JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2024. december 19. [1]

C-427/23. sz. ügy

Határ Diszkont Kft.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Szegedi Törvényszék [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése, a 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja és a 78. cikk – A héaelőleg címén megfizetett összegek nem európai uniós illetőségű vevők részére történő visszatérítése – Ügykezelési díj – A héa hatálya alá tartozó önálló szolgáltatás – Az »egységet képező összetett szolgáltatás«, a »főszolgáltatáshoz képest járulékos szolgáltatás« és a »szolgáltatások függetlenségének« fogalma – A 135. cikk (1) bekezdésének d) pontja és a 146. cikk (1) bekezdésének e) pontja szerinti mentességek – Bizalomvédelem – Adóalap”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban ismét azon gyakorlati jelentőséggel bíró kérdés vizsgálatára kérik a Bíróságot, hogy bizonyos ügyletek adójogi megítélésével összefüggésben mikor kell úgy tekinteni, hogy egyetlen szolgáltatásról van szó, és mikor beszélhetünk több szolgáltatásról. Ez utóbbi esetben az a kérdés is felmerül, hogy e szolgáltatások „független szolgáltatásoknak”, „egységet képező összetett szolgáltatásnak” vagy „a főszolgáltatáshoz képest járulékos szolgáltatásnak” minősülnek-e. [2]

2. A jelen ügyben egy magyar vállalkozás különböző árukat értékesített nem európai uniós illetőségű vevők részére az Unión kívülre irányuló kivitel céljából. Ezen értékesítésekre Magyarországon, a szerb határ közelében található üzletében került sor. Ezen ügyletek a nem letelepedett megrendelő által az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítéseként főszabály szerint mentesültek a hozzáadottérték-adó (héa) alól. Az említett vállalkozás ezt követően visszatérítette a külföldi illetőségű vevők részére az általuk héaelőleg címén megfizetett összegeket, amely előleget arra az esetre kellett megfizetni, ha a szóban forgó mentesség érvényesítésére nem kerül sor. Ugyanakkor a vállalkozás az e visszatérítésekkel kapcsolatos ügykezelés címén a visszatérített összeg 15%-ának megfelelő díjat számolt fel. Ebben az

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] E kérdések kapcsán lásd legutóbb: 2021. március 4-i Frenetikexito ítélet, (C-581/19, EU:C:2021:167); 2023. április 20-i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet (C-282/22, EU:C:2023:312). Lásd még: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 14–47. pontja, amelyben számos hivatkozás található az ítélkezési gyakorlatra).

összefüggésben felmerül az ügykezelési díj adójogi megítélésének kérdése. Az ügykezelési tevékenységek önálló és adóköteles szolgáltatásnak minősülnek-e, vagy az adómentes főszolgáltatás, nevezetesen a kivitelre szánt termékek értékesítésének adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatásokról van-e szó? Vagy más rendelkezések alapján minősülnek adómentesnek?

3. A jelen ügy lehetőséget kínál a Bíróság számára az ilyen ügyletek héa szempontjából való kezelésére vonatkozó kritériumok tisztázására. Ezen ügy másodlagosan kérdéseket vet fel továbbá a bizalomvédelemre vonatkozóan egy olyan helyzetben, amelyben az adóhatóság több éven keresztül ellenőrizte és elfogadta azokat a héabevallásokat, amelyekben ezen ügyleteket adómentesnek tekintették, valamint a jelen ügyben figyelembe veendő adóalap és a héa kiszámításának módszere tekintetében.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[3] határozza meg. Ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A közös HÉA–rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

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.

[…]”

5. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„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;

[…]”

[3] (HL L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a jogvita által érintett időszakban hatályos változatában (a továbbiakban: héairányelv).

6. A héairányelv 73. cikke értelmében:

„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.”

7. Ezen irányelv 78. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

[…]

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

[…]”

8. A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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;

[…]”

9. 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 Unión] kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése […];

[…]

(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.”

B. A magyar jog

10. A jelen ügyben irányadó nemzeti héaszabályozást az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma) alkalmazandó változata (a továbbiakban: áfatörvény) tartalmazza.

11. Az áfatörvény 98. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Mentes az adó alól a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése a[z Unió] 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.”

12. E 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 [Unió] 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[z Unió] 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.

[…]”

13. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a *Magyar Közlöny* 2017. évi 192. száma) 98. §-ának (3) bekezdése értelmében ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

14. 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. §-a (1) bekezdése szerinti adómentesség alá tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások listáján szerepeltette „a „kereskedő által a külföldi utas javára, külön jogszabály szerint végzett adó-visszatérítést”.

III. A jogvita előzményei

15. 2020-ban a magyarországi Határ Diszkont Kft. (a továbbiakban: Határ Diszkont) a magyar–szerb határ magyar oldalán fekvő Tompán található üzletében különböző árukat értékesített nem uniós illetőségű – pontosabban szerbiai illetőségű – vevők részére. E külföldi vevők a Magyarországon vásárolt árukat még aznap kivitték az ország területéről. Az e beszerzésekről szóló készpénzfizetési számlákon az „áfa elszámolva” megjegyzés szerepelt.

16. A Határ Diszkont a kivitelt követő időszakokban a számlákon áthárított teljes áfaösszeget visszatérítette az említett vásárlók részére, erről pedig kiadási pénztárbizonylatokat állított ki. Úgy tűnik, hogy a héaelőlegként megfizetett összegek visszatérítése érdekében a külföldi illetőségű vásárlóknak ténylegesen vissza kellett térniük a Határ Diszkont üzletébe.[4] A Határ Diszkont az e visszatérítésekkel kapcsolatos ügykezelés címén a visszatérített áfa 15%-ának megfelelő ügykezelési díjat számított fel e külföldi vásárlóinak.

