

Termék más tagállamba történő kiszállítása igazolásának módja Közösségen belüli adómentes értékesítés esetén

1. A kiviteli igazolásról általában

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. (a továbbiakban: Áfa tv.) 89. §-ának (1) bekezdése szerint mentes az adó alól - a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel - a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, egy olyan másik adóalany, aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek.

Az Áfa tv. e rendelkezése értelmében az adómentesség alkalmazásának feltétele többek között, hogy az értékesített termék Magyarország területét elhagyja, de azt a Közösség területére [Áfa tv. 4. § (2) bek.] szállítsák, és mindezt a termék értékesítője hitelt érdemlő módon igazolja. Az adóalany igazolási kötelezettségét az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 99. §-ának (2) bekezdése írja elő. E szabály szerint, ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. Főszabályként [Art. 97. § (4) bek.] az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és megállapításait bizonyítékokkal alátámasztani, azonban bizonyos, a törvény által meghatározott esetekben a bizonyítási teher megfordulhat. Ennek egyik példája, amikor az adózót megillető adókedvezmény, vagy adómentesség jogszerű igénybevételének bizonyításához a törvény az adózó bizonyítási kötelezettségét írja elő.

A 2007. december 31-ig hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. (a továbbiakban: régi Áfa tv.) törvény úgy rendelkezett, hogy a termék más tagállamba történő elfuvarozásának, más módon történő eljuttatásának tényét fuvarokmánnyal vagy más hitelt érdemlő módon kell igazolni.

Az Áfa tv. közelebbről nem határozza meg a hitelt érdemlő igazolás módjait (a régi Áfa tv.-től eltérően a fuvarokmányt nem is nevesíti), a gazdasági élet diverzifikálása miatt a hiteles dokumentumokat taxatív felsorolni a törvényben nem is lehetséges. A hitelt érdemlő igazolás módja - a helyzettől függően - változhat.

2. Mi fogadható el kiviteli igazolásként?

Egy ügylethez kapcsolódó igazolás származhat a felektől és/vagy a felektől különböző harmadik személyektől. Az mindenképpen leszögezhető, hogy egy igazolás bizonyító ereje annál nagyobb, minél inkább a felektől független, harmadik személytől származik. Ez persze nem jelenti azt, hogy automatikusan kizárható az olyan igazolási mód, amely a felektől származik, hiszen amennyiben az eset összes körülményeinek vizsgálata során látható, hogy a termék igazoltan átkerült más tagállamba, akkor az adóhatóság az értékesítést - amennyiben annak Áfa tv. szerinti összes feltétele fennáll - elfogadja adómentesként. Általánosságban azonban elmondható, hogy az

esetek legnagyobb hányadában a hitelt érdemlő igazoláshoz szükség van valamely harmadik személy(ek)től származó - a kiszállítás megtörténtét igazoló - hiteles dokumentumra.

2.1. Alapvetően a kivitel hitelt érdemlő igazolásaként elsősorban a CMR fuvarokmány szolgálhat, ha a mögöttes jogszabály (például a „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendelet) a fuvarokmány kiállítását kötelezővé vagy lehetővé teszi.

Természetesen, amennyiben a közösségi értékesítést teljesítő fél CMR nélkül is egyéb módon, hitelt érdemlően igazolni tudja, hogy a termék az értékesítést követően más tagállamba átkerült, akkor az is elfogadható.

Ugyanakkor fontos leszögezni, hogy a fuvarokmány megléte pusztán azt a körülményt támasztja alá, hogy a fuvarozó az árut a feladótól átvette. A fuvarokmány elsődleges funkciója a feladott áruval kapcsolatos polgári jogi felelősségi szabályok rendezése, mint arról például a „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendelet 9. cikke rendelkezik.

