Termék más tagállamba történő kiszállításának igazolása Közösségen belüli termékértékesítés esetén 2020-tól

Az áfatörvény[1], összhangban a héairányelvvel[2], a Közösségen belüli termékértékesítést egyebek mellett akkor tekinti adómentesnek, ha a terméket az egyik tagállamból egy másikba adják fel vagy fuvarozzák el.

Az áfatörvény nevesíti az adóalany erre vonatkozó igazolási kötelezettségét is (mely igazolási kötelezettséget az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata is megerősít), az igazolás módját azonban nem határozza meg, ahogyan a korábbiakban az uniós jogszabályokban sem találhattunk erre vonatkozóan rendelkezéseket.

Annak érdekében, hogy a közös szabályozás hiányából adódó, tagállamonként esetlegesen eltérő gyakorlatból fakadó jogbizonytalanság és a jogalkalmazói nehézségek mérséklődjenek, az Európai Unió Tanácsa egy 2020. január 1-jétől alkalmazandó új cikkel egészítette ki[3] a tagállamokban közvetlenül hatályos és alkalmazandó héa végrehajtási rendeletet[4] (a továbbiakban: VHR).

A VHR megdönthető vélelmet állít fel arra vonatkozóan, hogy mikor kell úgy tekinteni, hogy a terméket az egyik tagállamból egy másik tagállamba feladták vagy elfuvarozták. Fontos azonban kiemelni, hogy amennyiben az adóalany nem rendelkezik a VHR szerinti, a vélelem fennállásához szükséges igazolásokkal, az nem jelenti automatikusan azt, hogy a termék kiszállítása nem igazolt, ezáltal nem lehet adómentes. Az adóalanyoknak továbbra is lehetőségük van arra, hogy a VHR-ben meghatározottaktól eltérően igazolják azt, hogy a termék másik tagállamba történő feladása, elfuvarozása megtörtént. Ez utóbbi tekintetben a továbbiakban is irányadóak a *Termék más tagállamába történő kiszállítása igazolásának módja Közösségen belüli értékesítés esetén* című, a NAV honlapján 2013. június 19-én megjelent tájékoztatóban foglaltak.

A termék más tagállamba történő elszállításának vélelme

A VHR 2020. január 1-jétől alkalmazandó 45a. cikke alapján a következő esetek (1. vagy 2.) bármelyikének fennállása esetén a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség tekintetében vélelmezni kell, hogy a terméket valamely tagállamból a területén kívülre, de a Közösség területére adták fel vagy fuvarozták el (vagyis, hogy teljesül az adómentesség termék kiszállítására vonatkozó kritériuma)[5]:

1. Ha az eladó vagy megbízásából más adja fel vagy fuvarozza el a terméket:

Az eladó e tényt jelzi, és rendelkezik legalább két, egymásnak nem ellentmondó, egymástól, valamint az eladótól és a beszerzőtől is független két különböző fél által kiállított

[1] Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 89. § (1) bekezdése
[2] A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikk (1) bekezdése
[3] A Tanács 2018. december 4-i 2018/1912 végrehajtási rendelete a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó egyes adómentességek tekintetében történő módosításáról
[4] A 2006/112/EK tanácsi irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet
[5] VHR 45a. cikk (1) bekezdése

dokumentummal a következők szerint: az alábbi A pontban felsoroltak közül kettővel; vagy az A pontban és a B pontban felsoroltak közül eggyel-eggyel.

A VHR nem határozza meg, hogy ezen cikk alkalmazásában kiket kell független felek alatt érteni. Független felek megállapítása szempontjából ezért az áfatörvény 259. § 13. pontjában foglaltakat kell irányadónak tekinteni, vagyis független fél alatt olyan felet kell érteni, aki és a beszerző vagy értékesítő között nem áll fenn az áfatörvény 259. § 13. pontja szerinti kapcsolat.

2. Ha a beszerző vagy megbízásából más adja fel vagy fuvarozza el a terméket:

Az eladó rendelkezik a beszerzőtől származó olyan írásbeli nyilatkozattal, amelyben kijelenti, hogy a terméket a beszerző vagy egy, a beszerző nevében eljáró harmadik személy adta fel vagy fuvarozta el, és amelyben szerepel a termék rendeltetési tagállama.
Az írásbeli nyilatkozatnak tartalmaznia kell:

- a kiállítás napját;
- a beszerző nevét és címét;
- a termékek mennyiségét és jellegét;
- a termékek megérkezésének idejét és helyét;
- közlekedési eszköz értékesítése esetén a közlekedési eszköz azonosító számát;
- a beszerző nevében a termékeket átvevő személy azonosítását (erre bármilyen, e személyt egyértelműen azonosító, utólag is ellenőrizhető adat megfelelő).

