



EURÓPAI BIZOTTSÁG
ADÓÜGYI ÉS VÁMUNIÓS
FŐIGAZGATÓSÁG
Közvetett adózás, adóigazgatás
Hozzáadottérték-adó

Megjelenés: 2019. december

Magyarozó megjegyzések

az uniós héaszabályoknak a vevői készletre
vonatkozó megállapodásokkal, a
láncügyletekkel és a Közösségen belüli
termékértékesítésekre vonatkozó
adómentességekkel kapcsolatos változásairól
(„2020-as gyors megoldások”)

A Tanács (EU) 2018/1910 irányelve

A Tanács (EU) 2018/1912 végrehajtási rendelete

A Tanács (EU) 2018/1909 rendelete

Felelősségkizáró nyilatkozat: Ezek a magyarozó megjegyzések jogilag nem kötelező erejűek, csupán gyakorlati és informális útmutatást adnak arról, hogy az Európai Bizottság Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóságának véleménye szerint hogyan kell az uniós jogot alkalmazni.

A magyarázó megjegyzések célja, hogy elősegítsék a héával kapcsolatos uniós jogszabályok bizonyos részeinek jobb megértését. A megjegyzéseket a Bizottság szolgálatai készítették, és – ahogyan az az első oldalon található felelősségkizáró nyilatkozatban is szerepel – jogilag nem kötelező erejűek.

Ezek a magyarázó megjegyzések nem kimerítő jellegűek. Ez azt jelenti, hogy bár számos kérdésben részletes információkkal szolgálnak, lehetnek olyan elemek, amelyek nem szerepelnek ebben a dokumentumban.

Ha a magyarázó megjegyzések olvasói egy adott témában szeretnének jobban elmélyülni, tanácsos és ajánlott az adott témával foglalkozó fejezet egészét elolvasni.

Mi a magyarázó megjegyzések célja?

A magyarázó megjegyzések célja **az európai uniós szinten elfogadott jogszabályok** és e konkrét esetben i. a 2006/112/EK tanácsi irányelv módosításáról szóló (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv, valamint ii. a 282/2011/EU végrehajtási rendelet módosításáról szóló (EU) 2018/1912 tanácsi végrehajtási rendelet **jobb megértésének elősegítése**.

- **Mit tartalmaznak a magyarázó megjegyzések?**

A magyarázó megjegyzéseket olyan **iránymutató eszköznek** kell tekinteni, amely segíthet tisztázni a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal, a láncügyletekkel, a Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentességgel és a fuvarozásnak az említett adómentesség céljából történő bizonyításával kapcsolatos új szabályok (a „2020-as gyors megoldások”) gyakorlati alkalmazását. Segítséget nyújtanak továbbá az (EU) 2018/1910 tanácsi irányelvben és az (EU) 2018/1912 tanácsi végrehajtási rendeletben foglalt rendelkezések megértéséhez.

- **A magyarázó megjegyzések jellemzői**

A magyarázó megjegyzések közös munka eredményeként születtek: bár e megjegyzéseket az Európai Bizottság Adóügyi és Vámuniós Főigazgatósága (DG TAXUD) adja ki, azok a tagállamokkal és az üzleti vállalkozásokkal a hea jövőjével foglalkozó csoport (GFV), illetve a hozzáadottérték-adóval foglalkozó szakértői csoport (VEG) keretében folytatott megbeszélések eredményeként jöttek létre. Jóllehet a GFV és a VEG észrevételeit nagyrészt figyelembe vették a dokumentum kidolgozása során, emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság szolgálatait végül nem kötötték sem a tagállamok, sem a vállalkozások által kifejtett vélemények.

E magyarázó megjegyzések jogilag nem kötelező erejűek. A magyarázó megjegyzések nem az Európai Bizottság hivatalos véleményét tükrözik, és az Európai Bizottságot nem kötik az abban kifejtett vélemények.

A magyarázó megjegyzések nem helyettesítik a héabizottság iránymutatásait, amelyeknek megvan a maguk szerepe. Ezenkívül a jellegük is más: a magyarázó megjegyzések az Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság véleményét tükrözik, a héabizottság iránymutatásait viszont a héabizottság, azaz a tagállamok és a Bizottság képviselőiből álló tanácsadó bizottság fogadja el. Mindazonáltal a témával kapcsolatban rendelkezésre álló valamennyi információ biztosítása érdekében több olyan, a „2020-as gyors megoldásokra” vonatkozó iránymutatás is bekerült e dokumentumba, amelyeket a héabizottság már e magyarázó megjegyzések közzétételének időpontja előtt elfogadott. Érdemes megjegyezni, hogy az egyes iránymutatások címe az iránymutatások alapjául szolgáló héabizottsági munkadokumentum (e magyarázó megjegyzésekben nem szereplő) vonatkozó szakaszának címére utal.

A nemzeti adóhatóságok saját útmutatójukat is elkészíthetik a „2020-as gyors megoldásokra” vonatkozó új héaszabályok alkalmazásáról.

A megjegyzések nem átfogó jellegűek: csak azokkal a kérdésekkel foglalkoznak, amelyekhez kívánatosnak tűnt magyarázatot fűzni.

A megjegyzések a folyamatban lévő munka eredményei: e megjegyzések nem tekinthetők véglegesnek, csupán az adott pillanatban fennálló helyzetet tükrözik a rendelkezésre álló ismeretekkel és tapasztalatokkal összhangban.

A magyarázó megjegyzések eredeti változata angol nyelven készült. Mivel az ábrák szövege továbbra is az eredeti nyelven jelenik meg, a fordítás itt olvasható:

A, B, C: „A”, „B”, „C”

MS (Member State): Tagállam

Taxable person(s): Adóalany(ok)

Transport of goods: A termékek elfuvarozása

Stock: Készlet

Supply: Értékesítés

Status or location not relevant: A jogállás vagy elhelyezkedés nem releváns

Substitution: Helyettesítés

Not supplied within 12m (months) after arrival: Nem történik meg az értékesítés a megérkezést követő 12 hónapon belül

3rd country: Harmadik ország

Loss or destruction: Elveszés vagy megsemmisülés

Physical flow: Fizikai mozgás

Contractual flow: Szerződés szerinti forgalom

Warehouse: Raktár

TARTALOMJEGYZÉK

1. AZ UNIÓS HÉASZABÁLYOKKAL KAPCSOLATOS, 2020-BAN HATÁLYBA LÉPŐ VÁLTOZÁSOK FŐ ELEMEI	10
1.1. Általános háttér.....	10
1.2. Vonatkozó jogi aktusok.....	10
2. VEVŐI KÉSZLETRE VONATKOZÓ MEGÁLLAPODÁSOK.....	12
2.1. Vonatkozó rendelkezések.....	12
2.2. Miről szólnak ezek a rendelkezések?	12
2.3. Különböző forgatókönyvek – példák	14
2.3.1. Az egyszerűsítés által érintett általános eset	14
2.3.2. A vevő helyettesítése.....	15
2.3.3. Más személy részére történő értékesítés.....	18
2.3.4. Az áruk visszaküldése	20
2.3.5. A 12 hónapos határidő túllépése.....	21
2.3.6. Másik tagállamba küldött termékek	23
2.3.7. Exportált áruk	25
2.3.8. Az áruk megsemmisülése vagy elvesztése	27
2.4. A vevői készlet egyszerűsítése és a nemzeti héaszabályok.....	28
2.5. Az e rendelkezésekkel kapcsolatban felmerülő részletkérdések	28
2.5.1. A héabizottság által elfogadott iránymutatások	28
2.5.2. Kötelező rendszert jelent a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés? Dönthet úgy egy vállalkozás, hogy azt nem alkalmazza?	30
2.5.3. Milyen kapcsolat van a HI 17. és 17a. cikke között?	30
2.5.4. Minden esetben kötelező, illetve megengedett, hogy a termék továbbítását végző vállalkozás – amennyiben nem alkalmazandó a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítés – héaazonosító számmal rendelkezzen a termék érkezési helye szerinti tagállamban az ott megvalósuló Közösségen belüli beszerzések tekintetében? Mi a helyzet abban az esetben, ha adómentesek az említett Közösségen belüli beszerzések?	31
2.5.5. Mikor köteles a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos egyszerűsítés keretében az egyik tagállamból egy másik tagállamba termékeket küldő vállalkozás bejegyeztetnie magát a termékek érkezési helye szerinti tagállam héanyilvántartásába?.....	32
2.5.6. A „vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásához szükséges feltételek” és a „vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítéshez kapcsolódó további kötelezettségek” közötti különbség.....	33
2.5.7. Alkalmazható az egyszerűsítés abban az esetben, ha az értékesítőt héaalanyként nyilvántartásba vették (de székhellyel nem rendelkezik) abban a tagállamban, amelybe a termékeket küldik?	34

