A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2025. augusztus 1.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése, a 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja és a 78. cikk – Export-adómentességek – A 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Adómentes termékértékesítés – Nem európai uniós külföldi illetőségű vevők részére nyújtott héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás – Egységes szolgáltatás – Különálló és független szolgáltatások – Valamely szolgáltatás elsődleges vagy járulékos jellege – A 135. cikk (1) bekezdésének d) pontja és a 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja szerinti adómentességek – Bizalomvédelem – Adóalap”

A C-427/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Szegedi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2023. július 11-én érkezett, 2023. július 3-i határozatával terjesztett elő

a **Határ Diszkont Kft**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, N. Jääskinen (előadó), A. Arabadjiev, M. Condinanzi és R. Frendo bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2024. október 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a magyar kormány képviseletében Csoknyai D., Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

– az Európai Bizottság képviseletében Bottka V., J. Jokubauskaitė és Sipos A., meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. december 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 1. cikke (2) bekezdésének, 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, 73. és 78. cikkének, 135. cikke (1) bekezdése d) pontjának és 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának, valamint a bizalomvédelem elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Határ Diszkont Kft. (a továbbiakban: Határ Diszkont) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között, az utóbbi által a nem európai uniós illetőségű vevők részére történő hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítésével kapcsolatos ügykezelési díjak héamentességének megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„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.”

4 Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„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;

[…]”

5 Az említett irányelv 73. cikke előírja:

„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.”

6 Ugyanezen irányelv 78. cikke értelmében:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t;

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.”

7 A héairányelv 135. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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;

[…]”

8 Ezen irányelv 146. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a[z Európai] Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulóhajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el;

[…]

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.”

9 Az említett irányelv 147. cikkének szövege a következő:

„(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 [eurót], 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. […]

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.”

A magyar jog

Az áfatörvény

10 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: áfatörvény) 70. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.

[…]”

11 E törvény 86. §-ának (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 bankjegykollekciót, illetőleg ezek darabját, amelyeket szokásosan törvényes fizetőeszközként nem használnak, vagy amelyeknek egyébként numizmatikai értéke van;

[…]”

12 Az említett törvény 98. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

13 Ugyanezen törvény 99. §-a előírja:

„(1) Abban az esetben, ha a beszerző külföldi utas, és az értékesített termék vagy termékek […] 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 pénzösszeget,

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 képviseletében 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 képviseletében 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.

[…]”

14 Az áfatörvény 102. §-ának (1) bekezdése értelmében a szolgáltatásnyújtás akkor is mentes az adó alól, ha az közvetlenül kapcsolódik a következő termékekhez:

„[…]

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 általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a *Magyar Közlöny* 1992. évi 128. száma), amely 2007. december 31-ig volt hatályos, az e törvénynek az említett törvény 2. számú mellékletével összefüggésben értelmezett 30. §-ának (1) bekezdése szerinti adómentesség alá tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások listáján szerepeltette a „kereskedő által a külföldi utas javára, külön jogszabály szerint végzett adó-visszatérítést”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 2020-ban a Határ Diszkont a szerb-magyar határ közelében fekvő tompai (Magyarország) üzlethelyiségében különböző termékeket értékesített nem uniós illetőségű vevők részére.

17 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy e vevők a Magyarországon vásárolt termékeket még aznap kivitték az ország területéről, és hogy az e beszerzésekre vonatkozó készpénzfizetési számlákon az „áfa elszámolva” megjegyzés szerepelt. A kivitelt követően a Határ Diszkont visszatérítette az említett vevőknek a számlán szereplő áfa teljes összegét, és kiállította a vonatkozó kiadási pénztárbizonylatot, amelyen szerepelt a számla kiállítója és a címzett aláírása.

18 Az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelés címén a Határ Diszkont e nem uniós illetőségű vevőknek a visszatérített áfa 15%-ának megfelelő díjat számlázott ki. Az áfa visszatérítésének napján a Határ Diszkont így számlákat állított ki ezen ügykezelési díjakról, amelyek készpénzben történő kifizetését bevételi pénztárbizonylatokkal igazolták. Áfabevallásaiban a Határ Diszkont az ügykezelési díjakból származó bevételt adómentes szolgáltatás után járó díjként szerepeltette.

19 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból az is kitűnik, hogy a Határ Diszkont üzlethelyiségében feltüntették az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjakra vonatkozó információkat, és hogy a külföldi vevőket szóban tájékoztatták mind e díjak fennállásáról, mind pedig azok kiszámításának módjáról.

20 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) által a 2020. évre vonatkozóan végzett adóellenőrzés során a Határ Diszkont azt állította, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatások adómentesek, ugyanakkor több alkalommal módosította az e mentesség indokával kapcsolatos álláspontját.

21 Az ezen ellenőrzésről készült jegyzőkönyvre vonatkozó észrevételeiben a Határ Diszkont többek között arra hivatkozott, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjak az áfatörvény 86. §-a (1) bekezdésének d) és e) pontja alapján adómentes pénzügyi szolgáltatás ellenértékének tekinthetők. Hasonlóképpen, a Határ Diszkont szerint a termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásoknak az áfatörvény 102. §-a (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentessége szintén alkalmazható volt a jelen ügyben. A Határ Diszkont ezenkívül kijelentette, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztályától (Magyarország) (a továbbiakban: ügyfélkapcsolati főosztály) az említett ellenőrzés

során feltett kérdésére kapott tájékoztatásnak megfelelően az áfatörvény 99. §-a szerinti áfamentes termékértékesítésre vonatkozó áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjakat az e törvény 70. §-a (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett járulékos költségeknek kell tekinteni, és járulékos költségként osztják a főügylet áfarendszerbeli megítélését.