17. Az ügykezelési folyamat a következő lépésekből állt: a) a külföldi illetőségű vevő érvényes úti okmányának ellenőrzése az értékesítés kapcsán; b) az adó-visszaigénylő lap és számla kiállítása az említett vásárló részére; c) a vevő érvényes úti okmányának és a visszahozott adó-visszaigénylő lapnak az áfa visszatérítésével összefüggésben való az ellenőrzése; d) az értékesítési számla módosítása, másolat készítése, nyilvántartásba vétele; e) az áfaelőlegként megfizetett összeg pénztárból való visszatérítése a külföldi illetőségű vevő részére; f) a kiadási pénztárbizonylat kiállítása és annak a külföldi illetőségű vevővel történő aláíratása; g) az ügykezelési díjról szóló számla kiállítása; h) a bevételi pénztárbizonylat kiállítása és annak a külföldi illetőségű vevővel történő aláíratása; i) az ügykezelési díj pénztárba való bevételezése.

18. A Határ Diszkont az áfaelőleg visszatérítés napján 15%-os mértékű ügykezelési díjról állított ki készpénzfizetési számlákat, melyek ellenértékének befizetéséről bevételi pénztárbizonylatok készültek. A Határ Diszkont az áfabevallásaiban az ezen ügykezelési díjakból származó bevételt adómentes szolgáltatás után járó díjként szerepeltette.

19. Az adóhatóság[5] által a 2020. évre vonatkozóan többek között a héa tekintetében végzett ellenőrzés során a Határ Diszkont azt az álláspontot képviselte, hogy az áfaelőleg címén fizetett összegek visszatérítésével kapcsolatos ügykezelési tevékenységek héamentes szolgáltatásnyújtásnak minősülnek.

20. Ezzel kapcsolatban a Határ Diszkont egy olyan tájékoztatásra hivatkozott, amelyet egy kifejezetten erre vonatkozóan feltett kérdésre maga az adóhatóság[6] adott. E tájékoztatásból kitűnik, hogy mivel az ügykezelési díj továbbhárítására az adómentesség okán kerül sor, az a termékértékesítés járulékos költségének minősül, és az ily módon osztja az adómentes főügylet áfarendszerbeli megítélését.

21. Az ellenőrzési eljárás során a Határ Diszkont arra is hivatkozott, hogy az áfaelőleg címén kifizetett összegek visszatérítésére irányuló szolgáltatásnyújtást a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt pénzügyi ügyletekre vonatkozó adómentességet átültető

[4] A magyar kormány a tárgyaláson megerősítette e körülményt. Másfelől az áfatörvény 99. §-ának (7) bekezdése értelmében a héaelőleg címén megfizetett összegeket főszabály szerint készpénzben kell visszatéríteni.

[5] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Magyarország).

[6] A tájékoztatást a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály (Magyarország) adta ki.

nemzeti rendelkezés és az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt, a termékexporthoz kapcsolódó ügyletekre vonatkozó adómentességet átültető nemzeti rendelkezés [7] alapján mentesíteni kellett volna az adó alól.

22. Az adóhatóság elutasította a Határ Diszkont érveit. 2022. július 22-i határozatával adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg vele szemben áfa adónemben. E határozatot a fellebbviteli igazgatóság [8] a 2022. október 27-i határozatával helybenhagyta.

23. A Határ Diszkont keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Szegedi Törvényszékhez (Magyarország) ez utóbbi határozat hatályon kívül helyezése iránt.

IV. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

24. 2023. július 3-i határozatával a Szegedi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő négy kérdést 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?

[7] Az áfatörvény 86. §-a (1) bekezdésének d) és e) pontja, illetve a 102. §-a (1) bekezdésének b) pontja.

[8] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország).

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?"

25. A Bíróság előtti eljárásban a magyar kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, és részt vett a 2024. október 17-én tartott tárgyaláson.

V. Elemzés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

1. Előzetes észrevételek

26. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését, 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 78. cikkét, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, az Unión kívül letelepedett vevők részére adómentes termékértékesítésekhez kapcsolódó „héa-visszatérítésre" vonatkozó ügyviteli tevékenység az említett termékértékesítésekhez képest önálló és azoktól elkülönülő szolgáltatásnyújtásnak minősül, és mint ilyen, héaköteles. 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.

27. Előzetesen meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben technikai értelemben nem beszélhetünk héa „visszatérítéséről". Nem vitatott ugyanis, hogy a jelen ügyben azok az értékesítések, amelyek a Határ Diszkont által nem uniós illetőségű vevők részére teljesített, szóban forgó termékértékesítések keretében valósulnak meg, e termékek kivitele miatt a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján héamentesek. Mivel adómentes ügyletekről van szó, azok után nem kell héát fizetni. Következésképpen a héa „visszatérítésére" sem kerülhet sor.

28. A jelen ügyben a termékek megvásárlásának időpontjában a külföldi illetőségű vevők a teljes bruttó árat (a továbbiakban: bruttó ár) fizetik meg a Határ Diszkont részére, amely magában foglalja azt a héát, amely abban az esetben lenne fizetendő, ha a szóban forgó mentességet nem alkalmaznák, mivel a termék végül nem kerül kivitelre, vagy mivel a vevő nem nyújtja be az annak bizonyításához szükséges iratokat, hogy teljesültek az adómentesség anyagi jogi feltételei. E körülmények között a Határ Diszkont által a külföldi illetőségű vevők részére teljesített kifizetések olyan összegek visszatérítésének minősülnek, amelyeket a héa címén esetlegesen fizetendő összegek erejéig előlegeztek meg (a továbbiakban: héaelőleg címén fizetett összegek). Így tehát nem a héa „visszatérítéséről" van szó.