2.5.8.	Alkalmazható az egyszerűsítés abban az esetben, ha a leendő értékesítőt héaalanyként nyilvántartásba vették (de székhellyel nem rendelkezik) abban a tagállamban, amelybe a termékeket küldik?	34
2.5.9.	Alkalmazható az egyszerűsítés abban az esetben, ha az értékesítő megbízásából a leendő beszerző végzi a fuvarozást?	34
2.5.10.	Mi tekintendő a leendő beszerző részére történő „értékesítésnek”?	34
2.5.11.	Alkalmazható az egyszerűsítés több leendő értékesítő vonatkozásában is?	35
2.5.12.	Helyettesítés esetén már az első szerződés felmondásakor kell kötni új szerződést?	35
2.5.13.	Van mód részleges helyettesítésre?	35
2.5.14.	Mit jelentenek a helyettesítésre vonatkozó „egyéb alkalmazandó feltételek”? Melyik időpontot kell figyelembe venni? 36	
2.5.15.	Hogyan kell kezelni a többszörös helyettesítéseket?.....	37
2.5.16.	Hogyan kell meghatározni a 12 hónapos időszakot?	37
2.5.17.	Hogyan kell meghatározni a 12 hónapos időszakot ömlesztett áruk esetében?	37
2.5.18.	Milyen formátumban lehet vagy kell nyilvántartást vezetni?	38
2.5.19.	Vezethetnek be a tagállamok további nyilvántartási kötelezettségeket a raktár üzemeltetőjével szemben, ha az harmadik fél?	39
2.5.20.	Hogyan kell bevallani az összesítő nyilatkozatban az olyan vevői készletet és helyettesítést (vagy több különböző helyettesítést), amely az összesítő nyilatkozathoz kapcsolódó egyazon bevallási időszakot érinti? (Ugyanez a kérdés az összesítő nyilatkozathoz kapcsolódó egyazon bevallási időszakot érintő vevői készlet és termékvisszaküldés esetében.).....	39
2.5.21.	Általános gyakorlati példa az összesítő nyilatkozat tekintetében.....	40
2.5.22.	Mit jelent a HI 262. cikkének (2) bekezdésében szereplő „a benyújtott információkban bekövetkezett változás”?.....	43
2.5.23.	Mit kell érteni a leendő beszerző HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjában említett „azonossága” alatt?	45
2.5.24.	Irányoztak elő átmeneti intézkedéseket az olyan termékek fuvarozását illetően, amelyeket a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés hatálybalépése előtt indítottak útnak, de a hatálybalépést követően érkeztek meg?	46
2.5.25.	Alkalmazhatja az uniós székhellyel nem rendelkező értékesítő a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítést? Alkalmazható a 42-es eljáráskódú (CP42) vám eljárás alóli mentesség az olyan termékek behozatalára, amelyek később vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá fognak tartozni?	46
2.5.26.	A leendő beszerző azonossága – milyen formában kell az értékesítőnek ismernie a beszerző azonosságát? Elegendő egy adásvételi szerződés?.....	47

2.5.27.	Mit jelent a HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontjában említett „megállapodás”? Minden esetben adásvételi szerződést jelent?.....	47
2.5.28.	Teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodással kapcsolatos feltételek abban az esetben, ha a leendő beszerző részére szállítandó termékeket először egy harmadik félnek kell raktárban tárolnia?	47
2.5.29.	Mi tekintendő és mi nem tekinthető raktárnak a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásában?	47
2.5.30.	Vezetheti a nyilvántartást egy harmadik fél (például a raktár üzemeltetője) az értékesítő és/vagy a leendő beszerző megbízásából?	48
2.5.31.	Mi számít tárgyidőszaknak az összesítő nyilatkozat szempontjából abban az esetben, ha a fuvarozás az 1. hónapban kezdődik és a 2. hónapban fejeződik be?.....	48
3.	LÁNCÜGYLETEK.....	49
3.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	49
3.2.	Háttér-információk	49
3.3.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	49
3.4.	Különböző forgatókönyvek – példák	50
3.4.1.	1. példa – a láncügylet egyszerű esete.....	50
3.4.2.	2. példa – különböző fuvarozásokat érintő összetettebb eset.....	51
3.5.	A fuvarozás hozzárendelése a lánc egyik értékesítőjéhez – az 1. és 2. példa magyarázata	51
3.5.1.	A fuvarozás hozzárendelése az 1. példában	52
3.5.2.	A fuvarozás hozzárendelése a 2. példában	53
3.6.	Az e rendelkezéssel kapcsolatban felmerülő részletes kérdések.....	55
3.6.1.	A héabizottság által elfogadott iránymutatások	55
3.6.2.	Mire terjed ki a rendelkezés hatálya?	56
3.6.3.	Ki lehet közbenső gazdasági szereplő?	56
3.6.4.	Ki nem lehet közbenső gazdasági szereplő?	56
3.6.5.	Mit jelent a következő megfogalmazás: „aki saját maga vagy aki egy megbízásából eljáró harmadik félen keresztül feladja vagy elfuvarozza a termékeket”?.....	57
3.6.6.	A lánc egyik, közbenső gazdasági szereplőtől eltérő értékesítője a közbenső gazdasági szereplő nevében végzi az áru fuvarozást	58
3.6.7.	Több személy vesz részt az áru fuvarozásban.....	58
3.6.8.	Megszakított fuvarozás és a lánc megszakadása	60
3.6.9.	A fuvarozás megszervezésére vonatkozó bizonyítékok	65
3.6.10.	A közbenső gazdasági szereplőnek közölnie kell a részére terméket értékesítővel a héaazonosító számát.....	66
3.6.11.	Hogyan kell közölnie a közbenső gazdasági szereplőnek a héaazonosító számát?	66
3.6.12.	A héaazonosító szám közlésével kapcsolatos bizonyítási eszközök	67

3.6.13.	Mi történik, ha a közbenső gazdasági szereplő és a részére terméket értékesítő nem tudja bizonyítani az értékesítés megtörténtét?	68
3.6.14.	Mikor kell a közbenső gazdasági szereplőnek közölnie a héaazonosító számot?	68
3.6.15.	Mi történik, ha a közbenső gazdasági szereplő több héaazonosító számmal rendelkezik?.....	69
3.6.16.	Mi történik, ha a közbenső gazdasági szereplő semmilyen héaazonosító számot nem közöl a részére terméket értékesítővel?	69
3.6.17.	A háromszögügyletek egyszerűsítése.....	70
3.6.17.1.	A láncban háromnál több szereplő vesz részt.....	71
3.6.17.2.	A háromszögügyletet követő későbbi termékértékesítés	73
3.6.18.	A lánc legvégén álló személy a végső fogyasztó	74
4.	A KÖZÖSSÉGEN BELÜLI TERMÉKÉRTÉKESÍTÉSEKRE VONATKOZÓ ADÓMENTESSÉG	76
4.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	76
4.2.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	76
4.3.	A HI 138. cikkének (1) és (1a) bekezdésével kapcsolatban felmerülő részletkérdések	77
4.3.1.	A héabizottság által elfogadott iránymutatások	77
4.3.2.	Mi történik, ha a beszerző nem közli az értékesítővel a számára azon tagállamtól eltérő tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák?	79
4.3.3.	Mi történik, ha a beszerző héaazonosító szám iránti kérelmet nyújtott be az adóhatóságokhoz, de a számlakiállítás időpontjában még nem kapta meg ezt a héaazonosító számot?	79
4.3.4.	Egyes tagállamok különbséget tesznek a kizárólag bizonyos belföldi ügyletekre érvényes héaazonosító szám és azon héaazonosító szám között, amely a HI 215. cikkével összhangban a kibocsátó tagállam azonosítására szolgáló előtaggal rendelkezik. Mindkét héaazonosító szám használható a HI 138. cikke szerinti adómentességhez?.....	79
4.3.5.	Melyik héaazonosító számot kell használni a HI 138. cikke szerinti adómentesség alkalmazásához, ha a beszerző a HI 11. cikke szerinti héacsoport tagja?.....	80
4.3.6.	Mit jelent a HI 138. cikkének (1a) bekezdésében foglalt „kivéve, ha az értékesítő megfelelően és az illetékes hatóságok számára kielégítő módon meg tudja indokolni ezt a hiányosságot” szövegrész?	80
5.	A FUVARÓZÁS BIZONYÍTÁSA	82
5.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	82
5.2.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	82
5.3.	Az e rendelkezéssel kapcsolatban felmerülő részletkérdések	83
5.3.1.	A héabizottság által elfogadott iránymutatások	83

5.3.2.	Mi történik a VR 45a. cikkének hatálybalépését követően a fuvarozás bizonyítására vonatkozó, meglévő tagállami szabályokkal? Továbbra is alkalmazandók lesznek e nemzeti szabályok?	83
5.3.3.	Mi történik, ha nem teljesülnek a VR 45a. cikkében meghatározott, a fuvarozás vélelmére vonatkozó feltételek? Ez azt jelenti, hogy ebben az esetben nem alkalmazandó a HI 138. cikke szerinti adómentesség?	84
5.3.4.	Mi történik, ha az adóhatóság bizonyítani tudja, hogy a VR 45a. cikkének (3) bekezdésében felsorolt, bizonyítékként benyújtott dokumentumok egyike vagy helytelen információt tartalmaz, vagy akár hamis? Továbbra is hivatkozhat az eladó a feladás vagy a fuvarozás vélelmére?	84
5.3.5.	Mi történik, ha az értékesítő vagy a beszerző a saját fuvarszközeivel végzi a fuvarozást?	84
5.3.6.	Mi tekintendő a VR 45a. cikke (1) bekezdése b) pontja i. alpontjának alkalmazásában a beszerzőtől származó „írásbeli nyilatkozatnak”? Milyen formátumban (papíron és/vagy elektronikus formában) fogják elfogadni azt az adóhatóságok, pl. e-mailben vagy aláírt eredeti dokumentumként?	84
5.3.7.	Milyen formátumban (papíron és/vagy elektronikus formában) fogják az adóhatóságok elfogadni a VR 45a. cikkének (3) bekezdésében említett, a feladás vagy a fuvarozás bizonyítékként használt dokumentumokat?	85
5.3.8.	Mi történik, ha a beszerző a VR 45a. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában említett írásbeli nyilatkozatot nem bocsátja az eladó rendelkezésére az értékesítést követő hónap tizedik napjáig?	85
6.	VONATKOZÓ JOGI RENDELKEZÉSEK	86
6.1.	Héairányelv (a továbbiakban: HI)	86
6.2.	Héa végrehajtási rendelet (a továbbiakban: „VR”)	89

1. AZ UNIÓS HÉASZABÁLYOKKAL KAPCSOLATOS, 2020-BAN HATÁLYBA LÉPŐ VÁLTOZÁSOK FŐ ELEMEI

1.1. Általános háttér

A Tanács a 2016. november 8-i következtetéseiben¹ felkérte a Bizottságot, hogy terjesszen elő javaslatokat a jelenlegi héarendszer tökéletesítésével kapcsolatban, különös tekintettel négy konkrét területre.