22 Az elsőfokú adóhatóság az adómentesség Határ Diszkont által hivatkozott valamennyi indokát elutasította, és 2022. július 22-i határozatával áfahiányt állapított meg vele szemben.

23 E határozatában e hatóság mindenekelőtt megvizsgálta, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás a termékértékesítéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak tekinthető-e, és arra a következtetésre jutott, hogy az önálló szolgáltatásnak minősül. Különösen arra helyezte a hangsúlyt, hogy a termékértékesítés és e szolgáltatásnyújtás időben elvált egymástól, így nem tekinthető úgy, hogy az említett szolgáltatás elősegíti vagy kiegészíti e termékértékesítést. E hatóság azt is hangsúlyozta, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás nem tekinthető a termékértékesítés teljesítéséhez – amely e termékeknek az Unió területéről való kilépésekor befejeződött – szükséges szolgáltatásnak. Hasonlóképpen, az említett hatóság véleménye szerint a Határ Diszkont által nyújtott szolgáltatás nem segítette elő sem az említett termékek használatát, sem azok fogyasztását, így nem kapcsolódott azok értékesítéséhez. Ezenkívül ugyanezen hatóság megállapította, hogy a Határ Diszkont maga is önálló szolgáltatásként kezelte az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatást, mivel az e szolgáltatáshoz kapcsolódó díjakat nem számította bele a termékértékesítés adóalapjába, és a számlákon az értékesítéstől eltérő teljesítési időpontot tüntetett fel.

24 Ezt követően egyrészt az áfatörvény 86. §-a (1) bekezdésének d) és e) pontjában előírt adómentességet illetően, amely a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése d) és e) pontjának felel meg, az elsőfokú adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a Határ Diszkont által a külföldi utasnak nyújtott szolgáltatás adminisztratív jellegű feladat, és nem tekinthető az e rendelkezések értelmében vett adómentes pénzügyi szolgáltatásnak. Másrészt, ami a termékexporthoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásoknak az áfatörvény 102. §-a (1) bekezdésének b) pontja szerinti, a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának megfelelő adómentességét illeti, az elsőfokú adóhatóság lényegében megismételte, hogy az áfa külföldi utas részére történő visszatérítése olyan új ügylet, amely nem kapcsolódik közvetlenül a termékértékesítéshez. Végül ezen adóhatóság megerősítette, hogy az ügyviteli díjakra vonatkozó áfa összegét az e díjak címén kiszámlázott összeg alapján kell meghatározni, amely nettó összegnek minősül.

25 Az elsőfokú adóhatóság határozatával szemben benyújtott fellebbezésében a Határ Diszkont azt állította, hogy e hatóság megállapításai ellentétesek az áfatörvény 70. §-a (1) bekezdésének b) pontjával, 86. §-a (1) bekezdésének d) és e) pontjával, valamint 102. §-a (1) bekezdésének b) pontjával. Arra is hivatkozott, hogy az ügyének az elsőfokú adóhatóság és az ügyfélkapcsolati főosztály által történő értékelése közötti eltérés sérti a jogbiztonság elvét.

26 2022. október 27-i határozatával a fellebbviteli igazgatóság helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát, mivel úgy ítélte meg, hogy annak indoklása megfelelő volt. Határozatában a fellebbviteli igazgatóság azt is megállapította, hogy az ügyfélkapcsolati főosztály által a Határ Diszkont részére szolgáltatott információk egy igen általánosan megfogalmazott kérdésre vonatkoztak, amely nem említette azt a lényeges körülményt, hogy a termékértékesítés és az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyvitelben álló szolgáltatásnyújtás teljesen elkülönül egymástól, és nem volt egyidejű, továbbá hogy a Határ Diszkont által nyújtott szolgáltatás nem szükséges feltétele ezen adó visszatérítésének.

27 A Határ Diszkont keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság, a Szegedi Törvényszék (Magyarország) előtt, amelyben a fellebbviteli igazgatóság határozatának az elsőfokú adóhatóság határozatára kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.

28 Először is a kérdést előterjesztő bíróság a fellebbviteli igazgatósággal ellentétben azon a véleményen van, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelést a héairányelv 78. cikke első bekezdésének b) pontja értelmében vett adómentes értékesítéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak kell tekinteni, és az a termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásnyújtás jellemzőivel is rendelkezik, így az az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében szintén héamentes.

29 Álláspontjának alátámasztása érdekében a kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt előadja, hogy mivel az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési szolgáltatásra és a kapcsolódó díjak felszámítására a nem uniós illetőségű vevők részére történő termékértékesítések teljesítése nélkül nem kerülhet sor, ezen ügykezelési szolgáltatás a vonatkozó jogszabályi rendelkezések értelmében az ilyen típusú vevők részére végzett valamennyi termékértékesítés szükségszerű velejárója. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság által a 2016. november 10-i Baštová ítéletben (C-432/15, EU:C:2016:855) kialakított elvekre is támaszkodva úgy véli, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelést mesterséges lenne elválasztani a vonatkozó termékértékesítésektől.

30 Ezt követően azon körülményt illetően, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelés díjai és a termékértékesítés nem egyidejűleg merülnek fel, a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a héairányelv 78. cikke első bekezdésének b) pontja olyan járulékos költségekre vonatkozik, amelyek növelik az adóalapot, még akkor is, ha e díjak nem szükségszerűen ugyanabban az időpontban merülnek fel, mint a vonatkozó termékértékesítés. A Bíróság a 2010. december 2-i Everything Everywhere ítéletben (C-276/09, EU:C:2010:730) már megerősítette, hogy a „külön fizetéskezelési díj”, amelyet az e fizetéssel járó szolgáltatásoktól elkülönítve számláztak ki, járulékos költségnek minősülhet.