Az Áfa tv. 89. §-ának (1) bekezdése az adómentes értékesítés feltételeként határozza meg, hogy a terméket igazoltan más tagállam területére fuvarozzák el. Maga a fuvarlevél önmagában kizárólag azt igazolja, hogy a feladó és a fuvarozó a fuvarozási szerződést megkötötték és a fuvarozó az árut átvette, ugyanakkor nem bizonyítja hitelt érdemlően, hogy az áru a rendeltetési helyre meg is érkezett. Éppen ezért önmagában a fuvarokmány nem feltétlenül elegendő az elfuvarozás tényének igazolására, hanem ahhoz, hogy egy közösségi értékesítést az általános forgalmi adó rendszerében adómentesnek tekinthessünk, szükséges a címzettnek az átvételt igazoló nyilatkozata is, hiszen így igazolható hitelt érdemlő módon annak ténye, hogy a terméket nemcsak feladták, hanem a fuvarozás befejeződött, és ezáltal teljesült az Áfa tv. azon feltétele, hogy a termék igazoltan másik tagállamba átkerült. A vevő átvételt igazoló nyilatkozata szerepelhet a CMR-re felvezetve, de nincsen akadálya annak, hogy a vevő külön dokumentumban nyilatkozzon arról, hogy a termék a rendeltetési helyre megérkezett.

2.2. Azokban az esetekben, amikor a fuvarokmány kiállítására nincs lehetőség - így például, ha az eladó vagy a vevő a terméket saját fuvarszervezővel viszi ki más tagállamba, azaz nem bíz meg fuvarozót - szóba jöhet más hitelt érdemlő igazolás. Ha a mögöttes jogszabály a fuvarokmány kiállítását kötelezővé vagy lehetővé teszi, de annak megszerzése a vevőtől csak különös nehézségek árán lehetséges vagy indokolatlanul nagy költséggel jár, akkor ez esetben is lehetőség van más hitelt érdemlő igazolásra.

Az előbbieken említett esetekben az egyéb igazolások akkor fogadhatók el hitelt érdemlő igazolásként, ha az igazolások tartalmából és rendeltetéséből egyértelműen kitűnik a kiszállítás ténye.

A fuvarokmányon kívüli más igazolás elsősorban abban az esetben igazolja hitelt érdemlően a kivitel tényét, ha az a felektől eltérő személytől származik.

A nemzetközi gyakorlatot is figyelembe véve a kiviteli igazolásokat két csoportba lehet sorolni:

1. hivatalos okmányok vagy közokiratok (a kivitelt vagy a más tagállamba történő megérkezést hatóság vagy közjegyző igazolja)

2. kereskedelmi okmányok (különös tekintettel a felektől eltérő személy által kibocsátott kereskedelmi okmányok).

A felektől eltérő független személy által kibocsátott kereskedelmi okmányok különösen:

1. a célország raktára által kibocsátott raktári átvételi elismervény (vagy a raktározási szerződés) vagy beraktározási okmány, amely tartalmazza a beraktározott termékeket fajta, mennyiség, érték és darabszám szerinti bontásban;
2. a célország szaktestülete (pl. kereskedelmi vagy iparkamara) által kibocsátott igazolás;
3. amennyiben a szerződéshez bankgarancia vagy akkreditív kapcsolódik, akkor azon okmányok, amelyeket ilyen esetben a bank elfogad;
4. a célországban ügyvédi letétbehelyezésről szóló jegyzőkönyv vagy más igazolás;
5. más - megbízható harmadik személyektől származó - igazolás.

2.3. Léteznek azonban olyan helyzetek is, amikor nem csak a fuvarokmány, de a harmadik személytől származó igazolás beszerzése is nagyobb nehézségekbe ütközik, illetve aránytalanul nagy költséggel jár a felek számára (pl. a vevő nem helyezi a terméket raktárba, így raktári átvételi elismervénye nem is lehet, a más tagállamba kivitt termék alacsony értéke nem indokolja az ügyvédi letétbehelyezést, az eladó vagy a vevő saját fuvarszöveggel viszi ki a terméket más tagállamba stb). Az értékesítés adómentességét megalapozó kivitel igazolásának lehetőségét azonban ilyen helyzetekben sem lehet automatikusan kizárni. Ha az eladó rendelkezik olyan igazolással, amelyből az eset összes körülményeit is figyelembe véve (arra lehet következtetni) meg lehet állapítani, hogy a termék kikerült más tagállamba, akkor a szóban forgó igazolás a felektől is származhat.

Különös méltánylást érdemlő esetekben a vevő - a termék más tagállamba történő megérkezés tényét igazoló - nyilatkozata is elfogadható.