Először is a vevő számára a termékek feladásának vagy fuvarozása megkezdésének helyétől eltérő tagállam által kiadott **héaazonosító számnak** a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség alkalmazásának további érdemi feltételét kell képeznie.

Másodszor, a Tanács felkérte a Bizottságot, hogy javasoljon olyan egységes kritériumokat és megfelelő jogalkotási intézkedéseket, amelyek révén javulna a jogbiztonság és összehangoltabb lenne a héaszabályok alkalmazása a **láncügyletek** – köztük a háromszögügyletek – héa szempontjából történő megítélése során.

Harmadszor, a Tanács felkérte a Bizottságot, hogy végezzen vizsgálatot és tegyen javaslatot arra vonatkozóan, hogy miként lehetne a héaszabályokat úgy módosítani, hogy a **vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal** kapcsolatos egyszerűsítést egységesebben lehessen alkalmazni az EU-ban.

Negyedszer, a Tanács felkérte a Bizottságot, hogy folytassa annak vizsgálatát, hogy milyen lehetőségek vannak a **Közösségen belüli termékértékesítések adómentességének** igényléséhez szükséges igazoló dokumentumokra vonatkozó, ajánlott kritériumok közös keretének létrehozására.

2017. október 4-én a Bizottság a fent említett négy területtel kapcsolatban javaslatot tett a héairányelv és a héa végrehajtási rendelet módosítására. A vonatkozó módosításokat a Tanács 2018. december 4-én elfogadta².

1.2. Vonatkozó jogi aktusok

Az e magyarázó megjegyzésekben tárgyalt, héaszabályokkal kapcsolatos változásokat bevezető jogi aktusok közé a következők tartoznak:

- a) [a Tanács \(EU\) 2018/1910 irányelve](#) (2018. december 4.) a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-rendszer egyes, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról;
- b) [a Tanács \(EU\) 2018/1912 végrehajtási rendelete](#) (2018. december 4.) a 282/2011/EU végrehajtási rendelet módosításáról;

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/hu/pdf>

² A módosítások 2020. január 1-jén léptek hatályba.

- c) [a Tanács \(EU\) 2018/1909 rendelete](#) (2018. december 4.) a 904/2010/EU rendeletnek a vevői készletre vonatkozó megállapodások helyes alkalmazásának nyomán követése céljából történő információcsere tekintetében történő módosításáról.

A vonatkozó jogi rendelkezések felsorolása a magyarázó megjegyzések végén található, a **2020. január 1-jétől** alkalmazandó megszövegezés szerint.

Amennyiben a héairányelv (a módosított 2006/112/EK irányelv) valamely cikkére történik hivatkozás, a hivatkozást a „**HI**” rövidítés kíséri. Amennyiben a héa végrehajtási rendeletre (a módosított 282/2011/EU rendeletre) történik hivatkozás, az adott cikkekre való hivatkozást a „**VR**” rövidítés kíséri. Minden más esetben meghatározzuk, hogy mely jogi aktusra hivatkozunk.

2. VEVŐI KÉSZLETRE VONATKOZÓ MEGÁLLAPODÁSOK

2.1. Vonatkozó rendelkezések

A héairányelvnek a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítéssel kapcsolatos cikkei a következők:

- **17a. cikk:** (fő rendelkezés) az egyszerűsítési szabályokat tartalmazza;
- **243. cikk (3) bekezdés:** megállapítja a vevői készlettel kapcsolatos bizonyos nyilvántartások vezetésére vonatkozó kötelezettséget;
- **262. cikk (2) bekezdés:** megállapítja az arra irányuló kötelezettséget, hogy az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni azon leendő beszerző héaazonosító számát, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodás alapján termékeket szállítottak, valamint tájékoztatást kell adni a benyújtott információk tekintetében esetleg bekövetkező minden változásról.

A VR **54a. cikke** részletesebb szabályokat tartalmaz a vevői készletre vonatkozó megállapodások kapcsán vezetett nyilvántartások tekintetében.

2.2. Miről szólnak ezek a rendelkezések?

A „vevői készletre vonatkozó megállapodások” kifejezés arra a helyzetre utal, amikor valamely adóalany a termékeket egy másik tagállamban található készletbe adja fel vagy fuvarozza el egy olyan leendő beszerző részére, akinek a fuvarozás vagy a feladás időpontjában már ismert az azonossága és a héaazonosító száma, és akinek joga van tetszése szerint lehívni a termékeket az eladó készletéből, amelyek tulajdonjoga a lehívás időpontjában száll át.

A jelenlegi uniós héaszabályok értelmében arra a vállalkozásra (adóalanyra), amely termékeit egyik tagállamból egy másik tagállamban található készletbe szállítja, úgy kell tekinteni, mint amely a termékek indulási helye szerinti tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítést végzett. Ugyanakkor e vállalkozásnak a termékek érkezési helye szerinti tagállamban el kell számolnia a Közösségen belüli termékbeszerzésre kivetett héát. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy a másik tagállamba termékeket szállító vállalkozásnak az érkezés helye szerinti tagállamban is eleget kell tennie a héakötelezettségeknek (héaalanyként történő nyilvántartásba vétel, héabevallás benyújtása és e bevallásban a Közösségen belüli beszerzés után fizetendő héa elszámolása).

Amennyiben a termékeket abból a célból továbbítják egyik tagállamból egy másik tagállamban található készletbe, hogy azokat egy későbbi szakaszban értékesítsék a vevő részére, az e termékeket továbbító és később értékesítő vállalkozásnak – a Közösségen belüli termékbeszerzés bevallásán kívül – általában a (belföldi) értékesítés után is el kell számolnia a héát abban a tagállamban, ahol a készlet található (kivéve, ha fordított adózási mechanizmus alkalmazandó, rendszerint a HI 194. cikke alapján).

A vevői készletre vonatkozó megállapodások tekintetében a Tanács által elfogadott egyszerűsítés révén a készlet helye szerinti tagállamban megszűnik a héaelőírások teljesítésére irányuló kötelezettséghez kapcsolódó adminisztratív teher azon vállalkozások esetében, amelyek azzal a céllal szállítanak termékeket két tagállam között, hogy azokat egy későbbi szakaszban értékesítsék egy már ismert leendő beszerző számára.

Az egyszerűsítés **nem** terjed ki arra a helyzetre, amikor egy vállalkozás anélkül továbbít termékeket egyik tagállamból a másikba, hogy tudná, ki lesz a beszerző ez utóbbi tagállamban.

Az elfogadott megoldás értelmében:

- sem Közösségen belüli értékesítésre, sem Közösségen belüli beszerzésre nem kerül sor a termékek másik tagállamban található készletbe történő feladásakor vagy fuvarozásakor;
- a feladási tagállamban történő adómentes, Közösségen belüli értékesítésre, illetve a készlet helye szerinti tagállamban történő adóköteles, Közösségen belüli beszerzésre csak egy későbbi szakaszban kerül sor, amikor a termékek tulajdonjoga átszáll a beszerzőre.

Teljesülniük kell bizonyos feltételeknek ahhoz, hogy ez az egyszerűsítés alkalmazható legyen a vevői készletre vonatkozó megállapodások esetében:

- az értékesítő³ és a leendő beszerző egyaránt adóalany;
- az értékesítő gazdasági tevékenységének székhelye nem abban a tagállamban van, illetve nem rendelkezik állandó telephellyel abban a tagállamban, ahová a termékeket feladják vagy elfuvarozzák;
- az értékesítő nyilvántartásba veszi a termékek feladását/elfuvarozását;
- a termékeket egyik tagállamból egy másikba továbbítják azzal a céllal, hogy ott egy későbbi szakaszban, a megérkezésüket követően értékesítsék a leendő beszerzőnek;
- az értékesítő a leendő beszerző héaazonosító számát (csak azt, a termékek értékét azonban nem) feltünteti az arra az időszakra benyújtott összesítő nyilatkozatában, amikor a termékek fuvarozása megtörtént;
- a leendő beszerző héaazonosító számmal rendelkezik abban a tagállamban, amelybe a termékeket továbbítják;
- az értékesítő már a feladás vagy az elfuvarozás megkezdésének időpontjában ismeri a leendő beszerző azonosságát és héaazonosító számát;
- a termékeket egyik tagállamból egy másikba továbbítják, tehát az egyszerűsítés nem érinti az importot, az exportot és az egyetlen tagállamon belüli értékesítéseket.