31 Végül a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt, a termékexporthoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó adómentességet illetően a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az e rendelkezés által megkövetelt, a Bíróság által a 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítéletben (C-495/17, EU:C:2018:887) értelmezett közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtás a héairányelv 78. cikke első bekezdésének b) pontja értelmében járulékos jellegű a kivitelhez képest.

32 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy összeegyeztethető-e a bizalomvédelem elvével az adóhatóság azon gyakorlata, amely alapján több éven keresztül úgy ítélte meg, hogy a Határ Diszkont által kiszámlázott áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési szolgáltatások érvényesen mentesek az áfa alól, mielőtt visszaható hatállyal kérte volna az áfa megfizetését e szolgáltatások után, anélkül hogy előzetesen tájékoztatta volna a Határ Diszkontot álláspontjának megváltozásáról. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra keresi a választ, hogy az ilyen gyakorlat összeegyeztethető-e a Bíróságnak a 2006. szeptember 14-i Elmeka ítéletből (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) eredő ítélkezési gyakorlatával.

33 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy a Határ Diszkont pontosan leírta a tényállást az ügyfélkapcsolati főosztály számára, kifejezetten jelezve, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjak az áfa-visszatérítéssel egy időben, nem pedig a termékértékesítés időpontjában esedékesek, és hogy e hatóság az elsőfokú adóhatóság

megállapításaival ellentétes értelemben nem kötelező érvényű felvilágosítást adott a Határ Diszkontnak. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy bár az ügyfélkapcsolati főosztály által az adóellenőrzés során szolgáltatott információk nem befolyásolhatták a Határ Diszkont magatartását, azt bizonyítják, hogy az adóhatóság megosztott a vitatott kérdésben.

34 Harmadszor, tekintettel arra, hogy a Határ Diszkontnak nyilvánvalóan nincs lehetősége arra, hogy az áfa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjak tekintetében az adóhatóságnak fizetendő áfát utólag áthárítsa a nem uniós illetőségű vevőkre, a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak az elsőfokú adóhatóság azon határozatát illetően is, hogy e díjakat nettó összegnek, nem pedig az áfát tartalmazó bruttó összegnek tekinti. A kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára (2005. október 6-i MyTravel ítélet, C-291/03, EU:C:2005:591, 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328) hivatkozik, amely szerint a héa alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett.

35 E körülmények között a Szegedi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a [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 értékesítésétől és kiszámlázásától eltérő, a termékek ellenértékének vevő általi megfizetését és a [harmadik] országba történő kiléptetését követő időpontban, a héa-visszatérítéssel egyidőben történik[?]

2) Amennyiben az [első] 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 [első] és [második] kérdésre adott igenlő válaszok esetén összeegyeztethető-e a bizalomvédelem elvével mint a közös héarendszer egyik alapelvével 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 [első, második és harmadik kérdésre] 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 héa-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[?]”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését, 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 78. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a nem uniós illetőségű vevők által a később Unión kívülre fuvarozott termékek beszerzése során megfizetett héa visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli tevékenység a vonatkozó adómentes termékértékesítéstől elkülönülő és független szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, amely mint ilyen, a héa hatálya alá tartozik. Amennyiben ez a helyzet, az említett bíróság azt kérdezi, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtást a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján adómentesnek kell-e tekinteni.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héa szempontjából általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (1999. február 25-i CPP ítélet, C-349/96, EU:C:1999:93, 29. pont; 2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 20. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 35. pont).

38 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egyes esetekben 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 (2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 69. pont; 2023. március 9-i Generali Seguros ítélet, C-42/22, EU:C:2023:183, 40. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Egyetlen egységet képező ügylet áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. pont; 2023. március 9-i Generali Seguros ítélet, C-42/22, EU:C:2023:183, 40. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ez az eset áll fenn akkor is, ha egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg egy vagy több 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 (2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Így a Bíróság kimondta, hogy a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen felosztani (2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 31. pont; 2023. május 4-i Finanzamt X [Tartósan beépített berendezések és gépek] ítélet, C-516/21, EU:C:2023:372, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A jelen ügyben az alapügy a Határ Diszkont által a nem uniós illetőségű vevőknek nyújtott héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatásra vonatkozik, amely vevők olyan termékeket vásároltak, amelyek értékesítése megfelel az exportra előírt adómentességben való részesülés feltételeinek.

43 A Bíróság rendelkezésére álló információk szerint a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás egyrészt a külföldi illetőségű vevő úti okmánya érvényességének az értékesítés során történő ellenőrzéséből, az adó-visszatérítési kérelem formanyomtatványának és az értékesítési számla kibocsájtásából, az e vevő által áthárított adó visszatérítésére irányuló kérelem formanyomtatványának ellenőrzéséből, valamint a határon megkövetelt alakiságok vámhatóság által történő elvégezésének biztosításából, továbbá az értékesítési számla módosításából, lemásolásából és archiválásából áll. Másrészt az említett szolgáltatás abból áll, hogy a külföldi illetőségű vevő által héaelőlegként megfizetett összeget készpénzben visszaszolgáltatják, a vevő által aláírt kiadási pénztárbizonylatot, a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjakról szóló számlát és a külföldi illetőségű vevő által aláírt kiadási pénztárbizonylatot kiadják, végül pedig e díjakat bevételezik a pénztárba.

