereskedelmi célra, akár személyes célra, az nem befolyásolja meghatározásukat, mint az adott magánszemély személyi poggyászábanak része.
49. A 2015/2446 rendelet 1. cikk 21. pont b) alpontja szerint „*nem kereskedelmi jellegű áru: (...) b) az utas személyes poggyászában lévő áru akkor, ha: i. alkalmi jellegű; ii. kizárólag az utas vagy családja személyes használatára szolgáló vagy ajándékozásra szánt árucikkekből áll, és az árucikkek jellege és mennyisége nem utal arra, hogy a behozatal vagy kivitel esetleg kereskedelmi céllal történik*”.
50. A felhatalmazáson alapuló rendelet 135. cikke szerint „[a] szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó vám-árnyilatkozat a következő áruk esetében megtehető szóban: a) a nem kereskedelmi jellegű áruk; b) az utas személyes poggyászában lévő olyan kereskedelmi jellegű áruk, amelyeknek sem az értéke nem nagyobb 1 000 EUR-nál, sem a nettó tömege nem nagyobb 1 000 kg-nál (...)”. A rendelet 137. cikke szerint ugyanezen árucsoportok esetében a kivitelre vonatkozó vám-árnyilatkozat is megtehető szóban. Bár a 137. cikk szövege nem tartalmazza „*az utas személyes poggyászában levő*” kitétel, nem zárja ki semmi, hogy a kereskedelmi jellegű áruk a személyi poggyászában kerüljenek kivitelre.
51. A 137. cikkben szóban forgó áruk esetében, hacsak nem másként kerül a kiviteli nyilatkozat megtételre, a határátkelő „zöld folyosóján” („nincs elvámolnivaló”⁹) való határátlépéssel azokat kivitelre bejelentettnek kell tekinteni. A rendelet 140. és 141. cikkei értelmében a „zöld folyosón” átvitt árukra semmilyen vámalakosság nem vonatkozik a szűrőpróbaszerű ellenőrzés kivételével. A rendelet 245. cikk (1) bekezdés f) pontja szerint az utasok személyes poggyászában levő áruk mentesülnek az indulás előtti árnyilatkozat benyújtásának kötelezettsége alól.
52. Vagyis a fentiek alapján kijelenthető, hogy az utasok személyes poggyászában történő áruszállítás más egyéb szállítási módok mellett (pl. postai úton történő

⁹ A „zöld folyosó” neve franciául : « *rien à déclarer* », angolul : “*nothing to declare*”.

áruszállítás) jogilag megfelelő módja a termékek Unióba behozatalának vagy onnan kivitelének olyan kereskedelmi áruk tekintetében, amik megfelelnek a kívánt vámalakiságnak.

53. Az is megállapítható, hogy az uniós vámszabályok kifejezetten említik azokat az eseteket, amikor bizonyos rendelkezések csak az utasok személyes poggyászában levő „nem kereskedelmi jellegű” árukra vonatkoznak. Ez a helyzet áll fenn a fent említett 2015/2446 rendelet esetében és más uniós vámszabályok esetében is.¹⁰
54. A 2007/74/EK irányelv¹¹ 4. cikke szerint „[a] tagállamok értékhatárok vagy mennyiségi korlátok alapján mentesítik a HÉA és a jövedéki adó alól az utasok személyi poggyászában behozott termékeket, amennyiben a behozatal nem kereskedelmi jellegű”. A nem kereskedelmi jelleggel behozott termékeket az irányelv 6. cikke határozza meg: „az import nem kereskedelmi jellegűnek tekintendő, amennyiben megfelel a következő feltételeknek: a) alkalmi jellegű; b) kizárólag az utas vagy családtagjai személyes használatára vagy ajándék céljára szánt termékekből áll.” Továbbá „[a] termékek jellege és mennyisége nem lehet kereskedelmi célú behozatalra utaló”.
55. A fentiekkel szemben a HÉA-irányelv 147. cikke nem tesz különbséget az utasok személyes poggyászában behozott vagy kivitt termékek között azok kereskedelmi vagy nem kereskedelmi célú felhasználása között. Az említett cikk (1) bekezdésének célja, hogy meghatározza azokat a feltételeket, amelyeknek az utasok személyes poggyászában szállított termékeknek meg kell felelniük, hogy HÉA mentességben részesüljenek. A nem kereskedelmi jelleg nem szerepel a feltételek között.
56. A 147. cikk szintén nem szabja feltételként azt sem, hogy a személyes poggyászában a termék kivitelét kezdeményező utasnak azonosnak kell lennie a