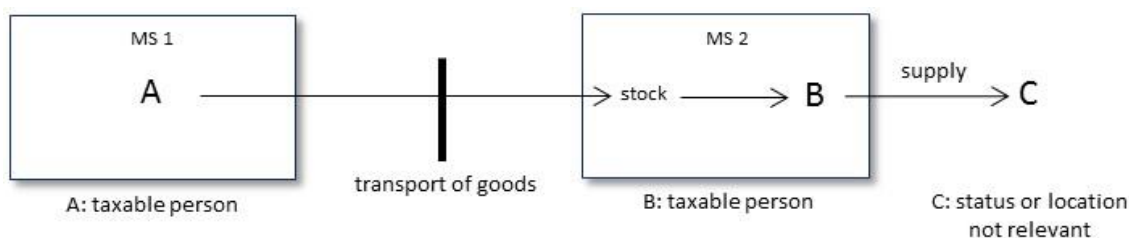
Meg kell jegyezni, hogy vannak olyan kötelezettségek is, amelyek nem teljesítése nem jelenti azt, hogy az egyszerűsítést ne lehetne (vagy a továbbiakban ne lehetne) alkalmazni (nemzeti szankciók viszont alkalmazhatók). Ez a helyzet áll fenn például a leendő beszerző arra irányuló kötelezettségét illetően, hogy az általa vezetendő nyilvántartásban fel kell tüntetnie a neki szánt termékek megnevezését és mennyiségét (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése és a VR 54a. cikke (2) bekezdésének b) pontja).

³ Az „értékesítő” kifejezés arra adóalanyra utal, aki a HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontjával összhangban saját maga vagy a nevében eljáró harmadik személyen keresztül adja fel vagy fuvarozza el termékeket. Ugyanez a kifejezés ugyanezzel a jelentéssel más esetekben is előfordul e magyarázó megjegyzésekben, a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos szakaszokban.

2.3. Különböző forgatókönyvek – példák

A következő példák mindegyikében az a megállapítás érvényes, hogy az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba termékeket továbbító „A” vállalkozás székhelye az 1. sz. tagállamban található. Hangsúlyozni kell, hogy habár ez lesz a szokásos helyzet, ez önmagában nem feltétele a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásának. Ezzel szemben az egyszerűsítés alkalmazásának egyik feltétele, hogy „A” gazdasági tevékenységének székhelye nem lehet a 2. sz. tagállamban, illetve állandó telephellyel sem rendelkezhet a 2. sz. tagállamban.

2.3.1. Az egyszerűsítés által érintett általános eset



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Ugyanezen év szeptemberében „B” megszerzi a termékek vagy azok egy része feletti tulajdonjogot.
- „B” e termékeket felhasználhatja a gyártási folyamataiban vagy továbbértékesítheti azokat „C”-nek (az ábrában szemléltetett helyzet). „C” jogállása (adóalany vagy magánszemély) és székhelye/lakóhelye kevésbé lényeges a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos szabályok alkalmazása szempontjából.

A vevői készlet héaszempontú kezelése:

- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” híaazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).
- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében az érkezés időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).

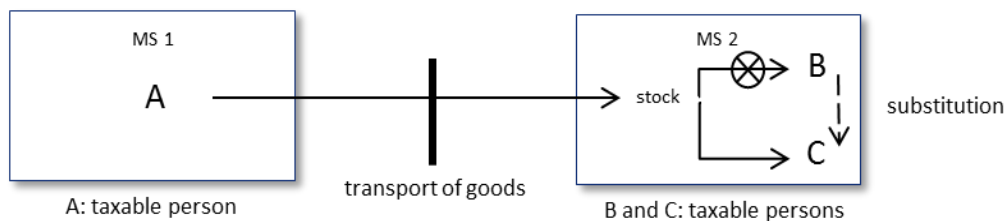
Úgy kell tekinteni, hogy szeptemberben „A” az 1. sz. tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítést, „B” pedig a 2. sz. tagállamban Közösségen belüli beszerzést valósít meg (a HI 17a. cikkének (3) bekezdése).

- Héafizetési kötelezettség legkésőbb október 15-én fog keletkezni (a HI 67. és 69. cikke).
- „A”-nak héabevallásában fel kell majd tüntetnie a Közösségen belüli értékesítést, összesítő nyilatkozatában pedig szerepelnie kell az ügyletnek, feltüntetve „B”-t mint a termékek vevőjét, valamint a szóban forgó Közösségen belüli értékesítésre vonatkozó adóalapot.
- „B”-nek kell majd a héabevallásában elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés után fizetendő héát.
- „A”-nak az általa vezetett nyilvántartás frissítése érdekében be kell jegyeznie a szükséges adatokat (a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése és a VR 54a. cikke (1) bekezdésének f) pontja).
- „B”-nek az általa vezetett nyilvántartásban akkor kell majd feltüntetnie az általa vásárolt termékeket, amikor megszerzi a termékek feletti tulajdonjogot (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése és a VR 54a. cikke (2) bekezdésének d) pontja).

Egyéb észrevételek

- A készletből lehívott termékek „B” részéről „C” részére történő értékesítése az arra vonatkozó szabályok szerint megy végbe („belföldi” értékesítés a 2. sz. tagállamban, Közösségen belüli értékesítés, export), és ezt nem érintik a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítési intézkedések.

2.3.2. A vevő helyettesítése



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Ugyanezen év szeptemberében „A” és „B” között létrejött, vevői készletre vonatkozó szerződést módosítják (vagy akár felmondják). Azok a termékek azonban, amelyeket így már nem adtak el „B”-nek, a 2. sz. tagállamban maradnak. Ugyanakkor „A” vevői készletre vonatkozó megállapodást köt „C” vállalkozással, amely ugyancsak adószámmal rendelkezik a 2. sz. tagállamban (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag). E megállapodás a 2. sz. tagállamban már

készleten lévő termékekre vonatkozik⁴. A termékek a 2. sz. tagállamon belül átszállíthatók egy másik raktárba vagy fizikailag ugyanabban a raktárban maradhatnak, és ennél fogva csupán az „A” és „B”, valamint az „A” és „C” közötti szerződéses megállapodások módosulnának.

A vevői készlet héaszempontú kezelése:

- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” hűazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).
- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).
- Azon termékek tekintetében, amelyek felett a tulajdonjogot „B” a vevői készletre vonatkozó szerződés módosítása vagy felmondása előtt szerezte meg, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.
- Szeptemberben, amikor is módosítják vagy felmondják a vevői készletre vonatkozó szerződést, sem Közösségen belüli értékesítésre, sem Közösségen belüli beszerzésre nem kerül sor az „A” és „B” közötti jogviszony keretében a termékek azon része tekintetében, amely felett „B” nem szerzett tulajdonjogot a szerződés módosítását megelőzően.
- Ami a helyettesítést illeti, vagyis azt, hogy „B” helyébe „C” lép, az „A” általi „HI 17. cikke szerinti, Közösségen belüli termékértékesítés” nem tekintendő úgy, hogy arra az 1. sz. tagállamban került sor, illetve az „A” általi „HI 21. cikke szerinti, Közösségen belüli termékbeszerzés” sem tekintendő úgy, hogy arra a 2. sz. tagállamban került sor, feltéve, hogy teljesül az alábbi két feltétel (a HI 17a. cikkének (6) bekezdése):
1] A vevői készletre vonatkozó egyszerűsítés általános feltételei alkalmazandók (a HI 17a. cikke (6) bekezdésének a) pontja). Ez többek között azt jelenti, hogy „C” az „A”-val létrejött meglévő megállapodás alapján jogosult tulajdonjogot szerezni a termékek felett. Jóllehet a hűairányelv nem rendelkezik a „helyettesítésről”, az azt jelenti, hogy „B” szerződésszerűen már nincs abban a helyzetben, hogy megszerezze a termékek feletti tulajdonjogot, és e célból „A”-val megkötötték a szükséges megállapodásokat. Ezenkívül „C”-nek a 2. sz. tagállamban hűazonosító számmal rendelkező adóalanynak kell lennie, valamint „A”-nak fel kell tüntetnie

⁴ Ez a szerződés például olyan termékekre is vonatkozhat, amelyek még az 1. sz. tagállamban vannak. E termékekre azonban nem a „helyettesítési” szabályok, hanem a vevői készlet rendszerére vonatkozó általános szabályok fognak vonatkozni.

„C” héaazonosító számát az arra az időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban, amikor „C” „B” helyébe lépett⁵.

2] Az általa vezetett nyilvántartásban szerepelnie kell, hogy „C” „B” helyébe lép (a HI 17a. cikke (6) bekezdésének b) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikke (1) bekezdésének e) pontja).