29. Ennek tisztázását követően, mivel a héaelőleg címén fizetett összegek visszatérítése érdekében végzett olyan ügykezelési tevékenység, mint amelyről az alapügyben szó van, csak a szóban forgó mentesség végrehajtásának minősül, az véleményem szerint nem eredményez olyan egyedi szolgáltatást, amely adóztatandó és héaköteles lenne. (lásd a 2. részt) Másodlagosan, ha úgy kellene tekinteni, hogy a jelen ügyben valóban adóköteles szolgáltatásról van szó, azt ugyanakkor mindenképpen olyan járulékos szolgáltatásnak kell tekinteni, amely nem független a

főszolgáltatástól, vagyis azon adómentes termékértékesítéstől, amelynek osztja az adómentességre vonatkozó héarendszerbeli megítélését. (lásd a 3. részt) Végül a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség a jelen ügyben semmiképpen nem releváns. (lásd a 4. részt)

2. Az adóztatandó szolgáltatás hiányáról

30. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

31. Az adóköteles ügyletek feltételezik, hogy a felek között ár vagy ellenérték kikötését tartalmazó ügylet jött létre. Valamely szolgáltatásnyújtás ennélfogva csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. [9]

32. A héaelőleg címén fizetett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelési tevékenységek tehát csak akkor minősülnek egyedi adóztatandó szolgáltatásnak, ha azonosítható az ilyen, szolgáltatások kölcsönös cseréjét eredményező jogviszony.

33. A jelen ügyben a nem uniós illetőségű vevők olyan termékeket szereznek be a Határ Diszkonttól, amelyek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján héamentesség alá tartoznak. Ugyanakkor ahhoz, hogy ezek az ügyletek ezen adómentességben részesüljenek, a Határ Diszkontnak mint adóalanynak bizonyítania kell az adóhatóság számára, hogy az említett adómentességhez kapcsolódó anyagi jogi követelmények teljesülnek. [10] Valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést. [11]

34. Ahhoz, hogy a Határ Diszkont ilyen bizonyítékot szolgáltasson az adóhatóság számára, rendelkeznie kell minden olyan dokumentummal, amely lehetővé teszi számára annak alátámasztására, hogy adómentes ügyletekről van szó. Ezen dokumentumoknak, amelyet elsősorban a vevőnek kell benyújtania, bizonyítania kell többek között a megvásárolt termék tényleges kivitelét. Így azok benyújtására nem kerülhet sor a termék megvásárlásának időpontjában, hanem csak azt követően, hogy a termék kivitele ténylegesen megtörtént. Ez egyébként egyértelműen kitűnik az áfatörvény 99. §-ából.

35. Ahhoz, hogy a Határ Diszkont bizonyítani tudja, hogy teljesülnek az adómentesség anyagi jogi feltételei, [12] valamennyi, az adómentesség alkalmazása szempontjából releváns dokumentumot be kell szereznie, továbbá azokat kezelnie és ellenőriznie kell. Másfelől viseli az e dokumentumokkal kapcsolatos hibák vagy bármely más típusú probléma esetén felmerülő kockázatokat.

[9] Lásd többek között: 2023. október 26-i GIS-ítélet (C-249/22, EU:C:2023:813, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); lásd még: 2024. július 4-i Credidam ítélet (C-179/23, EU:C:2024:571, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[10] Ezt egyébként a 2017. évi CLI. sz. törvény 98. §-ának (3) bekezdése kifejezetten előírja.

[11] Lásd többek között: 2024. február 29-i B2 Energy ítélet (C-676/22, EU:C:2024:186, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[12] Az említett mentesség alkalmazhatóságához teljesítendő anyagi jogi feltételekről lásd: 2020. december 17-i BAKATI PLUS ítélet (C-656/19, EU:C:2020:1045, 55. és azt követő pontok).

36. Ebben az összefüggésben, amint az a jelen indítvány 17. pontjából kitűnik, miután az adómentesség anyagi feltételeinek teljesülését igazoló valamennyi dokumentum a Határ Diszkont rendelkezésére áll, utóbbinak az adó-visszaigénylő lap kiállításától az ezen adónak megfelelő összeg visszatérítéséig terjedően számos adminisztratív feladatot kell elvégeznie.

37. Mindezen tevékenységekre, amelyek kétségkívül költségekkel járnak, az exportált termékek értékesítésére vonatkozó adómentesség érvényesítésének biztosítása érdekében kerül sor, és azok nem tűnnek valamely, az említett értékesítésekhez képest sajátos és önálló szolgáltatásnyújtás megnyilvánulásainak.

38. A nem uniós illetőségű vevők által végrehajtott beszerzési ügyletek gazdasági szempontból héamentesség alá eső termékek exportcélból történő megvásárlására irányulnak. Márpedig a fent említett ügykezelési tevékenységek elvégzése nélkül ezen ügyletek nem mentesülhetnének a héa alól, és e mentesség hiányában – amint az egyébként az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kifejezetten kitűnik[13] – a beszerzésekre valójában nem kerülne sor. Az adómentesség alkalmazása tehát a beszerzési ügyletek fent említett gazdasági céljának megvalósítása szempontjából lényeges elemnek minősül.

39. Ebből az következik, hogy az említett gazdasági cél szempontjából a szóban forgó ügykezelési tevékenységek ezen ügyletektől elválaszthatatlannak, azok megvalósításához pedig elengedhetetlenek tűnnek.