¹⁰ Lásd a vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 2009. november 16-i, 1186/2009/EK tanácsi rendeletet (HL L 324., 2009.12.10., 23. o.), különösen annak a 2007/74/EK irányelv alapján HÉA-mentesség alá tartozó kivitelre vonatkozó rendelkezéseit (41. cikk).

végfelhasználóval. A HÉA-irányelvnek az utazási irodákra vonatkozó speciális rendelkezései kapcsán a Bíróság többször megállapította, hogy az „utas” fogalmát tágan kell értelmezni, az nem mindig egyenlő a végfelhasználóval.¹²

57. Ahogyan a kérdést feltevő bíró is említi, az utasok személyes poggyászában levő áruk adómentességét a HÉA-irányelv 147. cikke szűkebben állapítja meg, mint a 146. cikk (1) bekezdés b) pontjában alkalmazott általános szabály azt megengedi. Bár az irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontjában szereplő értékesítés az utasok személyi poggyászaiban szállítandó termékekre vonatkozik, az adómentesség csak akkor alkalmazható, ha teljesülnek bizonyos, az említett irányelv 147. cikkében előírt kiegészítő feltételek.¹³ A feltételek kimerítő jelleggel kerültek felsorolásra és az utas személyes poggyászában szállított termékeknek nem kell feltétlenül „nem kereskedelmi jellegűnek” lenniük, hogy azok adómentességben részesüljenek.
58. Továbbá a 147. cikk megfelelő értelmezése segíti a csalás elleni küzdelmet is. A 147. cikk szerinti adómentességet ugyanis főszabály szerint visszatérítés formájában lehet nyújtani a jogosultságot igazoló dokumentumok ellenében, amin a vámhatóságok pecsétje igazolja, hogy az áru az Unió területét elhagyta. Egy ilyen eljárás, ahol csak megfelelő igazoló dokumentumok ellenében történik visszatérítés, alapvetően jobban szolgálja a csalás elleni küzdelmet, hiszen könnyebben ellenőrizhető, hogy a termékek valóban az Unión kívül kerültek felhasználásra. Ha az eladónak jogában állna, hogy már a termékek Unión belüli eladásakor alkalmazza a HÉA mentességet, sokkal nagyobb esélye lenne annak, hogy az áru végül nem hagyja el az Unió területét, hanem azon belül marad és a „fekete piacon” kerül értékesítésre HÉA megfizetése nélkül.
59. Összefoglalva, a Bizottság az első két kérdésre az alábbi választ javasolja:

¹¹ A Tanács 2007/74/EK irányelve (2007. december 20.) a harmadik országokból beutazó személyek által importált termékek után fizetendő hozzáadottérték-adó és jövedéki adó alóli mentesítésről (HL L 346., 2007.12.29., 6—12. o.).

¹² Lásd a C-296/11. sz. *Bizottság kontra Franciaország* ügyben hozott ítélet [ECLI:EU:C:2013:612] 56. pontját és az ott hivatkozott esetjogot.

¹³ Lásd a C-307/16. sz. *Pieńkowski* ügyben hozott ítélet [ECLI:EU:C:2018:124] 27. pontját.

A HÉA-irányelv 147. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem zárja ki az utasok személyi poggyászában szállított termékek HÉA mentességét, akkor sem, ha azok kereskedelmi céllal, továbbértékesítésre kerülnek kivételre az Unióból.

IV.2. Az ötödik kérdés – A HÉA-irányelv 146. és 147. cikkében meghatározott adómentesség alkalmazásának akadálya-e, ha az eladó úgy garantálja a vevőnek az adómentességet, hogy tudtán van annak, hogy a vevő nagy valószínűséggel kijátssza egy harmadik ország adószabályait?