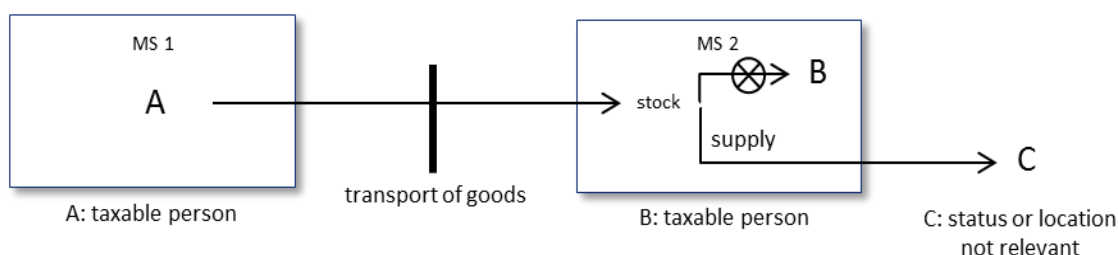
- A helyettesítés a VR 54a. cikke (1) bekezdésének e) pontjával és (2) bekezdésnek a), b) és c) pontjával összhangban hatással lesz az érintett nyilvántartásra.

Egyéb észrevételek

- A bemutatott helyzetben elengedhetetlen, hogy a helyettesítésre („B” helyébe „C” lép) azelőtt kerüljön sor, hogy „C” lehívna a termékeket (azaz „C”-nek értékesítenének).
- Emellett „A”-nak már a „B”-vel kötött, vevői készletre vonatkozó megállapodások megszűnése előtt azonosítania kell a leendő „C” vevőt, aki „B” helyébe lép, valamint szerződést kell kötnie vele (a „C”-vel kötendő szerződés megkötésének időpontjával kapcsolatban lásd a 2.5.12. szakaszt).
- Amikor „C” „B” helyébe lép, nem kezdődik újra a HI 17a. cikkének (4) bekezdésében említett 12 hónapos időszak (lásd a 2.3.5. szakaszt). Az időszak akkor veszi kezdetét, amikor a termékek először megérkeznek abba a tagállamba, ahová azokat feladták vagy elfuvarozták. Ez az egyetlen alkalmazandó határidő, amelyet nem hosszabbított meg a helyettesítésről szóló rendelkezés (a HI 17a. cikkének (6) bekezdése) vagy más rendelkezés. Továbbá az abban az esetben alkalmazandó szabály, amikor nem teljesülnek a helyettesítés feltételei, (a HI 17a. cikkének (7) bekezdése) kifejezetten a „(4) bekezdésben említett határidőre” hivatkozik (azaz a HI 17a. cikkének (4) bekezdésére), amely megerősíti, hogy ez az egyetlen érvényes időszak. Ezt az a tény is megerősíti, hogy az eredetileg tervezett beszerző helyébe lépő személy héaazonosító számára való hivatkozást fel kell tüntetni az értékesítő által vezetett nyilvántartásban, ugyanakkor a vonatkozó rendelkezésben nem történik utalás arra az időpontra, amikor az új vevő a korábbi vevő helyébe lép (a VR 54a. cikke (1) bekezdésének e) pontja).
- Amennyiben a helyettesítés feltételei nem teljesülnek és (a példában szereplő) „A” a készletből mindenképpen „C” részére értékesíti a termékeket, akkor a 2.3.3. szakaszban ismertetett helyzet áll elő (más személy részére történő értékesítés).

⁵ Mind a korábbi címzett (a példában „B”), mind az új címzett (a példában „C”) héaazonosító számát fel kell tüntetni.

2.3.3. Más személy részére történő értékesítés



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Szeptemberben „A” „C” vállalkozás részére értékesíti a termékeket (pl. mert „C” hajlandó magasabb árat fizetni) és ennek következtében megszűnik a „B”-vel kötött, vevői készletre vonatkozó szerződés. A példában az is megtörténhet, hogy „A” és „B” fenntartja a vevői készletre vonatkozó szerződést a „C”-nek értékesített termékektől eltérő termékekre (vagy terméktípusokra).
- A termékeket közvetlenül „C”-nek szállítják, de nem ő volt leendő beszerzőként megadva akkor, amikor a termékeket eredetileg az 1. sz. tagállamból elszállították, **valamint** ez a személy nem lép a HI 17a. cikkének (6) bekezdésével összhangban annak a beszerzőnek a helyébe, akinek a termékeket eredetileg szánták.

A vevői készlet héaszempontú kezelése:

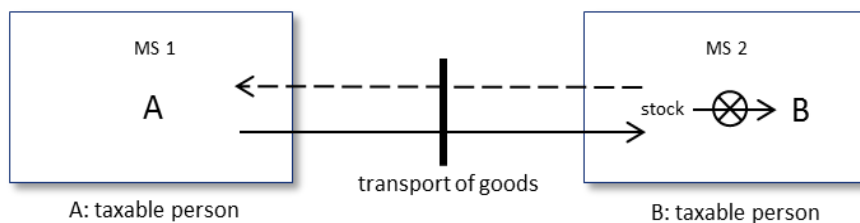
- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” hűazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).
- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).
- Azon termékek tekintetében, amelyek felett a tulajdonjogot „B” a vevői készletre vonatkozó szerződés módosítása vagy felmondása előtt szerezte meg, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.

- Szeptemberben, amikor is az érintett termékeket „C”-nek értékesítik abból kifolyólag, hogy módosították/felmondták az „A” és „B” között létrejött, vevői készletre vonatkozó szerződést, sem Közösségen belüli értékesítésre, sem Közösségen belüli beszerzésre nem kerül sor az „A” és „B” közötti jogviszony keretében a termékek azon része tekintetében, amely felett „B” nem szerzett tulajdonjogot. Szükség esetén „B”-nek (vagy – a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében említett helyzetben és esetekben, lásd a 2.5.19. szakaszt – a raktár üzemeltetőjének) a „C” részére értékesített termékekkel kapcsolatban ki kell igazítania az általa vezetett nyilvántartást (a VR 54a. cikke (2) bekezdésének b) és e) pontja).
- Ugyancsak szeptemberben az előző pontban említett termékek tekintetében már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodások feltételei. Mivel „A” és „C” a termékek adásvételéről, nem pedig vevői készletre vonatkozó szerződésről állapodott meg, a 2.3.2. szakaszban foglalt, helyettesítéssel kapcsolatos rendelkezések nem alkalmazandók a „C” részére értékesített termékek esetében. Ennélfogva a „C” részére értékesített termékek esetében úgy kell tekinteni, hogy a termékek 1. sz. tagállamból 2. sz. tagállamba irányuló, a HI 17. cikke szerinti továbbítására került sor. Mivel e termékek esetében már nem teljesülnek a feltételek, úgy kell tekinteni, hogy a termék továbbítására közvetlenül a „C” részére történő értékesítés előtt kerül sor (a HI 17a. cikke (7) bekezdésének második albekezdése).
- A „közvetlenül ... előtt” kifejezést – jóllehet a héairányelv azt kifejezetten nem fejt ki – a rendszer általános működésén belül úgy kell érteni, mint amely a „C” részére történő, „A” általi termékértékesítés napjának felel meg.
- A „C”-nek értékesített termékek tekintetében úgy kell tekinteni, hogy „A” az 1. sz. tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítést, a 2. sz. tagállamban pedig Közösségen belüli beszerzést valósít meg (a fentiekben említettek szerint a többi termék továbbra is az „A” és „B” között létrejött, vevői készletre vonatkozó szerződés tárgyát képezheti). Adóköteles eseményre szeptemberben kerül sor, adókötelezettség pedig legkésőbb október 15-én fog keletkezni. A 2. sz. tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli beszerzés bevallásához „A”-nak a 2. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie.
- „A”-nak az 1. sz. tagállamban benyújtandó héabevallásában fel kell majd tüntetnie a Közösségen belüli értékesítést, összesítő nyilatkozatában pedig szerepelnie kell az ügyletnek, feltüntetve önmagát a 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító számával, valamint az adóalapot (a HI 76. cikke).
- „A”-nak kell majd héabevallásában elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés után a 2. sz. tagállamban fizetendő héát.
- „A”-nak az általa vezetett nyilvántartás frissítése érdekében be kell jegyeznie a szükséges adatokat (a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése és a VR 54a. cikke (1) bekezdésének g) pontja).

Egyéb észrevételek

- Az „A” részéről „C” részére történő értékesítés az arra vonatkozó szabályok szerint megy végbe („belföldi” értékesítés a 2. sz. tagállamban, Közösségen belüli értékesítés, export), és ezt nem érinti a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítési intézkedés.

2.3.4. Az áruk visszaküldése



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Ugyanezen év szeptemberében megállapodás születik arról, hogy „A” visszaveszi a „B” által nem értékesített vagy fel nem használt, megmaradt termékeket, és a 2. sz. tagállamból visszafuvarozza azokat az 1. sz. tagállamba.