Általánosságban elmondható, hogy a vevő erre irányuló nyilatkozatának bizonyító ereje nagyobb, ha a vevő rendelkezik belső ellenőrzési rendszerrel, amely kellőképpen kizárja a valótlan tartalmú igazolások kibocsátásának lehetőségét (pl. a vevő működése során könyvvizsgálót vesz igénybe stb.). Úgyszintén nagyobb a bizonyító ereje a vevői nyilatkozatnak, ha az eladó maga is meggyőződött a kiszállítás tényéről (pl. az eladó maga elfuvarozza a terméket más tagállamba).

A vevő nyilatkozatából ki kell tűnnie, hogy a termék kiszállítása más tagállamba már megtörtént. A vevő azon szándéknyilatkozata, hogy az értékesítést követően a terméket más tagállamba kívánja kiszállítani, nem fogadható el kiszállítási igazolásként, mert az nem a tényleges kiszállítást, hanem csupán annak szándékát igazolja.

3. Ha rendelkezésre áll az összes szükséges igazolás, akkor kijelenthető-e, hogy az értékesítés biztosan adómentes?

A fuvarokmánynak vagy más igazolásnak az eset összes körülményei figyelembevételével kell alkalmasnak lennie arra, hogy hitelt érdemlő módon igazolja a termék más tagállamba történő megérkezését.

Mit jelent az, hogy a bizonylat, irat hitelt érdemlő módon igazolja a termék kiszállítást? Ennek a kritériumnak az igazolás akkor tesz eleget, ha az formailag megfelelő, azaz szabályosan kitöltött, az abban szereplő adatok egyértelműen azonosíthatóak, ellenőrizhetőek, valóságtartalmuk alátámasztott, és más igazolások adattartalmával egybevethetőek, alátámasztottak. Így az olyan

igazolás, például az olyan fuvarokmány, amely a szállításra vonatkozó releváns adatokat a fuvarlevél kitöltésére vonatkozó szabályok szerinti részletezésben nem tartalmazza (pl. feladó, átvevő adatai, áru átvételének, kiszolgáltatásának pontos helye), nem alkalmas a kiszállítás igazolására. Ugyanígy nem alkalmas a kiszállítás igazolására az olyan fuvarokmány, amely ugyan minden szükséges adatot tartalmaz, azonban az azon feltüntetett adatok valótlannak bizonyulnak, s ilyen módon az okmány hitelessége megdől.

Amennyiben az adóalany olyan fuvarokmányt vagy más igazolást csatol, amely az előbbieken említett formai feltételeknek ugyan megfelel, de az eset összes körülményei alapján mégsem állapítható meg hitelt érdemlő módon, hogy a termék más tagállamba került (pl. az adóhatóság tudomására jut, hogy a beraktározási okmányt kibocsátó raktár alapterületén fizikailag nem fér el az áru), akkor a szóban forgó igazolás szintén nem alkalmas az Áfa tv. 89. §-ában meghatározott joghatás kiváltására.

Elképzelhető olyan eset is, hogy az adózó az itt felsorolt összes igazolással rendelkezik, azonban az eset összes körülményeiből nem állapítható meg, hogy a kiszállítás megvalósult (pl. az igazolást kibocsátó ellen közokirat-, illetve magánokirat hamisítás gyanúja miatt büntetőeljárás indul).

Ennek az ellenkezője is igaz: előfordulhat olyan eset is, amikor az adóalany egyetlen kereskedelmi okmánnyal is hitelt érdemlő módon igazolja a kiszállítás tényét.

Annak érdekében, hogy a fuvarokmány vagy más igazolás hitelességét (pontosabban a kivitel megtörténtét) meg lehessen vizsgálni, az adóhatóság kiegészítő igazolásokat kérhet.

4. Milyen adatokat tartalmaz a felektől és/vagy a felektől különböző személytől származó kereskedelmi okmány?

Az előbbieken felsorolt okmányoknak minden esetben tartalmazniuk kell:

1. a tulajdonos nevét, címét, adószámát;
2. az igazolás tárgyául szolgáló termékek fajta, mennyiség, érték és darabszám szerinti bontásban;
3. a rendeltetési hely megjelölését.