44 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ugyanezen szolgáltatás főszabály szerint a termékértékesítéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak minősül. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy kétségei vannak ezen értékelés megalapozottságát illetően, mivel a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési díjak elszámolására és számlázására nem a termékek értékesítésekor és számlázásakor, hanem a héa visszatérítésének időpontjában, az e termékek vételárának vevő általi megfizetését és harmadik országba történő kivitelét követően került sor.

45 Márpedig az EUMSZ 267. cikk által bevezetett együttműködés keretében a nemzeti bíróságok feladata annak megítélése, hogy az adóalany egyetlen, egységes szolgáltatást nyújt-e az adott ügyben, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését. A Bíróság azonban köteles tájékoztatni a nemzeti bíróságokat az uniós jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez hasznos lehet (2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 23. pont; 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy bár igaz, hogy bizonyos összefüggés áll fenn a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás nyújtása és a vonatkozó adómentes termékértékesítés között, mivel e szolgáltatásnyújtás feltételezi az említett értékesítés fennállását, a Bíróság már megállapította, hogy ez a kapcsolat önmagában nem elegendő annak

meghatározásához, hogy a héa szempontjából egyetlen összetett szolgáltatásról van-e szó (lásd ebben az értelemben: 2023. március 9-i Generali Seguros ítélet, C-42/22, EU:C:2023:183, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ahhoz ugyanis, hogy az adóalany által teljesített több műveletet, vagy cselekményt a Bíróságnak a jelen ítélet 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlata értelmében vett egységet képező szolgáltatásnak lehessen tekinteni, az ezen műveletek vagy cselekmények közötti elválaszthatatlan kapcsolatnak szükségképpen kölcsönösnek kell lennie oly módon, hogy az egyik művelet vagy cselekmény a másiktól függjön, és fordítva. Márpedig a jelen ügyben a termékértékesítés, amelyre azt megelőzően kerül sor, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás befejeződött volna, egyáltalán nem függ e szolgáltatástól.

48 Egyébiránt a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás nyújtása és a kapcsolódó termékértékesítés is elválasztható.

49 Egyrészt a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás nyújtása nem minősül a termékértékesítés szükséges eredményének. Ha ugyanis a nem uniós illetőségű vevő végül nem szállítja a harmadik országban beszerzett termékeket, nem alkalmazható rá a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti adómentesség, és nem igényelheti a héa visszatérítését, a termékértékesítést viszont mégis megtörténtnek kell tekinteni, mivel átruházták e vevőre a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogát. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha a nem uniós illetőségű vevő exportálja az árukat az Unió területén kívülre, azokat a határon nem mutatja azonban be a vámhivatalnál az e területről való kilépés igazolása érdekében. Így, még ha a héát azért nem is térítik vissza, mert az adó-visszatérítés alaki feltételei nem teljesülnek, adott esetben a termékek Unió területéről való kilépésére vonatkozó meggyőző bizonyíték hiányában, vagy ha a vevő nem nyújtott be visszatérítés iránti kérelmet, a termékértékesítésre akkor is sor kerül, és a beszerzett termékeket szabadon a vevő rendelkezésére bocsátják.

50 A fenti megfontolásokból következik, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás és az alapügyben szóban forgó termékértékesítés nem tekinthető olyan szorosan összefüggőnek, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkossanak, amelynek elemekre bontása a jelen ítélet 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében erőltetett lenne.

51 Másodszor, még ha feltételezzük is, hogy azt a héamentességet, amelyben a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatást igénybe vevő termékek vevői részesülhetnek, feltéve hogy az e mentességhez jogszabályban előírt feltételek teljesülnek, e vevők az e termékek vételárából adott árengedményként kezelik, e körülmény nem teszi lehetővé, hogy az ilyen szolgáltatást az említett termékek értékesítéséhez viszonyítva járulékosnak lehessen tekinteni.

52 Megállapítható ugyanis, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli tevékenység a termékértékesítéshez képest önálló célt követ.

53 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik egyrészt, hogy az alapügyben szóban forgó termékek értékesítése befejeződött, és hogy a külföldi illetőségű vevők megszerezték a Határ Diszkonttól vásárolt termékek feletti teljes körű rendelkezési jogot, és jogosultak azok Unión kívülre történő szállítására, amint azok kifizetésére sor került, anélkül hogy e tekintetben szükség lenne bármilyen járulékos szolgáltatásra. Másrészt annak érdekében, hogy az értékesítést követően igénybe vehesse a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatást, a termékével már rendelkező vevő feladata, hogy további lépéseket tegyen azáltal, hogy ismét elmegy a Határ

Diszkont üzlethelyiségébe, és átadja a törvény által az exportra előírt adómentességben való részesüléshez megkövetelt dokumentációt. Ennélfogva nem zárható ki, hogy a vevő valamely termék megszerzését követően úgy dönt, hogy nem veszi igénybe e szolgáltatást, és így lemond az ezen termék megvásárlása során általa megfizetett héa visszatérítéséről.

54 Így a jelen ítélet 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás nem tekinthető a termékértékesítéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak, mivel nem pusztán arra szolgál, hogy ezen értékesítést a lehető legjobb feltételek mellett igénybe vegyék, hanem önálló célként jelenik meg.

55 Végül annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára teljes körű választ lehessen adni, meg kell állapítani, hogy a héairányelv 78. cikkének értelmezése céljából és a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás és az alapügyben szóban forgó termékértékesítés, mivel független ügyleteknek minősülnek, nem ugyanazon adóalap hatálya alá tartozik. Így az ilyen szolgáltatáshoz kapcsolódó díjak, amelyek független szolgáltatásnak és a megrendelő számára önálló célnak tekinthetők, e 78. cikk értelmében nem minősülhetnek a termékértékesítéshez kapcsolódó járulékos költségeknek (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 49. pont).