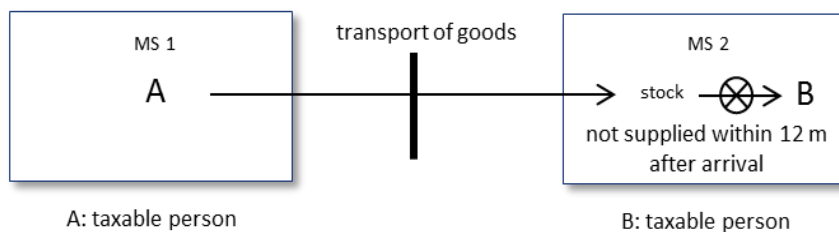
A vevői készlet héaszempontú kezelése

- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” haaazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).
- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).
- Azon termékek tekintetében, amelyek felett „B” ténylegesen tulajdonjogot szerzett, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.
- Azon termékeket illetően, amelyek felett „B” nem szerzett tulajdonjogot, az „A” és „B” közötti jogviszony keretében sem Közösségen belüli értékesítés, sem Közösségen belüli beszerzés nem történt.
- A visszaküldött termékeket illetően szintén nem valósul meg az 1. sz. tagállamban a HI 17. cikke értelmében vett, „A” általi, vélelmezett Közösségen belüli értékesítés, sem pedig a 2. sz. tagállamban a HI 17. cikke értelmében vett, „A” általi, Közösségen belüli értékesítés, ha „A” a termékek visszaküldését bejegyzzi az

általára vezetett nyilvántartásba a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében és a VR 54a. cikke (1) bekezdésének h) pontjában foglalt rendelkezések szerint (a HI 17a. cikke (5) bekezdésének b) pontja).

- „A”-nak ezenfelül összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” héaazonosító számát, valamint egy „jelölővel” meg kell jelölnie, hogy a termékeket visszaküldték (a HI 262. cikkének (2) bekezdése, mivel ez „a benyújtott információkban bekövetkezett változást” jelent⁶). Meg kell jegyezni, hogy a termékek visszaküldése esetén ennek összesítő nyilatkozatban való feltüntetése nem tekintendő az egyszerűsítés betartandó, lényeges feltételének (lásd meg a 2.5.6. szakaszt).
- A leendő beszerzőnek (vagy – a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében említett helyzetben – a raktár üzemeltetőjének) ki kell igazítania az általa vezetett nyilvántartást (a VR 54a. cikke (2) bekezdésének e) pontja).

2.3.5. A 12 hónapos határidő túllépése



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás N. év január 5-én vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. A termékek ugyanezen a napon érkeznek meg a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Egy évvel később (N+1. év) a termékeket vagy a termékek egy részét még nem értékesítették „B” részére, de azok már a 2. sz. tagállam területén vannak⁷.

A vevői készlet héaszempontú kezelése

- N. év január 5-én „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikkének (3) bekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” héaazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások

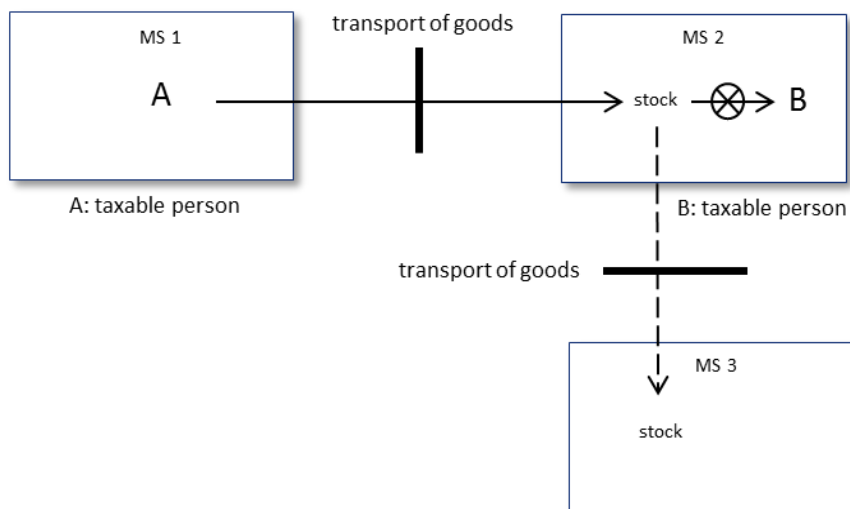
⁶ Lásd még a 2.5.22. szakaszt.

⁷ A 12 hónapos határidőt illetően lásd a 2.5.16. és a 2.5.17. szakaszt.

keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).

- A leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek N. év január 5-én megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).
- Azon termékek tekintetében, amelyek felett a tulajdonjogot „B” a 12 hónapos időszak vége előtt szerezte meg, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.
- Az N+1. év január 6-ig (a 12 hónapos időszak helyes kiszámításához lásd a 2.5.16. és a 2.5.17. szakaszt) „B” nem szerzett tulajdonjogot a termékek vagy azok egy része felett. E megmaradt termékek esetében az „A” és „B” közötti jogviszony keretében sem Közösségen belüli értékesítés, sem Közösségen belüli beszerzés nem történt.
- Az N+1. év január 7-től, azaz a 12 hónapos időszak lejártát követő naptól már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos feltételek, és úgy kell tekinteni, hogy a megmaradt termékeket „A” a HI 17. cikkével összhangban továbbítja az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba (a HI 17a. cikkének (4) bekezdése).
- Úgy kell tekinteni, hogy „A” az 1. sz. tagállamban a HI 17. cikkével összhangban adómentes, Közösségen belüli értékesítést, a 2. sz. tagállamban pedig a HI 21. cikkével összhangban Közösségen belüli beszerzést valósít meg. Adóköteles eseményre az N+1. év január 7-én kerül sor, adókötelezettség pedig legkésőbb az N+1. év február 15-én fog keletkezni (a HI 67. és 69. cikke). A 2. sz. tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli beszerzés bevallásához „A”-nak a 2. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie.
- „A”-nak az 1. sz. tagállamban benyújtandó héabevallásában fel kell majd tüntetnie a vélelmezett Közösségen belüli értékesítést, összesítő nyilatkozatában pedig szerepelnie kell az ügyletnek, feltüntetve önmagát a 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító számával, valamint az adott értékesítésre vonatkozó adóalapot (a HI 76. cikke).
- „A”-nak kell majd a héabevallásában elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés után a 2. sz. tagállamban fizetendő héát.
- Az „A” és a leendő beszerző nyilvántartásának egyaránt egyértelműen tükröznie kell azon termékek helyzetét, amelyek esetében túllépték a 12 hónapos időszakot (a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikke (1) bekezdésének c) pontja és (2) bekezdésének c) pontja).

2.3.6. Másik tagállamba küldött termékek



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Ugyanezen év szeptemberében „A” visszaveszi a készletből a „B” részére nem értékesített termékeket (illetve a termékek „B” részére nem értékesített részét), de azokat nem fuvarozza vissza az 1. sz. tagállamba. A termékeket ehelyett a 3. sz. tagállamba fuvarozzák, ahol a termékeket „A” nevében tárolják (az ábrában szemléltetett helyzet).
- Ez a helyzet eltér attól a helyzettől, amikor a megmaradt termékeket a 3. sz. tagállamban székhellyel rendelkező „C” vállalkozás részére történő értékesítés keretében fuvarozzák el (a fenti 2.3.3. szakasz szerinti helyzet).

A vevői készlet héaszempontú kezelése

- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” híaazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).
- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot

az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).

- Azon termékek tekintetében, amelyek felett „B” ténylegesen tulajdonjogot szerzett, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.
- Szeptemberben, amikor a megmaradt termékeket a 3. sz. tagállamba fuvarozzák, az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba történő fuvarozást illetően már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos feltételek. Következésképpen a termékek 1. sz. tagállamból 2. sz. tagállamba történő, a HI 17. cikke szerinti továbbítására kerül sor. A feltételek már nem teljesülnek, ezért úgy kell tekinteni, hogy a termékek továbbítására közvetlenül azt megelőzően kerül sor, hogy a termékeket feladják vagy megkezdik azok elfuvarozását a 3. sz. tagállamba (a HI 17a. cikke (7) bekezdésének harmadik albekezdése).
- A „közvetlenül azt megelőzően” kifejezést – jóllehet a héairányelv azt kifejezetten nem fejt ki – a rendszer általános működésén belül úgy kell érteni, mint amely a 3. sz. tagállamba való feladás vagy fuvarozás megkezdése napjának felel meg.
- Úgy kell tekinteni, hogy „A” a megmaradt termékek tekintetében az 1. sz. tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítést (a HI 17. cikke), a 2. sz. tagállamban pedig Közösségen belüli beszerzést valósít meg (a HI 21. cikke). Adóköteles eseményre szeptemberben kerül sor, adókötelezettség pedig legkésőbb október 15-én fog keletkezni (a HI 67. és 69. cikke). A 2. sz. tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli beszerzés bevallásához „A”-nak a 2. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie.
- „A”-nak az 1. sz. tagállamban benyújtandó héabevallásában fel kell majd tüntetnie az értékesítést, összesítő nyilatkozatában pedig szerepelnie kell az ügyletnek, feltüntetve önmagát a 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító számával, valamint az adott értékesítésre vonatkozó adóalapot (a HI 76. cikke).
- „A”-nak kell majd a héabevallásában elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés után a 2. sz. tagállamban fizetendő héát.
- „A”-nak az általa vezetett nyilvántartás frissítése érdekében a szükséges adatokat is be kell jegyeznie (a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése és a VR 54a. cikke (1) bekezdésének g) pontja). „B”-nek (vagy – a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében említett helyzetben, lásd a 2.5.19. szakaszt – a raktár üzemeltetőjének) szintén frissítenie kell a nyilvántartását (a VR 54a. cikke (2) bekezdésének e) pontja).