40. E körülmények között a héaelőleg címén fizetett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelési tevékenységnek az értékesítések mentesítésére tekintettel való elemekre bontása véleményem szerint mesterséges lenne.[14] Az ezen ügyletekre irányadó valamennyi körülményre figyelemmel gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletről van szó, amelyet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani.[15]

41. Ebben az összefüggésben, a kérdést előterjesztő bíróság ténybeli értékelésére is figyelemmel, az ügykezelési díj címén beszedett összegek ily módon egyszerűen a termékek vételárát növelő tételnek minősülnek, amelyet a nem uniós illetőségű vevők a termékek beszerzésére vonatkozó adómentesség alkalmazásával összefüggésben felmerült utólagos költségek fedezése címén fogadtak el. Így például, ha az alkalmazandó héamérték 27%, az exportra szánt termék bruttó ára pedig 127 (ebből 100 a termék ára, 27 pedig a héaelőleg címén fizetett összeg), a mentességet alkalmazása esetén a termék beszerzési (nettó) ára végül 104,05 lesz.[16]

42. Másfelől, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, a Határ Diszkont tájékoztatót helyezett ki az üzletében az ügykezelési díjra vonatkozóan, és figyelmeztette a külföldi illetőségű vevőket e díjról. Amikor tehát e vevők a termékeket exportcélból megvásárolták, teljes mértékben tudatában voltak e díjnak, és azt kétségtelenül figyelembe kellett venniük az exportra szánt termékek vásárlására vonatkozó döntésükben. Ebből az következik, hogy e vevőknek szükségszerűen – legalábbis hallgatólagosan – el kellett fogadniuk e feltételeket a szóban forgó

[13] Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem francia fordításának 8. és 9. oldalán található, „A kereseti kérelem” címet viselő rész második bekezdése.

[14] Lásd többek között: 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). Lásd még: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 16. és azt követő pontok, az ítélkezési gyakorlatra való további hivatkozásokkal).

[15] Lásd többek között: 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet (C-89/23, EU:C:2024:333, 35. pont).

[16] 27 15%-a 4,05-nek felel meg.

termékekre vonatkozó adásvételi szerződés megkötésekor. A Határ Diszkont és a nem uniós illetőségű vevők közötti szerződéses kapcsolatoknak az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő leírása megerősíti e megfontolásokat. [17]

43. Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy Határ Diszkont azt állítja – anélkül, hogy ezt vitatnák –, hogy az ügykezelési díj összegét, vagyis a héaelőleg címén megfizetett, a későbbiekben visszatérített összeg 15%-át a felmerült költségek alapján számították ki. Így az ügykezelési díj címén beszedett összegek nem a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott olyan szolgáltatás tényleges ellenértékét képező juttatásnak minősül, amely az adómentes termékértékesítésekhez kapcsolódó gazdasági tevékenységtől eltérő gazdasági tevékenységből származó bevételt eredményez, hanem az alapvetően azon utólagos költségek fedezésére szolgál, amelyek a szóban forgó termékek értékesítéséhez kapcsolódó adómentesség alkalmazásából eredően a Határ Diszkont részéről felmerülnek.

44. Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héa területén az értékesítők az állam nevében és az államkincstár érdekében adóbeszedőként járnak el. Ezen értékesítők kötelesek megfizetni a héát, noha azt mint fogyasztási adót végül a végső fogyasztó viseli. [18] Márpedig a Határ Diszkontnak az ilyen, az állam nevében folytatott beszedésre – sőt, az ár 127-ről 104,05-re történő csökkentése révén az adómentesség érvényesítésének biztosítására – irányuló tevékenységéből származó díjak héával történő megadóztatása legalábbis szokatlan lenne a rendszerben.

45. Ami az adóhatóság határozatában kiemelt azon körülményt illeti, amely szerint az exportált termékek értékesítése és az ügykezelési tevékenységek időben nem esnek egybe, [19] meg kell jegyezni, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás árának módosítása főszabály szerint soha nem a termék értékesítésével vagy a szolgáltatás nyújtásával egyidejűleg történik, hanem arra mindig később kerül sor. A jelen ügyben végső soron egy árváltozással összefüggő kérdéséről van szó. Ha a külföldi illetőségű vevők a termékek ezen adómentes beszerzésére irányuló ügyletet a Határ Diszkont üzletében kívánták végrehajtani, az adómentesség alkalmazása során el kellett fogadniuk az ár utólagos változását. Amennyiben ezzel nem értettek volna egyet, egy másik üzlethez kellett volna fordulniuk.

46. Következésképpen a fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a jelen ügyben a héaelőleg címén a szóban forgó termékértékesítések adómentessége céljából megfizetett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelési tevékenységek véleményem szerint nem eredményeznek olyan, az említett értékesítésekhez képest sajátos és önálló szolgáltatásnyújtást, amely a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében adóztatandó lenne.

[17] Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem francia fordításának 9. oldalán található, „A kereseti kérelem” címet viselő rész harmadik bekezdése.

[18] 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-iNetto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

[19] Lásd: az előzetes döntéshozatal iránti kérelem francia nyelvű változatának 6. oldalán szereplő, „Az elsőfokú adóhatóság határozata” címet viselő rész negyedik bekezdése.

3. Másodlagosan, a nem önálló, járulékos szolgáltatás jellegéről

47. Abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a héaelőleg címén fizetett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelési tevékenységek önálló szolgáltatásnyújtást eredményeznek, véleményem szerint mindenesetre olyan járulékos szolgáltatásról van szó, amely nem független a főszolgáltatástól, vagyis az adómentes termékértékesítéstől, amelynek ebből következően osztja az adójogi sorsát, nevezetesen az adómentességet.