56 Ennélfogva – azon végleges értékelésekre is figyelemmel, amelyeket a jelen ítélet 45. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie – megállapítható, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos, a Határ Diszkont által nyújtott ügyviteli szolgáltatás a vonatkozó termékértékesítéstől elkülönülő és attól független szolgáltatás, így a héa tekintetében nem osztja az utóbbi adójogi sorsát.

57 A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában szereplő mentességgel kapcsolatban mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy e mentesség az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő mentességet egészíti ki, és – akárcsak ez utóbbi mentesség – arra irányul, hogy garantálja az érintett szolgáltatásoknak a rendeltetési helyükön történő adóztatását, tehát azon a helyen, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek (2017. június 29-i L. Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 19. pont).

58 E tekintetben a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése e) pontjának szövegéből az következik, hogy mentesek a héa alól a szolgáltatásnyújtások, beleértve a fuvarozást és a kiegészítő ügyleteket is, a 132. és 135. cikk értelmében adómentes szolgáltatások kivételével, amennyiben azok közvetlenül kapcsolódnak az ezen irányelv 61. cikkében és 157. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezések hatálya alá tartozó termékek kiviteléhez vagy behozatalához.

59 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 61. és 62. pontjában rámutatott, a Bíróság rendelkezésére álló iratok egyike sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az alapügyben szóban forgó export tárgyát képező termékek az említett irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett helyzetek egyikében lennének.

60 Egyrészt ugyanis ezen iratokból nem tűnik ki, hogy a szóban forgó exportok olyan termékekre vonatkoznak, amelyek a héairányelv 61. cikkének megfelelően vagy nincsenek szabad forgalomban az Unióban, hanem azokat vámszabad területre kívánják helyezni vagy vámraktározási eljárás alá vonni, vagy amelyek a behozatali vámok alóli teljes mentesség hatály alá tartozó ideiglenes behozatali eljárás vagy külső árutovábbítási eljárás alá tartoznak, vagy szabad forgalomban vannak, de a Közösségen belüli árutovábbítási eljárás alá tartoznak. Másrészt ezen iratokból nem tűnik ki, hogy ezen irányelv 157. cikke (1) bekezdésének a) pontja, amely a

tagállamok azon lehetőségére vonatkozik, hogy mentesítsék az adó alól a vámraktározási eljárástól eltérő raktározási eljárás alá vonandó termékek behozatalát, releváns az alapügy megoldása szempontjából.

61 Mindenesetre, még abban az esetben is, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítja meg, hogy legalábbis az alapügyben szóban forgó egyes ügyletek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett helyzetek hatálya alá tartoznak, emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatásnyújtások és az érintett termékexport közötti közvetlen kapcsolatnak az e rendelkezésben előírt követelménye többek között azt jelenti, hogy e szolgáltatásnyújtások a tárgyuknál fogva hozzájárulnak az exportügylet tényleges végrehajtásához (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Márpedig a jelen ügyben a Határ Diszkont által végzett, a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli tevékenység jellemzőire tekintettel nem állapítható meg, hogy e tevékenység hozzájárul az exportügylet tényleges végrehajtásához. Az exportügyletet ugyanis teljes egészében a külföldi vevő valósítja meg, a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatástól függetlenül, amely semmilyen hatással nincs ezen ügylet lebonyolítására, és amely egyébként később valósul meg, amikor az említett ügylet már befejeződött.

63 Ezen okok miatt az alapügyben szóban forgó héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás nem tartozik a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség hatálya alá.

64 Ez a következtetés összhangban van azzal a követelménnyel, hogy az adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek azon főszabály alól, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (lásd analógia útján: 2022. április 7-i I [A kórházi szolgáltatások héamentessége] ítélet, C-228/20, EU:C:2022:275, 34. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését, 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 78. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a nem uniós illetőségű vevők által később az Unión kívülre szállított termékek beszerzése során megfizetett héa visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli tevékenység a vonatkozó adómentes termékértékesítéstől elkülönülő és független szolgáltatásnyújtásnak minősül, és mint ilyen, a héa hatálya alá tartozik. Az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozik az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség hatálya alá.

A második kérdésről

66 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti adómentes ügyletek körébe tartozik a nem uniós illetőségű vevők által a később az Unión kívülre szállított termékek beszerzése során megfizetett héa visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli tevékenység.

67 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontját illetően emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés értelmében a tagállamok a „betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra” vonatkozó ügyleteket mentesítik az adó alól.

68 Amint azt a Bíróság megállapította, e műveletek, ideértve a „fizetésekre” vagy „átutalásokra” vonatkozó ügyleteket is, a pénzügyi ügyletek területére tartoznak, és többek között olyan fizetési eszközökre vonatkoznak, amelyek működési módja pénzmozgást foglal magában (lásd ebben az értelemben: 2020. december 17-i Franck ítélet, C-801/19, EU:C:2020:1049, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 Így a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősíthető a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett „átutalásra vonatkozó ügyletnek” vagy „fizetésre vonatkozó ügyletnek”, ha annak eredményeként pénzmozgásra jellemző változások valósulnak meg a jogi és pénzügyi helyzetben.