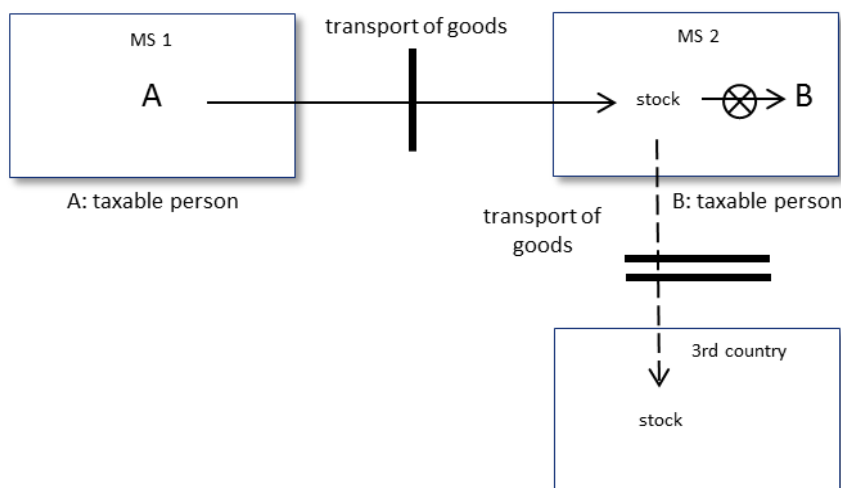
Egyéb észrevételek

- „A” szeptemberben egy másik továbbítást hajt végre a 2. sz. tagállamból a 3. sz. tagállamba, a 3. sz. tagállamba elfuvarozott termékek tekintetében. Ezért úgy kell tekinteni, hogy „A” a HI 17. cikkével összhangban az 2. sz. tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítést, valamint a HI 21. cikkével összhangban a 3. sz. tagállamban Közösségen belüli beszerzést valósít meg. Az utóbbi adóköteles esemény tekintetében „A”-nak a 3. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie. A héabevallásban és az összesítő nyilatkozatokban szereplő nyilatkozatok a szokásos szabályokat követik, és mint ilyenek nem kapcsolódnak a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítési szabályokhoz.
- Előfordulhat, hogy ez a 2. sz. tagállamból 3. sz. tagállamba irányuló második áru fuvarozás a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos szabályok hatálya alá tartozik, feltéve, hogy minden szükséges feltétel teljesül. Ez azonban azt követelné meg, hogy „A” ne rendelkezzen székhellyel a 3.

tagállamban; lennie kellene egy meglévő megállapodásnak a leendő beszerzővel, akinek héaazonosító számmal kellene rendelkeznie a 3. sz. tagállamban; „A”-nak be kellene jegyeznie a fuvarozást az általa vezetett nyilvántartásba, valamint a 2. sz. tagállamban benyújtott összesítő nyilatkozatban az új leendő beszerzőt is fel kellene tüntetnie. Minden ilyen új helyzet esetében teljesen külön értékelést kell végezni.

- Amennyiben a termékeket közvetlenül értékesítik „C” részére (nem vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében) a 3. sz. tagállamban, a 2. sz. tagállamban megvalósuló Közösségen belüli értékesítés és a 3. sz. tagállamban megvalósuló Közösségen belüli beszerzés a szokásos szabályokat követi, és szintén nem kapcsolódnak a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítési szabályokhoz (lásd még a 2.3.3. szakaszt).

2.3.7. Exportált áruk



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Ugyanezen év szeptemberében „A” – az Európai Unió kívüli további tevékenységek folytatása céljából – exportálja azokat a termékeket, amelyeket nem értékesített „B” részére.

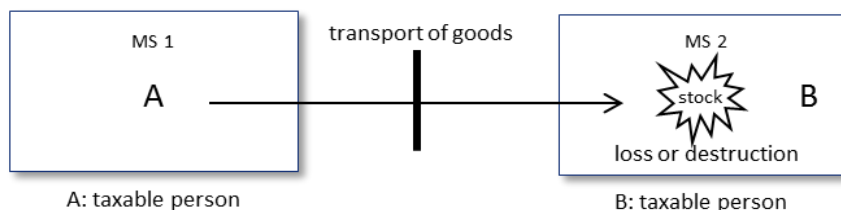
A vevői készlet héaszempontú kezelése

- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” héaazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások

keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).

- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).
- Azon termékek tekintetében, amelyek felett „B” ténylegesen tulajdonjogot szerzett, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.
- Szeptemberben, amikor a megmaradt termékeket az Európai Unión kívülre fuvarozzák, már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos feltételek. Következésképpen e megmaradt termékek 1. sz. tagállamból 2. sz. tagállamba történő, a HI 17. cikke szerinti továbbítására kerül sor. Mivel az export során a feltételek már nem teljesülnek, ezért úgy kell tekinteni, hogy a termékek továbbítására közvetlenül a termékek harmadik országba történő feladása vagy elfuvarozása előtt kerül sor (a HI 17a. cikke (7) bekezdésének harmadik albekezdése).
- A „közvetlenül ... előtt” kifejezést – jóllehet a héairányelv azt kifejezetten nem fejt ki – a rendszer általános működésén belül úgy kell érteni, mint amely a feladás vagy fuvarozás megkezdése napjának felel meg.
- Úgy kell tekinteni, hogy „A” az 1. sz. tagállamban a HI 17. cikkével összhangban adómentes, Közösségen belüli értékesítést, a 2. sz. tagállamban pedig a HI 21. cikkével összhangban Közösségen belüli beszerzést valósít meg. Adóköteles eseményre szeptemberben kerül sor, adókötelezettség pedig legkésőbb október 15-én fog keletkezni (a HI 67. és 69. cikke). A 2. sz. tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli beszerzés bevallásához „A”-nak a 2. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie.
- „A”-nak az 1. sz. tagállamban benyújtandó héabevallásában fel kell majd tüntetnie a Közösségen belüli értékesítést, összesítő nyilatkozatában pedig szerepeltetnie kell az ügyletet, feltüntetve önmagát a 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító számával, valamint az adott értékesítésre vonatkozó adóalapot (a HI 76. cikke).
- „A”-nak kell majd a héabevallásában elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés után a 2. sz. tagállamban fizetendő héát.
- „A”-nak az általa vezetett nyilvántartás frissítése érdekében be kell jegyeznie a szükséges adatokat (a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése és a VR 54a. cikke (1) bekezdésének g) pontja). „B”-nek (vagy – a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében említett helyzetben, lásd a 2.5.19. szakaszt – a raktár üzemeltetőjének) szintén frissítenie kell a nyilvántartását (a VR 54a. cikke (2) bekezdésének e) pontja).

2.3.8. Az áruk megsemmisülése vagy elvesztése



A helyzet:

- Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező (a 2. sz. tagállamban pedig székhellyel nem rendelkező) „A” vállalkozás januárban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket fuvaroz a 2. sz. tagállamba. E termékeket „B” vállalkozásnak szánja, amely a 2. sz. tagállamban rendelkezik adószámmal (ott rendelkezik székhellyel vagy más okból kifolyólag).
- Ugyanezen év szeptemberében, mielőtt „B” tulajdonjogot szerzett az összes átvett termék felett, a termékek megmaradt része megsemmisült egy tűzben.

A vevői készlet héaszempontú kezelése:

- Januárban „A”-nak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie a termékek elfuvarozását (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (1) bekezdése).
- „A”-nak összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie „B” hëaazonosító számát, mivel ő az a személy, akinek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében elküldték a termékeket (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése).
- Januárban a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a termékek megérkeztek a készletbe (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikkének (2) bekezdése). Abban az esetben, ha nem a leendő beszerző a raktár üzemeltetője, a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a termékek érkezési időpontját nem kell rögzíteni a leendő beszerző nyilvántartásában. Ezt az időpontot az adóhatóságoknak a harmadik fél raktárüzemeltető által (adózási vagy kereskedelmi célból) vezetett nyilvántartásban kell majd megtalálniuk (lásd a 2.5.19. szakaszt).
- Azon termékek tekintetében, amelyek felett „B” ténylegesen tulajdonjogot szerzett, a fenti 2.3.1. szakaszban meghatározott szabályokat kell alkalmazni.
- Szeptemberben, amikor a megmaradt termékek megsemmisültek, a szóban forgó termékek esetében már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos feltételek. Ezért úgy kell tekinteni, hogy a termékek 1. sz. tagállamból 2. sz. tagállamba történő, a HI 17. cikke szerinti továbbítására kerül sor. Mivel már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítéssel kapcsolatos feltételek, úgy kell tekinteni, hogy a továbbításra azon a napon került sor, amikor a termékek ténylegesen megsemmisültek, vagy – ha

nem lehetett meghatározni ezt az időpontot – azon a napon, amikor a termékeket megsemmisülve találták (a HI 17a. cikke (7) bekezdésének negyedik albekezdése).