48. Állandó ítélkezési gyakorlatában a Bíróság abból az elvből indul ki, hogy a héa szempontjából főszabály szerint minden szolgáltatásnyújtást különálló és független szolgáltatásnak kell tekinteni. Az egyes szolgáltatásnyújtások függetlenségének elve azonban nem abszolút jellegű. Az ítélkezési gyakorlat szerint el lehet térni ettől az elvtől, ha valamely szolgáltatás a főszolgáltatáshoz képest pusztán nem önálló, járulékos szolgáltatás. [20]

49. Ily módon egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyeket külön-külön nyújthatnak, és ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. [21]

50. Ítélkezési gyakorlatában a Bíróság kialakított bizonyos támpontokat a nem önálló járulékos szolgáltatások fennállásának megállapításához.

51. Először is, a nem önálló járulékos szolgáltatások tipikusan nem rendelkeznek önálló gazdasági jelentőséggel a főszolgáltatás igénybevevője számára. Gazdasági szempontból tisztán kisegítő funkciót töltenek be, mivel kizárólag a főszolgáltatás teljessé tételét és kiegészítését szolgálják, tehát azokra rendszerint e főszolgáltatás nyomán kerül sor. [22] Az átlagfogyasztó szempontjából gazdasági céljaik csak a főszolgáltatással együtt érhetők el. Így valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni. [23]

52. Ez a feltétel a jelen ügyben nem áll fenn. Ugyanis, amint az a jelen indítvány 38. és 39. pontjából kitűnik, a nem uniós illetőségű vevőknek olyan gazdasági érdeke fűződik a héaelőleg címén fizetett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelési tevékenységekhez, amely nem önálló a héamentes kivitelre szánt termékek értékesítéséből álló főszolgáltatáshoz képest. Az adómentesség, és következésképpen az ezen adómentesség alkalmazására irányuló tevékenységek elvégzése közvetlenül az említett termékértékesítésektől függ. Értékesítés nélkül, tehát mentesség nélkül nem kerül sor az említett ügykezelésre, és fordítva. Az értékesítésekhez és az ügykezelési tevékenységekhez fűződő gazdasági érdekek tehát egymástól kölcsönösen függenek.

[20] Lásd különösen: 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). Lásd még: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 16. és azt követő pontok, az ítélkezési gyakorlatra való további hivatkozásokkal).

[21] Lásd többek között: 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet (C-89/23, EU:C:2024:333, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[22] Lásd e tekintetben: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[23] Lásd többek között: 2023. május 4-i Finanzamt X (Tartósan beépített berendezések és gépek) ítélet (C-516/21, EU:C:2023:372, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 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).

53. Másodszor a Bíróság figyelembe veszi a főszolgáltatás, illetve a járulékos szolgáltatás értékét, mivel az utóbbi értéke általában elhanyagolható az előbbihez képest. [24]

54. A jelen ügyben a Határ Diszkont által ügykezelési díj címén felszámított összeg a héaelőleg címén megfizetett összegek 15%-a, a héa mértéke pedig – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – 27%. Az említett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelésből álló szolgáltatás értéke (ha van ilyen) tehát az értékesítési ár 4,05%-ának felel meg, és a főszolgáltatás értékéhez képest marginálisnak tekinthető.

55. A Bizottság által az észrevételeiben kiemelt azon körülmény, hogy a héaelőleg címén megfizetett összegek visszatérítése iránti kérelmet esetlegesen be lehetne nyújtani az ügykezeléssel megbízott ügynökön keresztül, és hogy a szolgáltatást tehát a termékeket értékesítő gazdasági szereplőtől független harmadik személy is nyújthatja, nem releváns. Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis kitűnik, hogy az a körülmény, hogy a nem önálló járulékos szolgáltatást elméletileg harmadik személy is nyújthatja, nem zárja ki a nem önálló járulékos szolgáltatás fennállását. [25] Ezenkívül a nem önálló járulékos szolgáltatást mindig ugyanazon gazdasági szereplő nyújtja, amely a főszolgáltatást teljesíti. Ez a szóban forgó szolgáltatás járulékos jellegéből fakad. Ha ezt a szolgáltatást valamely harmadik személy önálló, tehát nem járulékos szolgáltatásként nyújtaná, az adóztatandó lenne. Példaként említhetők a szállítási költségek: ha az eladó maga végzi a termék (például egy könyv) szállítását, járulékos szolgáltatásról van szó (amely kedvezményes adómértékkel adóztatható); ezzel szemben, ha a vevő a termék (a könyv) elszállítására egy harmadik személyt kér fel, akkor önálló szolgáltatásról van szó (amely az általános adómértékkel adóztatandó).

56. Végül, a termékértékesítésekre alkalmazandó mentesség, nevezetesen a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontja szerinti mentesség a nemzetközi kereskedelem keretében arra irányul, hogy tiszteletben tartsa az érintett termékeknek a rendeltetési helyükön történő megadóztatása elvét, és ily módon biztosítsa, hogy a szóban forgó ügyletet kizárólag a termékek fogyasztásának helyén adóztassák meg. [26] Mivel a héa a magyar adórendszer keretén belül kivetett fogyasztási adó, az exportált termékeket pedig ezen adórendszeren kívül fogyasztják el, e termékek értékesítéseire nem kell alkalmazni a héát. Így elkerülhető a kettős adóztatás (rendes körülmények között a másik tagállam adóztatja meg a termékbehozatalt), [27] és az Unióban előállított és onnan kivitt termékek e kettős adóztatás miatt nem szenvednek versenyhátrányt.