70 Ezzel szemben nem tartozik e rendelkezés hatálya alá az olyan pusztán anyagi, technikai vagy adminisztrációs szolgáltatás nyújtása, amely nem eredményez ilyen változásokat (2018. július 25-i DPAS ítélet, C-5/17, EU:C:2018:592, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az a szempont, amely lehetővé teszi a pénzmozgással járó, a jogi és pénzügyi helyzetben változást eredményező és az említett rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartozó ügylet megkülönböztetését egy ilyen hatásokkal nem járó, így ennélfogva az adómentesség hatálya alá nem tartozó ügylettől, abban rejlik, hogy az adott ügylet ténylegesen vagy feltételesen átruházza-e a szóban forgó pénzeszközök feletti tulajdonjogot, vagy arra irányul, hogy ellássa egy ilyen fizetés jellemző és lényegi funkcióit (2019. október 3-i Cardpoint ítélet, C-42/18, EU:C:2019:822, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Határ Diszkont nem ruházta át ténylegesen vagy potenciálisan a pénzeszközök tulajdonjogát a nem uniós illetőségű vevőkre. Arra szorítkozott, hogy visszatartotta a szóban forgó termékek beszerzése utáni héaösszegeket, amíg e vevők be nem nyújtották azt a dokumentációt, amely lehetővé tette annak bizonyítását, hogy az exportra előírt adómentesség feltételei ténylegesen teljesültek. Miután átadták számára a releváns dokumentációt, amely lehetővé tette annak megállapítását, hogy e beszerzések után nem kellett héát fizetni, visszatérítette a megfelelő összegeket.

73 Így, noha a héa-visszatérítéssel kapcsolatos, a Határ Diszkont által nyújtott ügyviteli szolgáltatás főszabály szerint magában foglalta összegek készpénzben történő rendelkezésre bocsátását, e szolgáltatást nem a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett pénzügyi szolgáltatásnak, hanem adminisztratív szolgáltatásnak kell tekinteni.

74 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik az e rendelkezés szerinti adómentes ügyletek körébe a nem uniós illetőségű vevők által a később az Unión kívülre szállított termékek beszerzése során megfizetett héa visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli tevékenység.

A harmadik kérdésről

75 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a bizalomvédelem elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy az adóhatóság bizonyos szolgáltatásokat utólagosan a héa hatálya alá von abban az esetben, ha ezen adóhatóság több éven keresztül ellenőrizte és elfogadta az adóalany héabevallásait, anélkül hogy vitatta volna e szolgáltatások héamentes szolgáltatásként való minősítését, és nem tájékoztatta ezen adóalanyt a hatályos nemzeti szabályozásban bekövetkezett változásról, amely szabályozás a korábbi változatában az említett szolgáltatásokat kifejezetten a héamentes tevékenységek között említette, míg a hatályos nemzeti szabályozás alapján benyújtott vélemény iránti kérelemre az említett adóalany olyan választ kapott az adóhatóságtól, amely szerint ugyanezen szolgáltatásokat a héamentesség szempontjából az alapügy tárgyát képező ügylet sorsát osztó adómentes termékértékesítés járulékos költségeinek kell tekinteni.

76 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a bizalomvédelem elve az Unió egyik alapelve, és annak tiszteletben tartása az uniós jog alkalmazásával megbízott nemzeti hatóság kötelessége (lásd ebben az értelemben: 2002. július 11-i Marks & Spencer ítélet, C-62/00, EU:C:2002:435, 44. pont; 2025. január 16-i BALTIC CONTAINER TERMINAL ítélet, C-376/23, EU:C:2025:20, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

77 Ebből az következik, hogy a héairányelv rendelkezéseinek végrehajtásakor a nemzeti hatóságok kötelesek tiszteletben tartani ezen elvet.

78 Az említett elvre történő hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán (2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 43. pont; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 44. pont; 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

79 E tekintetben meg kell vizsgálni, hogy valamely közigazgatási hatóság aktusai észszerű bizalmat keltettek-e az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőben, és amennyiben igen, meg kell állapítani, hogy e bizalom jogos volt-e (2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 44. pont; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

80 Amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ismerteti, a nemzeti adóhatóság közigazgatási gyakorlata nem tűnik annak bizonyítására alkalmasnak, hogy e feltételek teljesülnek az alapügyben.

81 Először is, ami azt illeti, hogy több adóellenőrzés során nem vitatták a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli tevékenységek héamentes ügyleteknek való minősítését, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a héabevallásoknak a nemzeti adóhatóság által akár több éven keresztül történő egyszerű elfogadása, amely nem tartalmazta az adóalany által teljesített bizonyos ügyletekhez kapcsolódó összegeket, nem minősül az e hatóság által a héa ezen ügyletekre való alkalmazásának mellőzésére vonatkozóan nyújtott pontos biztosítéknak, ennélfogva e tekintetben nem kelthet jogos bizalmat (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 92. pont).

82 Hasonlóképpen, amint arra a főtanácsnok az indítványának 73. pontjában lényegében rámutatott, az a tény, hogy a nemzeti adóhatóságok több éven keresztül anélkül fogadták el a Határ Diszkont héabevallásait, hogy az adóellenőrzések során vitatták volna a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügykezelési ügyletek héamentes ügyleteknek való minősítését, egészen különleges körülmények hiányában eleve nem lehet elegendő ahhoz, hogy észszerű bizalmat keltsen az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőkben a tekintetben, hogy ezen adót az ilyen ügyletekre nem alkalmazzák (lásd analógia útján: 2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 46. pont; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 47. és 48. pont).