A beszerzőnek a nyilatkozatot az értékesítést követő hónap 10. napjáig kell az eladó rendelkezésére bocsátania. Ez a határidő alapvetően arra szolgál, hogy a beszerző időben az eladó rendelkezésére bocsássa a nyilatkozatot.

Az eladó a fentiek szerinti nyilatkozat mellett rendelkezik legalább két, egymásnak nem ellentmondó, egymástól, valamint az eladótól és a beszerzőtől is független két különböző fél által kiállított dokumentummal a következők szerint: az alábbi A pontban felsoroltak közül kettővel; vagy az A pontban és a B pontban felsoroltak közül eggyel-eggyel.

A dokumentumok

A feladás vagy fuvarozás bizonyítékaként elfogadható dokumentumok a következők[6]:

A.
A termékek feladására vagy fuvarozására vonatkozó dokumentumok, mint például:

- aláírt CMR-dokumentum vagy CMR-fuvarlevél,
- hajóraklevél,
- légi teherszállítási számla,
- az áru fuvarozója által kiállított számla.

B.

- A termékek feladására vagy fuvarozására vonatkozó biztosítási kötvény, vagy a termékek feladásának vagy fuvarozásának kifizetését igazoló banki dokumentumok.
- Közjogi hatóság, például közjegyző által kiállított közokirat, amely igazolja a termékek rendeltetési tagállamba való megérkezését.

[6] VHR 45a. cikk (3) bekezdése

– A rendeltetési tagállamban a raktár üzemeltetője által kiállított átvételi elismervény, amely igazolja a termékeknek az adott tagállamban való tárolását.

A fentiekben felsorolt dokumentumok és azon értékesítés között, amelyek adómentességét e dokumentumok igazolni hivatottak, egyértelmű kapcsolatnak kell fennállnia, tehát magukból a dokumentumokból, vagy az azokhoz szorosan kapcsolódó, azokhoz egyértelműen hozzárendelhető egyéb dokumentumokból (pl. szerződés, megrendelés) egyértelműen ki kell derülnie, hogy pontosan mely Közösségen belüli értékesítéshez kapcsolódnak.

A vélelem és annak adóhatóság általi megdöntése

A termék más tagállamba történő feladását vagy elszállítását az értékesítést végző adóalany köteles igazolni az áfatörvény 89. § (1) bekezdésében foglaltakból következően. [Az áfa törvény 89. § (1) bekezdése a termék *igazoltan* belföldön kívülre, de a Közösség területére történő értékesítését tekinti adómentesnek.]

A VHR 45a. cikke bizonyos körülmények fennállása (lényegében bizonyos dokumentumok megléte) esetére egy vélelmet állít fel a termék Közösségen belüli értékesítése keretében, a Közösség más tagállamába történő feladására illetve elfuvarozására vonatkozóan.

Ez azt jelenti, hogy amennyiben az értékesítést végző adóalany rendelkezik a VHR 45a. cikkében (illetve a fentiekben) felsorolt dokumentumokkal, és az adómentesség áfatörvény 89. §-ában foglalt egyéb feltétele is teljesül, az ügyletet adómentesen kezelheti, és ezeket a dokumentumokat az adómentesség fentiek szerinti igazolására az adóhatóság előtti eljárásban is felhasználhatja.

Így ha az adóalany a VHR szerinti dokumentumokat például egy ellenőrzési eljárás során bemutatja, további bizonyítékot a kiszállítás igazolására az adóhatóság az értékesítést végző adóalanytól nem kérhet, azokat a kiszállítás igazolásához elégséges bizonyítékként elfogadja, kivéve, ha a vélelmet az adóhatóság megdönti[7].

Ha az adóhatóság például bizonyítja, hogy a dokumentumok tanúságával szemben a terméket mégsem szállították el más tagállamba, a vélelem megdől. Abban az esetben, ha az adóhatóság azt bizonyítja, hogy a bemutatott dokumentumok nem felelnek meg a VHR-ben foglaltaknak (pl. nem független fél állította ki azokat), úgy ez azt jelenti, hogy azok a VHR 45a. cikke szerinti feltételt nem teljesítik, így maga a kiszállításra vonatkozó vélelem sem áll fenn. Azonban ez utóbbi esetben az eladónak lehetősége van egyéb módon igazolni, hogy a kiszállítás megtörtént.

[Pénzügyminisztérium Fogyasztási és Forgalmi Adók Főosztály PM/27871/2019. – NAV KI Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 2475553286/2019.]

[7] VHR 45a. cikk (2) bekezdése