57. Márpedig a héairányelv olyan értelmezése, amely lehetővé tenné, hogy a héaelőleg címén megfizetett összegek fent említett adómentesség alapján való visszatérítésére irányuló szolgáltatásokat adóztatandónak tekintsék, ellentétes lenne e célokkal. Ugyanis azáltal, hogy a héát olyan járulékos szolgáltatásra vetné ki, amely az említett mentesség alapján az említett összegek visszatérítéséhez szükséges, veszélyeztetné az export adósemlegességét.

4. A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti adómentességről

58. Harmadlagosan a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség alkalmazásának a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott kérdésével foglalkozom.

[24] Lásd: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[25] Lásd: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[26] 2019. október 17-i Unitel ítélet (C-653/18, EU:C:2019:876, 20. pont); 2020. december 17-i BAKATI PLUS ítélet (C-656/19, EU:C:2020:1045, 50. pont).

[27] Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok BAKATI PLUS ügyre vonatkozó indítványa (C-656/19, EU:C:2020:599, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59. A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontja, amely ezen irányelv IX. címének 6. fejezetében szerepel, arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék a héa alól a „szolgáltatásnyújtás[okat] – beleértve a fuvarozást és a kiegészítő ügyleteket is, de a 132. és 135. cikk értelmében adómentes szolgáltatások kivételével –, amennyiben az[ok] közvetlenül kapcsolód[nak] az [említett irányelv] 61. cikk[é]ben, illetve 157. cikk[e] (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezések hatálya alá tartozó termékek exportjához vagy importjához”.

60. E rendelkezés szövegéből az következik, hogy a héairányelv 132. cikke szerinti közhasznú tevékenységek adómentességének, valamint az ugyanezen irányelv 135. cikkének hatálya alá tartozó, számos különböző tevékenység adómentességének kivételével a szóban forgó rendelkezés mentesíti az adó alól azokat a szolgáltatásnyújtásokat, ideértve a fuvarozási szolgáltatásokat és a kiegészítő ügyleteket is, amelyek közvetlenül kapcsolódnak *a héairányelv 61. cikkének vagy 157. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá tartozó* termékek exportjához vagy importjához.

61. A héairányelv 61. cikke szerinti termékek azok a termékek, amelyek nincsenek szabad forgalomban, de amelyeket vámraktárba helyeztek el, vagy más hasonló raktározási eljárás alatt állnak [28], vagy amelyek szabad forgalomban vannak, de azokat uniós belső árutovábbítási eljárás alá vonták, vagy amelyek az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali eljárás, illetve végül külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt állnak. Ami ugyanezen irányelv 157. cikke (1) bekezdésének a) pontját illeti, az azokra a termékekre vonatkozik, amelyeket nem vámraktárban vagy más hasonló raktározási eljárás alá kívánnak elhelyezni.

62. Márpedig meg kell állapítani, hogy az ügy irataiban semmi sem utal arra, hogy a jelen ügyben exportált termékek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett helyzetek egyikében lennének. Ebből az következik, hogy e rendelkezés nem alkalmazható a jelen ügyben. [29]

5. Közbenső következtetés

63. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a következő választ adja. A héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését és 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon ügykezelési tevékenységek, amelyeket a nem uniós illetőségű vevők által héaelőleg címén megfizetett összegek visszatérítése érdekében az eladó olyan termékek értékesítésére vonatkozó héamentes ügyletek keretében végez, amelyeket e vevők később exportálnak, nem eredményeznek az említett értékesítésekhez képest sajátos és önálló szolgáltatásnyújtást. Következésképpen e tevékenységek ezen irányelv értelmében nem adóztatandók, mivel az adómentesség egyszerű alkalmazásának minősülnek, és nem a termékértékesítésre vonatkozó tevékenységtől eltérő sajátos gazdasági tevékenység gyakorlásának megnyilvánulásai.

[28] Ezen irányelv 61. cikke kifejezetten utal az említett irányelv 156. cikkére.

[29] E tekintetben megjegyzem, hogy a 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet (C-495/17, EU:C:2018:887), amelyre a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozik, külső közösségi árutovábbítási eljárás alá vont termékekre vonatkozott (lásd: ezen ítélet 8., 24., 51. és 61. pontja).

B. A második, harmadik és negyedik kérdésről

64. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre általam javasolt válaszra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, harmadik és negyedik kérdésre nem szükséges válaszolni. Mindazonáltal az alábbiakban másodlagosan ismertetem az e kérdésekkel kapcsolatos megfontolásaimat.

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

65. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy abban az esetben, ha a szóban forgó ügykezelési tevékenységek adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, az ilyen szolgáltatást a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján adómentesnek kell-e tekinteni.

66. E rendelkezés értelmében a tagállamok többek között a „betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra” vonatkozó ügyleteket mentesítik az adó alól.

67. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak e rendelkezés alkalmazhatóságát illetően, amennyiben azon, nem uniós illetőségű vevőknek, akiknek a részére a termékeket értékesítették, a törvény szerint pénzbeli követelése áll fenn a Határ Diszkonttal szemben a héaelőleg címén megfizetett összegek visszatérítése iránt, és amennyiben az ügykezelési díj e követeléshez kapcsolódik.

68. A jelen ügyben ugyanakkor semmiféle olyan pénzügyi műveletre nem került sor, amely indokolná a szóban forgó rendelkezés alkalmazását.[30] Közelebbről, a Határ Diszkont semmiféle hitelt nem nyújtott a külföldi illetőségű vásárlóknak. Csupán visszatartotta a szóban forgó beszerzésekre eső héának megfelelő összegeket – amelyeket az államkincstárnak kellett volna megfizetnie, ha a mentesség alkalmazására nem került volna sor –, mindaddig, amíg a külföldi vásárlók nem nyújtják be azokat a dokumentumokat, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy az adómentesség anyagi jogi feltételei ténylegesen teljesültek. A vonatkozó dokumentumok benyújtását követően, miután tisztázásra került, hogy a mentesség alkalmazása miatt az ügyletek után nem kell héát fizetni, a megfelelő összeget visszautalta a külföldi illetőségű vevőnek.