60. A Bizottság, az első két kérdésre adott válasz fényében, következőnek az ötödik kérdés vizsgálatát javasolja. Az ötödik kérdéssel a referáló bíróság valójában azt szeretné tisztázni, hogy a HÉA irányelv 146. cikk (1) bekezdés (b) pontjában és a 147. cikkben foglalt adómentesség alkalmazható-e az alapesethez hasonló olyan esetekben, amikor
- bizonyos árut harmadik országban viszonteladásra szánnak és az áru bizonyítottan elhagyta az Unió területét; továbbá
 - az áru eladója tudatosan adómentességet biztosít az Unión kívüli vevők számára; valamint
 - az eladó és vevő úgy állapítják meg a szállítmányok mértékét, hogy az kedvezőbb vámalakítás alá essen; és
 - valószínűsíthető, hogy a vevők a harmadik ország adószabályainak kijátszására törekednek.
61. Az első két kérdésre javasolt válasz fényében világos, hogy az a körülmény, hogy az eladó tudatosan az utasokra vonatkozó adómentességet biztosít, nem lehet alapja az adómentesség megtagadásának.
62. Emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA-irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontjában biztosított adómentesség *„arra irányul, hogy garantálja az érintett*

termékértékesítéseknek a rendeltetési helyükön, vagyis azon a helyen történő adóztatását, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek".¹⁴

63. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a HÉA-irányelv 14. cikkében és 146. cikk (1) bekezdés b) pontjában foglaltakból és különösen ez utóbbiban alkalmazott „feladott” kifejezésből, „*hogy akkor történik termékexport, és vonatkozik adómentesség az exportértékesítésre, ha az e termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították az Unión kívülre, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta az Unió területét*”.¹⁵
64. Az esetjog világosan fogalmaz: ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, „*az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a [HÉA]mentesség akkor is lehetséges legyen, ha az adóalanyok egyes alaki követelményeknek nem tesznek eleget*”.¹⁶
65. Továbbá „*csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a [HÉA]mentességhez való jog elvesztéséhez vezethet. (...) Egyfelől, valamely alaki követelmény megsértése a [HÉA]mentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést*”.¹⁷
66. „*Másfelől, a [HÉA]mentesség érdekében nem hivatkozhat a [HÉA]semlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös [HÉA]rendszer működését. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban. Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz*

¹⁴ Lásd a C-653/18. sz. *Unitel* ügyben hozott ítélet [ECLI:EU:C:2019:876] 20. pontját és az ott hivatkozott esetjogot.

¹⁵ Lásd a fent hivatkozott *Pieńkowski* ügyben hozott ítélet 25. pontját és az ott hivatkozott esetjogot.

¹⁶ Lásd a fent hivatkozott *Unitel* ügyben hozott ítélet 27-28. pontját és az ott hivatkozott esetjogot.

¹⁷ *Ibid.* 29-30. pont és az ott hivatkozott esetjog.

járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a [HÉA]mentességhez való jogot (...)

Ezzel szemben az eladó nem tehető felelőssé a [HÉA] megfizetéséért, függetlenül attól, hogy részt vesz a vevő által elkövetett adócsalásban. Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis az adóalanynak betudni a harmadik személy olyan csalárd cselekményei által okozott adóbevétel-kiesést, amelyekre az adóalanynak semmilyen befolyása nincs.”¹⁸

Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy „míg a [HÉA] irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő értékesítés az utasok személyi poggyászaiban szállítandó termékekre vonatkozik, az adómentesség csak akkor alkalmazható, ha teljesülnek bizonyos, az említett irányelv 147. cikkében előírt kiegészítő feltételek”.¹⁹

67. Az alapügyben nem vitatott, hogy a HÉA-irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő feltételek teljesülnek és a termékek valóban kiléptek az Unió területéről. A 147. cikkben említett kiegészítő feltételek is teljesülni látszanak – amennyiben az első két kérdésre javasolt válasz értelmében úgy tekintjük, hogy azok az utasok poggyászában szállított, kereskedelmi céllal vásárolt termékekre is vonatkoznak.
68. A Bizottság álláspontja szerint tehát az a tény, hogy a vitatott adás-vétel szereplői tudatosan bizonyos érték alatt tartották az egyes tranzakciók értékét, hogy kevésbé szigorú vámalakíság alá tartozzanak, nem indokolhatja a HÉA-mentesség megvonását.
69. Amint az a Bíróság esetjogából nyilvánvaló, nemzeti jogszabályi rendelkezés az Unión kívülre történő exportra szánt termékek esetében előírt HÉA-mentességet nem teheti attól a feltételtől függővé, hogy e termékeket kiviteli vámeljárás alá vonják, olyan helyzetben, amikor bizonyítást nyert, hogy az adómentesség anyagi

¹⁸ *Ibid.* 33-34. pont és az ott hivatkozott esetjog.