83 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat rámutat arra, hogy ezen adóellenőrzések jegyzőkönyveiből „egyértelműen kitűnik”, hogy az adóhatóság éveken keresztül úgy ítélte meg, hogy a Határ Diszkont jogszerűen bocsátott ki héamentes számlákat a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás vonatkozásában. A kérdést előterjesztő bíróság azonban olyan pontosításokkal sem szolgál, amelyek lehetővé tennék annak értékelését, hogy e jegyzőkönyvek alkalmasak voltak-e arra, hogy észszerű bizalmat keltsenek a tekintetben, hogy ezen adót e szolgáltatásra nem alkalmazzák.

84 Ennélfogva emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 78. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett pontos biztosítéknak minősül a közlés formájától függetlenül a feljogosított és megbízható forrásból származó pontos, feltétlen és egybehangzó tájékoztatás, amely megalapozott várakozásokat kelthet valamely jogalanyban. Ezzel szemben nem hivatkozhat a bizalomvédelem elvének megsértésére az, akinek a közigazgatás nem adott konkrét biztosítékokat (lásd ebben az értelemben: 2013. március 14-i Agrargenossenschaft Neuzelle ítélet, C-545/11, EU:C:2013:169, 25. pont; 2025. január 16-i BALTIC CONTAINER TERMINAL ítélet, C-376/23, EU:C:2025:20, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

85 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyvek tartalmaztak-e a Bíróságnak a jelen ítélet 84. pontjában említett ítélkezési gyakorlata értelmében vett „konkrét biztosítékokat” az alapügyben szóban forgó héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás adójogi kezelését illetően.

86 Másodszor, ami a hatályos nemzeti jogszabályokban bekövetkezett változásra vonatkozó tájékoztatás hiányát illeti, elegendő megállapítani, hogy egyrészt az ilyen mulasztás semmi esetre sem minősülhet a jelen ítélet 81. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében vett „konkrét biztosítéknak”. Másrészt a bizalomvédelem elve nem kötelezi az adóhatóságot arra, hogy tájékoztassa az adóalanyokat az adójogszabályok hatályba lépő módosításairól, amelyeket a szokásosan elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőknek ismerniük kell.

87 Harmadszor, ami az alapügyben szóban forgó adóhatóság által a Határ Diszkont által megfogalmazott vélemény iránti kérelmet követően szolgáltatott információkat illeti, noha az adóellenőrzés már folyamatban volt, elegendő megállapítani, hogy – amint arra a főtanácsnok az indítványának 76. pontjában rámutatott, és amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat – az ilyen „utólagos” és nem kötelező jellegű információk nem járhattak következményekkel az ezen ellenőrzés tárgyát képező ügyletekre, amelyeket a Határ Diszkont ezen információk közlését megelőzően teljesített.

88 Az adóhatóságtól származó ilyen információk tehát ebben az összefüggésben nem relevánsak.

89 E megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a bizalomvédelem elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az adóhatóság bizonyos szolgáltatásokat utólagosan héakötelezettség alá von abban az esetben, ha ezen adóhatóság több éven keresztül anélkül ellenőrizte és fogadta el az adóalany héabevallásait, hogy vitatta volna e szolgáltatások héamentes szolgáltatásként való minősítését, és nem tájékoztatta ezen adóalanyt a hatályos nemzeti szabályozásban bekövetkezett változásról, amely jogszabály korábbi változata az említett szolgáltatásokat kifejezetten a héamentes tevékenységek közé sorolta. Ebben az összefüggésben nincs jelentősége annak a ténynek, hogy a hatályos nemzeti szabályozás alapján benyújtott vélemény iránti kérelmet követően az adóalany „utólagos” és nem kötelező erejű választ kapott az adóhatóságtól, amely szerint ugyanezen szolgáltatásokat a héamentesség rendszerét illetően az alapügy tárgyát képező ügylet sorsát osztó adómentes termékértékesítés járulékos költségeinek kell tekinteni.

A negyedik kérdésről

90 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 73. és 78. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóhatóságának azon gyakorlata, amely szerint a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás ellenértékeként kiszámlázott összegek, vagyis az ügykezelési díjak olyan nettó összegeknek minősülnek, amelyek nem tartalmazzák a héát, és amelyek alapján meg kell határozni az e számlák kibocsátója által fizetendő adót.

91 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdéséből és 73. cikkéből következik, hogy a közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, és hogy 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. Ezen irányelv 78. cikke felsorol néhány olyan elemet, amelyet az adóalapba kell foglalni. Az említett irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja szerint a héát nem kell ezen adóalapba foglalni (2013. november 7-i Tulică és Plavoin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 32. pont).

92 A héairányelv 73. cikkében kimondott általános szabálynak megfelelően az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték (2013. november 7-i Tulică és Plavoin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont).

93 E szabályt ezen irányelv azon alapelvével összhangban kell alkalmazni, amely szerint a héarendszer arra irányul, hogy a héa kizárólag a végfogyasztót terhelje (2013. november 7-i Tulică és Plavoin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont).

94 Ezenkívül, amint arra a főtanácsnok az indítványának 81. pontjában emlékeztetett, a Bíróság kifejezetten kimondta, hogy a héairányelv 78. cikke első bekezdése a) pontjának következménye, hogy a megállapodás szerinti ár a törvény erejénél fogva mindig, még az adóalany által az alkalmazandó adómérték meghatározása során elkövetett hiba esetén is tartalmazza a héát (lásd ebben az értelemben: 2024. március 21-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [A korrekció lehetősége téves adómérték esetén] ítélet, C-606/22, EU:C:2024:255, 27. pont).