69. Ebből következően a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt adómentesség a jelen ügyben semmiképpen nem alkalmazandó.

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

70. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében – és amennyiben az első és a második kérdésre igenlő választ kell adni – arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a bizalomvédelem elvével, ha az adóhatóság bizonyos, múltbeli időszakra vonatkozó ügyleteket három esetben héakötelessé tesz: először is, amikor e hatóság több éven keresztül ellenőrizte az adóalany héabevallásait, és elfogadta azokat, anélkül hogy számos adóellenőrzés során vitatta volna ezen ügyletek „héamentes ügyletnek” minősítését; másodszor, amikor az említett hatóság nem tájékoztatta az adóalanyt a hatályos nemzeti szabályozásban

[30] Lásd e tekintetben: 2020. december 17-i Franck ítélet (C-801/19, EU:C:2020:1049, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

bekövetkezett változásról, amely jogszabály a jogszabály-módosítást megelőző változatában az említett ügyleteket kifejezetten az adómentes szolgáltatásnyújtások között említette; harmadszor, amikor az előzetes döntéshozatalra utaló határozat arra a körülményre hivatkozik, hogy a szóban forgó 2020. évi adóellenőrzés során a Határ Diszkont az adóhatóság állásfoglalását kérte. [31] A Határ Diszkont által kapott válasz értelmében a szóban forgó ügykezelési díjat a héamentes termékértékesítéshez kapcsolódó járulékos költségnek kell tekinteni, és az mint ilyen osztja a főügylet héamentességi rendszerbeli adójogi sorsát.

71. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlat szerint a bizalomvédelem elve az Unió egyik alapvető elve. [32] A Bíróság pontosította, hogy ezen elv minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán. [33] Ezen elv feltételezi, hogy a közigazgatási hatóságok aktusai észszerű bizalmat keltettek az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőkben [34].

72. Először is az a kérdés merül fel, hogy összeegyeztethető-e a bizalomvédelem elvével, hogy több adóellenőrzés során nem vitatták, hogy a héaelőleg címén fizetett összegek visszatérítése érdekében végzett ügykezelési tevékenységeket „héamentes ügyletnek” minősítik.

73. Az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az olyan héabevallásoknak a nemzeti adóhatóság által akár több éven keresztül történő egyszerű elfogadása, amely bizonyos ügyletekhez kapcsolódóan nem tartalmazott héaösszegeket, nem minősül az e hatóság által a héa ezen ügyletekre való alkalmazásának mellőzésére vonatkozóan nyújtott pontos biztosítéknak, ennélfogva az e tekintetben nem kelthet jogos bizalmat. [35] Ehhez hasonlóan, véleményem szerint, az adóalany héabevallásainak anélkül történő egyszerű elfogadása, hogy az adóellenőrzések során vitatnák ezen ügyletek héamentes ügyletnek minősítését, főszabály szerint nem tekinthető pontos biztosítéknak. Az ilyen egyszerű elfogadás tehát nem kelthet jogos bizalmat a szokásosan elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőben ezen ügyletek adómentes jellegét illetően. [36]

74. Mindazonáltal a jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az adóellenőrzésnek a jegyzőkönyvekből „egyértelműen kitűnő […] álláspontja mellett a [Határ Diszkont] jogszerűen állított ki áfamentes számlákat az ügykezelési szolgáltatásról”. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor e tekintetben nem szolgál további pontosításokkal. E bíróság feladata lenne tehát annak vizsgálata, hogy az említett jegyzőkönyvek tartalmaztak-e a Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlata értelmében vett „pontos biztosítékokat” a szóban forgó ügykezelési szolgáltatás adójogi bánásmódjára vonatkozóan, ha a jelen ügyben el kellene ismerni – ami nincs így – az ilyen szolgáltatás fennállását. [37]

[31] Lásd: a jelen indítvány 20. pontja.

[32] Lásd: 2005. június 7-i VEMW és társai ítélet (C-17/03, EU:C:2005:362, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2013. március 14-i Agrargenossenschaft Neuzelle ítélet (C-545/11, EU:C:2013:169, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[33] Lásd különösen: 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).

[34] Lásd e tekintetben: a BALTIC CONTAINER TERMINAL ügyre vonatkozó indítványom (C-376/23, EU:C:2024:616, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[35] 2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 92. pont).

[36] Lásd még ebben az értelemben: 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).

[37] E tekintetben megjegyzem, hogy nem kizárt, hogy bizonyos különleges helyzetekben az adóhatóság bizonyos ügyletek adójogi bánásmódjára vonatkozó gyakorlata megalapozott várakozásokat kelthet a gazdasági szereplőkben e bánásmód tekintetében, így az olyan visszamenőleges hatállyal alkalmazandó eltérő alkalmazás, amely az e hatóság véleményének megváltozásán alapul, problematikusnak bizonyulhat. Ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre általam javasolt válaszra tekintettel úgy vélem, hogy itt nem szükséges foglalkozni azzal a kényes kérdéssel, hogy mi minősül az adóhatóság részéről a korábbi adómegállapítási időszakokra vonatkozó adóellenőrzések keretében adott „pontos biztosítéknak”.