¹⁹ Lásd a fent hivatkozott *Pieńkowski* ügyben hozott ítélet 27. pontját.

jogi feltételei, különösen az a feltétel, hogy az érintett termékek ténylegesen elhagyták az Unió területét, teljesülnek.²⁰

70. A jelen ügyben kétség sem férhet hozzá, hogy bizonyítást nyert az a tény, hogy a kérdéses termékek elhagyták az Unió területét. A HÉA-mentességet azon az alapon, hogy a kivitel folyamán vámkezelési szabályt sértettek, nem lehet megtagadni.
71. Azzal a feltevéssel kapcsolatban, hogy a vevők minden bizonnyal a szerb adószabályok kijátszására törekedtek, fontos megjegyezni, hogy a Bíróságnak már volt alkalmja hasonló esetben iránymutatást adnia. A fent hivatkozott *Unitel* ügyben a kérdést feltevő nemzeti bíró azt kérdezte, hogy hatással van-e az adott ügylet HÉA-mentességére, ha felmerül azzal kapcsolatban a gyanú, hogy az harmadik ország területén visszaéléshez, csaláshoz vezet.
72. A Bíróság válaszában elsőként rámutatott, hogy amennyiben „*a [HÉA] irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt export-adómentességi feltételek – többek között az, hogy az érintett termék elhagyja az Unió vámterületét – teljesülnek, az ilyen termékértékesítésre nem vethető ki [HÉA], és ilyen körülmények között főszabály szerint nem áll fenn az adócsalásnak vagy az adóvesztésnek az érintett ügylet adóztatását igazoló veszélye*”.²¹
73. Azonban a Bíróság azt is leszögezte, hogy „*az a tény, hogy valamely harmadik államban csalárd cselekményeket követtek el, nem elegendő annak kizárásához, hogy semmilyen csalást nem követtek el a közös [HÉA] rendszer kárára, a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az alapügyben szóban forgó ügyleteket nem érintette ilyen csalás, ha pedig igen, annak értékelése, hogy az adóalany tudott vagy tudnia kellett volna erről*”.²²
74. Vagyis kizárólag a közös HÉA rendszert érintő, az eladónak felróható és bizonyítottan fennálló csalásról van szó, akkor indokolt az adómentességet jelentő

²⁰ Lásd a C-275/18. sz. *Milan Vinš* ügyben hozott ítélet [ECLI:EU:C:2019:265] 40. pontját.

²¹ Lásd a fent hivatkozott *Unitel* ügyben hozott ítélet 35. pontját.

²² *Ibid.* 37. pont.

adóvisszatérítés megtagadása, nem pedig az Unión kívüli, a közös rendszert nem érintő adócsalás esetében.

75. Jelen előzetes döntéshozatali kérelem alapjául szolgáló ügy irataiból nem derül ki milyen, a harmadik országban történő csalásról lehet szó, sem olyan információ nem áll a Bizottság rendelkezésére, amiből arra lehetne következtetni, hogy a közös HÉA rendszert érte volna kár. Mindazonáltal a magyar bíró feladata, az ügy releváns tényeinek ismeretében, hogy megállapítsa: történhetett-e és ha igen, milyen formában olyan csalás, ami a közös HÉA rendszert érintette és az mennyiben felróható az alapügy felperesének.

76. A Bizottság az ötödik kérdésre tehát a következő választ javasolja:

A HÉA-irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapján a nemzeti hatóságok nem tagadhatják meg az adómentességet az alapügyhöz hasonló esetekben, ahol a harmadik országban eladásra szánt termékeket bizonyítottan kivitték az Unióból, mindössze azon az alapon, hogy az eladó tudatosan úgy alkalmazta az adóvisszatérítési eljárást, hogy az Unióban nem letelepedett vevőkkel egyetértésben az egyes szállítmányok mennyiségét úgy választották meg, hogy könnyebb vámalakítás alá essenek, valamint hogy a vevők a harmadik állam jogszabályait kijátszhatták.

Az adómentesség megtagadása akkor lehet indokolt, ha olyan csalásra derül fény, amit a közös HÉA rendszer terhére követnek el és az adóalanynak az felróható. Ennek megállapítása azonban a tények teljes ismeretében a nemzeti bíróságra tartozik.