5. A kiléptetés tényét igazoló kiegészítő igazolások

A kiegészítő kereskedelmi és egyéb igazolások az eddig ismertetett igazolási módok mellett (de nem helyettük) elősegítik a kiléptetés tényének igazolását. A kiegészítő kereskedelmi és egyéb igazolások önmagukban csak különösen indokolt esetben szolgálhatnak a kivitel hitelt érdemlő módon igazoló dokumentumnak.

A kiegészítő igazolások lehetnek különösen:

- a) a vevő megrendelése (melyen a célállomás is szerepel), illetve a vevő által érkeztetett szállítólevél, esetenként a vevő továbbértékesítési bizonylata,
- b) a felek közötti szerződések,
- c) az adóalanyok közötti levelezés,
- d) a számla másolata,
- e) a teljesítési igazolás,
- f) a vevő átvételi nyilatkozata,

- g) a rakományjegyzék,
- h) amennyiben a kereskedelmi gyakorlatban normális körülmények között ez szokásos, a szállítmány biztosítása,
- i) a pénzügyi teljesítés igazolása (banki bizonylatok),
- j) amennyiben az adott szektorban közismerten előforduló adócsalási kockázatok miatt ez indokolt (pl. számítástechnikai alkatrész-kereskedelem), a vevő megbízhatóságának, teljesítőképességének valószínűsítésére irányuló dokumentáció,
- k) ha közúton viszik az árut, a gépjármű rendszáma,
- l) ha konténerben szállítják, a konténer száma,
- m) ha az eladó saját fuvarszközével viszi ki a terméket:

1. saját menetlevele,
2. az eladó cégen belüli írásbeli felszólítása a szállításra,
3. a vevő által kiállított átvételi elismervény,
4. útnyilvántartás,
5. külföldi tankolás bizonylata, autópálya- illetve autóút-díj megfizetését igazoló számla, kompjegy

n) ha a vevő saját fuvarszközével viszi ki a terméket:

1. írásbeli megrendelés a vevőtől, amelyen a vevő neve, címe, adószáma és a célállomás is szerepel,
2. a gépjármű rendszáma.

o) felektől független harmadik személytől származó igazolások:

1. a független fuvarozó cégek menetlevelei
2. a fuvarozást végző gépkocsivezető nyilatkozata az áru kiszállítására vonatkozóan
3. a TIR engedéllyel rendelkező kamion GPS rendszerben rögzített, internetről letöltött és kinyomtatott (az adóhatóság által is letölthető és kinyomtatható) útvonala
4. másik tagállam adóhatóságának a szállító eszközre kivetett különféle (a magyar súlyadóval azonos tartalmú) adó megfizetését igazoló iratai
5. külföldi tankolás bizonylata, autópálya- illetve autóút-díj megfizetését igazoló számla, kompjegy
6. a határátlépésnél a Magyar Közút Kht. tengelysúly mérő állomás hatósági mérlegelési jegye
7. vasúton történő szállítás esetén MÁV által kiállított bizonylat
8. postai vagy csomagküldő szolgáltatók által kiállított bizonylat

p) egyéb hitelt érdemlő igazolások.

6. Az eladó miként követelheti a kiszállítást igazoló okmányokat a vevőjétől?

Gyakran előfordul, hogy az eladónak nincsen ráhatása a vevőre a kiszállítást igazoló okmányok megszerzése tekintetében. Ez a probléma ugyanakkor áthidalható, ha az eladó a vevővel történő szerződéskötés során egyik szerződési feltételként rögzíti a fuvar- és/vagy egyéb okmányok

visszajuttatását illetve, ha az általános forgalmi adó összegének megfelelő óvadékot kér a vevőjétől arra az esetre, ha az okmányokat nem kapja vissza időben.

Hasonlóképpen célszerű eljárni más, a vevőtől, illetve harmadik személytől származó igazolás esetén is.

A kérdéskört érintően megjegyzendő, hogy az Európai Unió más tagállamainak adóhatóságai is hasonló gyakorlatot alakítottak ki, ez a tájékoztatás más tagállamok adóhatóságai részéről közzétett - mindenki által hozzáférhető - állásfoglalások, tájékoztatók alapulvételével született.