95 Mivel ugyanis a héasemlegességnek a jelen ítélet 93. pontjában hivatkozott elve alapján a héarendszer arra irányul, hogy a héa kizárólag a végső fogyasztót terhelje, úgy kell tekinteni, hogy az utóbbi és a termékértékesítő, illetve szolgáltatásnyújtó közötti megállapodás szerinti ár magában foglalja az ezen ügyleteket terhelő héát, függetlenül attól, hogy azokkal összefüggésben sor került-e számla kiállítására, vagy sem (2024. március 21-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [A korrekció lehetősége téves adómérték esetén] ítélet, C-606/22, EU:C:2024:255, 26. pont).

96 Következésképpen az alapügyben a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatásért megállapított árat, azaz a visszatérített héa 15%-át olyan bruttó árnak kell tekinteni, amely már magában foglalja az adót. Azt az adóalapot, amelyre ezt követően a héamértéket kell alkalmazni, ennek megfelelően kell kiszámítani.

97 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 82. pontjában rámutatott, és a Bíróságnak a jelen ítélet 94. és 95. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatával összhangban, e tekintetben nem releváns az a körülmény, hogy az adóalany esetlegesen tévesen tekintette adómentesnek a szóban forgó ügyleteket, és hogy következésképpen álláspontja szerint az ezen ügyletekre alkalmazandó héamértéknek nullával egyenlőnek kellett volna lennie.

98 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amennyiben valamely adásvételi szerződést a héa említése nélkül kötöttek meg, feltételezve, hogy az eladó nem téríttetheti meg a vevővel az adóhatóság által utólagosan kivetett héát, a teljes árnak a héa levonása nélkül, olyan alapként történő figyelembevétele, amelyre a héa alkalmazandó, azzal a következménnyel jár, hogy a héa ezen eladót terheli, ezért azon elvbe ütközik, amely szerint a héa olyan fogyasztási adó, amelyet a végfogyasztónak kell megfizetnie (lásd ebben az értelemben: 2013. november 7-i Tulică és Plavoșin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 35. pont).

99 E figyelembevétel egyébiránt abba a szabályba ütközne, amely szerint az adóhatóság nem szedhet be a héa jogcímén magasabb összeget, mint amelyet maga az adóalany szedett be (2013. november 7-i Tulică és Plavoșin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

100 Más lenne azonban a helyzet, ha az értékesítő a nemzeti jog alapján megtéríttethetné a vásárlókkal az adóhatóság által utólag felszámított héát.

101 Márpedig a jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a Határ Diszkontnak nyilvánvalóan nincs lehetősége arra, hogy a héa-visszatérítéssel kapcsolatos azon ügyviteli díjak tekintetében, amelyek megfizetésére az adóhatóság kötelezte, utólag áthárítsa a héát az ügyfeleire, akik nem az Unió területén lakóhellyel rendelkező magánszemélyek.

102 A fenti megfontolások összességére tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 73. és 78. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóhatóságának azon gyakorlata, amely szerint a héa-visszatérítéssel kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás ellenértékeként kiszámlázott összegek, azaz az ügyviteli díjak olyan nettó összegeknek minősülnek, amelyek nem foglalják magukban a héát abban az esetben, ha az értékesítő a szolgáltatását adómentesnek tekintette, és nyilvánvalóan lehetetlen számára, hogy utólag megtéríttesse a héamentes termékek vevőivel az adóhatóság által követelt héa összegét.

A költségekről

103 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 78. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

a nem európai uniós illetőségű vevők által később az Unión kívülre szállított termékek beszerzése során megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli tevékenység a vonatkozó adómentes termékértékesítéstől elkülönülő és független szolgáltatásnyújtásnak minősül, és mint ilyen, a héa hatálya alá tartozik. Az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozik az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség hatálya alá.

2) A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

nem tartozik az e rendelkezés szerinti adómentes ügyletek körébe a nem uniós illetőségű vevők által később az Unión kívülre szállított termékek beszerzése során megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli tevékenység.

3) A bizalomvédelem elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes, hogy az adóhatóság bizonyos szolgáltatásokat utólagosan a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá von abban az esetben, ha ezen adóhatóság több éven keresztül anélkül ellenőrizte és fogadta el az adóalany héabevallásait, hogy vitatta volna e szolgáltatások héamentes szolgáltatásként való minősítését, és nem tájékoztatta ezen adóalanyt a hatályos nemzeti szabályozásban bekövetkezett változásról, amely jogszabály korábbi változata az említett szolgáltatásokat kifejezetten a héamentes tevékenységek közé sorolta. Ebben az összefüggésben nincs jelentősége annak a ténynek, hogy a hatályos nemzeti szabályozás alapján benyújtott vélemény iránti kérelmet követően az adóalany „utólagos” és nem kötelező erejű választ kapott az adóhatóságtól, amely szerint ugyanezen szolgáltatásokat a héamentesség rendszerét illetően az alapügy tárgyát képező ügylet sorsát osztó adómentes termékértékesítés járulékos költségeinek kell tekinteni.

4) A 2006/112 irányelv 73. és 78. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes valamely tagállam adóhatóságának azon gyakorlata, amely szerint a hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítésével kapcsolatos ügyviteli szolgáltatás ellenértékeként kiszámlázott összegek, azaz az ügyviteli díjak olyan nettó összegeknek minősülnek, amelyek nem foglalják magukban a héát abban az esetben, ha az értékesítő a szolgáltatását adómentesnek tekintette, és nyilvánvalóan lehetetlen számára, hogy utólag megtéríttesse a héamentes termékek vevőivel az adóhatóság által követelt héa összegét.

Jarukaitis Jääskinen Arabadjiev

Condinanzi Frendo

Kihirdetve Luxembourgban, a 2025. augusztus 1-jei nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

I. Jarukaitis
tanácselnök