IV.3. A harmadik és negyedik kérdés

77. A harmadik és negyedik kérdésre, a többi kérdésre javasolt válaszok fényében, nem szükséges válaszolni. Azonban, arra az esetre, ha a Bíróság úgy értékelné, hogy a HÉA-irányelv 147. cikke nem alkalmazható az alapügyben, a Bizottság a következő észrevételeket teszi.

78. A harmadik kérdéssel kapcsolatban, amennyiben a HÉA-irányelv 147. cikke nem lenne alkalmazható olyan termékek adás-vételére, amiket tovább-értékesítésre szánnak, meg kellene vizsgálni, hogy adható-e adómentesség az irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontja alapján, még akkor is, ha a vám-kiviteli eljárás alaki követelményei nem teljesülnek. Amint az a fent említett *Vinš* ügyből kiderül, a HÉA-mentesség nem függ a kiviteli vámeljárás formalitásainak való megfeleléstől, különösen, ha bizonyították, hogy az érintett termékek ténylegesen elhagyták az Unió területét²³ – ez a feltétel jelen alapügyben teljesül.
79. A negyedik kérdésével a magyar bíróság tulajdonképpen azt kérdezi, hogy amennyiben a HÉA-irányelv 147. cikke nem alkalmazandó, lehet-e az irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontja szerint HÉA-mentes teljesítésnek minősíteni az alapügyben vitatott ügyletet, akkor is, ha a vevő szándéka az adás-vétel pillanatában az volt, hogy Unióban nem letelepedett utasként a 147. cikk alapján mentesüljön a HÉA megfizetése alól.
80. A Bíróság *Unitel* ügyben hozott ítéletében mondottak szerint: „*a „termékértékesítés” fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az érintett adóalany szándékának megállapítása iránt, vagy hogy figyelembe kellene vennie az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, ezen adóalanytól eltérő gazdasági szereplő szándékát (...). Ebből következik, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló ügyletek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősülnek*”, ha azok megfelelnek az e fogalom alapjául szolgáló objektív kritériumoknak. Vagyis (i) ha az e termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és (ii) az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították az Unión kívülre, és (iii) a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta az Unió területét.²⁴

²³ Lásd a fenti, 20. lábjegyzetet.

²⁴ Lásd a fent hivatkozott *Unitel* ügyben hozott ítélet 21-23. pontját és az ott hivatkozott esetjogot.

81. A fentiekből következően az a tény, hogy a vevő (és az eladó) szándéka arra irányul, hogy az adott ügyelt a HÉA alól az irányelv 147. cikke szerint mentesüljön, nem zárja ki azt, hogy amennyiben a 147. cikke mégsem alkalmazandó a kérdéses ügyletre, úgy az az irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontja szerinti mentességet élvezhesse, amennyiben annak feltételei fennállnak.

V. A FELTETT KÉRDÉSEKRE ADANDÓ VÁLASZ

82. A fent kifejtett indokok alapján a Bizottság tisztelettel azt indítványozza, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatali kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1. **A HÉA-irányelv 147. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem zárja ki az utasok személyi poggyászában szállított termékek HÉA-mentességét, akkor sem, ha azok kereskedelmi céllal, továbbértékesítésre kerülnek kivitelre az Unióból.**
2. **A HÉA-irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapján a nemzeti hatóságok nem tagadhatják meg az adómentességet az alapügyhöz hasonló esetekben, ahol a harmadik országban eladásra szánt termékeket bizonyítottan kivitték az Unióból, mindössze azon az alapon, hogy az eladó tudatosan úgy alkalmazta az adóvisszatérítési eljárást, hogy az Unióban nem letelepedett vevőkkel egyetértésben az egyes szállítmányok mennyiségét úgy választották meg, hogy könnyebb vámalakítás alá essenek, valamint hogy a vevők a harmadik állam jogszabályait kijátszassák.**

Az adómentesség megtagadása akkor lehet indokolt, ha olyan csalásra derül fény, amit a közös HÉA rendszer terhére követnek el és az adóalanynak az felróható. Ennek megállapítása azonban a tények teljes ismeretében a nemzeti bíróságra tartozik.

Lidia LOZANO PALACIOS

Florence CLOTUCHE-DUVIEUSART

HAVAS Lóránt

A Bizottság meghatalmazott képviselői