75. Ami, másodszor, a hatályos nemzeti szabályozásban bekövetkezett változásra vonatkozó információk hiányát illeti, nem látom be, hogy egy ilyen esetleges mulasztás hogyan minősülhetne a jelen indítvány 71. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett megalapozott várakozásokat keltő „pontos biztosítéknak”. Másfelől úgy tűnik, hogy az adóhatóságot nem terheli kötelezettség arra vonatkozóan, hogy tájékoztassa az adóalanyokat az adójogszabályok olyan változásairól, amelyekkel a szokásosan elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőknek tisztában kellene lenniük.

76. Harmadszor, az adóhatóság által a Határ Diszkont kérelmére válaszul szolgáltatott információ véleményem szerint a jelen ügyben szintén nem minősíthető megalapozott várakozásokat keltő „pontos biztosítéknak”. Ugyanis, amint arra maga a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat, e véleményt – amely másfelől nem kötelező jellegű – az adóellenőrzés alatt (és ezen ellenőrzés miatt) küldték meg. Az ilyen *ex post* és nem kötelező jellegű információ tehát nem lehetett befolyással azon megvalósult ügyletekre, amelyek az adóellenőrzés tárgyát képezték.

3. A előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről

77. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésében a kérdést előterjesztő bíróság kétségeket fogalmaz meg a héairányelv 73. és 78. cikkének a jelen ügyben figyelembe veendő adóalap, valamint a héa kiszámításának módszere tekintetében való értelmezését illetően. Közelebbről, a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára figyelemmel kétségeit fejezi ki az adóhatóság eljárása kapcsán annak vonatkozásában, hogy a jelen ügyben az ügykezelési díjat nettó, nem pedig a héát is magában foglaló bruttó összegnek tekintette. Erre a kérdésre csak akkor kellene válaszolni, ha az első három kérdésre adott igenlő válasz esetén az említett ügykezelési tevékenységeket adóztatandó, nem pedig adómentes szolgáltatásnyújtásnak kellene tekinteni.

78. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a héairányelv 73. cikke értelmében az adóalap tartalmaz „mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi”, amelyet a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet kapnia kell. A teljesítés ellenértéke a szolgáltatás megrendelője által a szolgáltatásért fizetett megállapodás szerinti árnak felel meg. Ezen irányelv 78. cikkének a) pontja ezt követően pontosítja, hogy szintén az adóalap részét képezi minden adó, kivéve magát a héát. Erre az adóalapra kell aztán a mindenkori héamértéket alkalmazni (a héairányelv 93. cikke). Az említett irányelv 1. cikkének (2) bekezdése még egyértelműbben úgy rendelkezik, hogy a minden ügylet esetében felszámítandó héát az ár alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint, az adóösszeg levonása mellett kell kiszámítani. [38]

79. Ebből következően az adóalap megállapításához a héairányelv 73. cikke értelmében vett minden ellenértékből az ezen irányelv 78. cikke a) pontjának megfelelően le kell vonni a törvény alapján fizetendő héát. [39]

[38] Lásd: a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (A korrekció lehetősége téves adókulcsok esetén) ügyre vonatkozó indítványom (C-606/22, EU:C:2023:893, 29. pont).

[39] Lásd: a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (A korrekció lehetősége téves adókulcsok esetén) ügyre vonatkozó indítványom (C-606/22, EU:C:2023:893, 30. pont).

80. Mindezen megfontolásokból az következik, hogy minden, megállapodás szerinti (bruttó) ár minden esetben a jogszabályban előírt (megfelelő) mértékben tartalmazza a héát, anélkül hogy az adóhitelezőt megillető adó szempontjából jelentőséggel bírna az a kérdés, hogy a szerződő felek tudtak-e e helyes összegről, vagy sem. [40]

81. Így a Bíróság kifejezetten kimondta, hogy a héairányelv 78. cikke a) pontjának velejárója, 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. [41]

82. A jelen ügyben abban az esetben, ha a szóban forgó ügykezelési tevékenységeket adóztatandó, nem pedig adómentes szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni – ami nincs így –, a megállapodás szerinti árat, azaz a héaelőleg címén fizetett, majd visszatérített összegek 15%-át a héát már tartalmazó bruttó árnak kell tekinteni. Azt az adóalapot, amelyre ezt követően a héamértéket kellene alkalmazni, ennek megfelelően kell kiszámítani. E tekintetben nem releváns az a körülmény, hogy az adóalany esetlegesen tévesen tekintette adómentesnek a szóban forgó ügyleteket, és hogy így álláspontja szerint az ezen ügyletekre alkalmazandó adómértéknek nullának kellett volna lennie.

VI. Végkövetkeztetés

83. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Szegedi Törvényszék (Magyarország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

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

a következőképpen kell értelmezni:

azon ügykezelési tevékenységek, amelyeket a nem európai uniós illetőségű vevők által hozzáadottérték-adó (héa) előlege címén megfizetett összegek visszatérítése érdekében az eladó olyan termékek értékesítésére vonatkozó héamentes ügyletek keretében végez, amelyeket e vevők később exportálnak, nem eredményez az említett értékesítésekhez képest sajátos és önálló szolgáltatásnyújtást. Következésképpen e tevékenységek ezen irányelv értelmében nem adóztatandók, mivel az adómentesség egyszerű alkalmazásának minősülnek, és nem a termékértékesítésre vonatkozó tevékenységtől eltérő sajátos gazdasági tevékenység gyakorlásának megnyilvánulásai.

[40] Lásd: a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (A korrekció lehetősége téves adókulcsok esetén) ügyre vonatkozó indítványom (C-606/22, EU:C:2023:893, 32. pont). Lásd még: 2024. március 21-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (A korrekció lehetősége téves adókulcsok esetén) ítélet (C-606/22, EU:C:2024:255, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[41] 2024. március 21-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (A korrekció lehetősége téves adókulcsok esetén) ítélet (C-606/22, EU:C:2024:255, 27. pont).