- Úgy kell tekinteni, hogy „A” a megsemmisült termékek tekintetében az 1. sz. tagállamban a HI 17. cikkével összhangban adómentes, Közösségen belüli értékesítést, a 2. sz. tagállamban pedig a HI 21. cikkével összhangban Közösségen belüli beszerzést valósít meg.
- Adóköteles eseményre szeptemberben kerül sor, adókötelezettség pedig legkésőbb október 15-én fog keletkezni (a HI 67. és 69. cikke). A 2. sz. tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli beszerzés bevallásához „A”-nak a 2. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie.
- „A”-nak az 1. sz. tagállamban benyújtandó héabevallásában fel kell majd tüntetnie a Közösségen belüli értékesítést, összesítő nyilatkozatában pedig szerepelnie kell az ügyletnek, feltüntetve önmagát a 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító számával. Az adóalap a vételár vagy vételár hiányában a termékek önköltségi ára (a HI 76. cikke).
- „A”-nak kell majd a héabevallásában elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés után a 2. sz. tagállamban fizetendő héát. A HI 185. cikkének (2) bekezdését kell alkalmazni, és a termékek megsemmisüléséből nem következik a Közösségen belüli beszerzés után fizetendő héa levonásához való jog kizárása vagy korlátozása, feltéve, hogy a megsemmisülést „kellően bizonyítják vagy igazolják”.
- „A”-nak az általa vezetett nyilvántartás frissítése érdekében be kell jegyeznie a szükséges adatokat (a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdése és a VR 54a. cikke (1) bekezdésének g) pontja). „B”-nek (vagy – a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében említett helyzetben, lásd a 2.5.19. szakaszt – a raktár üzemeltetőjének) szintén frissítenie kell a nyilvántartását (a VR 54a. cikke (2) bekezdésének f) pontja).

2.4. A vevői készlet egyszerűsítése és a nemzeti héaszabályok

A HI 17a. cikkében meghatározott, vevői készletre vonatkozó megállapodásokhoz kapcsolódó egyszerűsítési intézkedés 2020. január 1-jétől kezdődően lép hatályba és minden tagállamban alkalmazandó. Ez azt jelenti, hogy nem felelnek meg az uniós jognak a vevői készletre vonatkozó egyéb olyan lehetséges nemzeti szabályok, amelyek eltérnek a HI 17. vagy 17a. cikkétől. A tagállamoknak nincs lehetőségük ilyen eltérő nemzeti szabályokat alkalmazni a határokon átnyúló vevői készletekkel kapcsolatos helyzetekben, még akkor sem, ha e nemzeti szabályok a HI 17. és 17a. cikkében előírtaknál tágabbak vagy rugalmasabbak a vállalkozások számára.

2.5. Az e rendelkezésekkel kapcsolatban felmerülő részletkérdések

2.5.1. A héabizottság által elfogadott iránymutatások

A héabizottság 2019. június 3-i 113. ülésén elfogadott iránymutatások

3. ÚJ JOGSZABÁLYOK – A KÖZELMÚLTBAN ELFOGADOTT UNIÓS HÉARENDELKEZÉSEK VÉGREHAJTÁSÁVAL KAPCSOLATOS KÉRDÉSEK

3.1. Származás: Bizottság

Hivatkozások: A héairányelv 17a. cikke, 36a. cikke, 138. cikkének (1) és (1a) bekezdése, 243. cikkének (3) bekezdése és 262. cikkének (2) bekezdése
A héa végrehajtási rendelet 45a. és 54a. cikke

Tárgy: A gyors intézkedésekre vonatkozó csomag: az (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv és az (EU) 2018/1912 tanácsi végrehajtási rendelet végrehajtása ([Taxud.c.1\(2019\)3533969 dokumentum – 968. sz. munkadokumentum](#))

B. dokumentum – taxud.c.1(2019)7898019 – 973. sz. munkadokumentum

*Vevői készlet: A kisebb veszteségek kezelésének módja (3.1.1. szakasz)*⁸

A héabizottság csaknem egyhangúlag egyetért abban, hogy a vevői készletre vonatkozó megállapodások (a héairányelv 17a. cikke) keretében a termék tényleges jellegéből, előre nem látható körülményekből vagy az illetékes hatóságok engedélyéből vagy utasításából eredő kisebb veszteségek nem eredményezik e termékeknek a héairányelv 17. cikke szerinti továbbítását.

A héabizottság továbbá nagy többséggel egyetért abban, hogy az ilyen vevői készletre vonatkozó megállapodások alkalmazásában a „kisebb veszteségek” alatt olyan veszteségek értendők, amelyek a teljes készlet értékének vagy mennyiségének kevesebb mint 5%-át teszik ki a raktározási helyre való megérkezést követően azon a napon, amikor a termékek ténylegesen eltűntek vagy megsemmisültek, vagy ha lehetetlen meghatározni ezt az időpontot, abban az időpontban, amikor kiderült, hogy a termékek megsemmisültek vagy hiányoznak.

C. dokumentum - taxud.c.1(2019)7898957 – 974. sz. munkadokumentum

*Vevői készlet: A vevői készletraktár az értékesítő állandó üzleti telephelyének minősül-e (3.1.2. szakasz)*⁹

1. A héabizottság egyhangúlag megerősíti, hogy a héairányelv 17a. cikkében előírt, vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazandó függetlenül attól, hogy a termékeket továbbító adóalany (a továbbiakban: értékesítő) rendelkezik-e vagy sem héaazonosító számmal abban a tagállamban, amelybe e megállapodások alapján a termékeket elfuvarozzák.

2. A héabizottság egyhangúlag megerősíti, hogy abban az esetben azonban, ha az értékesítő gazdasági tevékenységének székhelye nem a termékek érkezési tagállamban van, és ott nem rendelkezik állandó telephellyel sem, nem alkalmazandó a héairányelv 17a. cikkében előírt, vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos egyszerűsítés.

A héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy ez attól függetlenül érvényes, hogy az értékesítő állandó üzleti telephelye (a héairányelv 192a. cikke értelmében) ténylegesen közreműködik-e vagy sem az értékesítő által végzett termékértékesítésben.

3. A héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy amennyiben a raktár, amelybe a vevői készletre vonatkozó megállapodások alapján a termékeket szállítják, az értékesítőtől eltérő személy(ek) tulajdonában van, és azt ilyen személy(ek) üzemelteti(k), e raktár nem tekintendő az értékesítő állandó üzleti telephelyének.

⁸ Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal.

⁹ Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal.

4. A héabizottság nagy többséggel egyetért abban, hogy amennyiben a raktár, amelyben a másik tagállamból azzal a céllal szállítanak termékeket, hogy azokat egy későbbi szakaszban értékesítsenek egy már azonosított vevőnek, az értékesítő tulajdonában van (vagy bérlő az), és azt közvetlenül az értékesítő üzemelteti a raktár helye szerinti tagállamban található saját eszközeivel, e raktár az értékesítő állandó üzleti telephelyének tekintendő.

A héabizottság azonban nagy többséggel egyetért abban, hogy amennyiben e raktárt az értékesítő nem a saját eszközeivel üzemelteti, vagy ha ezek az eszközök ténylegesen nem a raktár helye szerinti tagállamban találhatók, az nem feltétlenül tekintendő az értékesítő állandó üzleti telephelyének, annak ellenére sem, hogy a raktár az értékesítő tulajdonában van (vagy bérlő az).

2.5.2. Kötelező rendszert jelent a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés? Dönthet úgy egy vállalkozás, hogy azt nem alkalmazza?

Az egyszerűsítés akkor alkalmazandó, ha a HI 17a. cikkének (2) bekezdésében foglalt valamennyi feltétel teljesül. Ha bármilyen okból kifolyólag nem teljesül az egyik feltétel, a HI 17. cikke értelmében vett „továbbításra” kerül sor, ami azt jelenti, hogy a feladási tagállamban egy Közösségen belüli értékesítés, az érkezési tagállamban pedig egy (a HI 21. cikke szerinti) Közösségen belüli beszerzés valósul meg.

Következésképpen a rendszer mint olyan nem kötelező, hiszen a vállalkozás dönthet a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítés alkalmazásáról azzal, hogy eleget tesz vagy sem a HI 17a. cikkében az e megállapodásokkal kapcsolatban előírt szükséges feltételeknek. Ha nem teljesülnek ezek a feltételek, a termékek másik tagállamba történő továbbítása a HI 17. és 21. cikkének hatálya alá fog tartozni, a leendő beszerzőnek való későbbi értékesítés pedig a termék érkezési helye szerinti tagállamon belüli belföldi értékesítésnek fog minősülni. Természetesen ez azt fogja jelenteni, hogy az értékesítőnek héaazonosító számmal kell rendelkeznie az adott tagállamban. A termékeket az egyik tagállamból egy másik tagállamba szállító értékesítőnek/adóalanynak ezt a héaazonosító számot kell majd használnia a (vélelmezett) Közösségen belüli beszerzés bevallásához a saját termékeinek „továbbításával” és a későbbi termékértékesítéssel kapcsolatban. Természetesen az egyszerűsítés fő célja pontosan annak elkerülése volt, hogy az értékesítőnek héaazonosító számmal kelljen rendelkeznie abban a tagállamban, ahová a termékeket elfuvarozták.

2.5.3. Milyen kapcsolat van a HI 17. és 17a. cikke között?

A HI 17. cikkének (1) bekezdése meghatározza a „másik tagállamba történő továbbítás” fogalmát, és azt a termékértékesítésnek tekinti (amelyet a HI 21. cikke alapján vélelmezett Közösségen belüli termékbeszerzésnek kell követnie).

A HI 17. cikkének (2) bekezdése számos kivételt felsorol, amelyek esetén a termékek egyik tagállamból egy másik tagállamba történő elfuvarozása „nem minősül másik tagállamba történő továbbításnak”. Ebben az esetben a termék elfuvarozása nem minősül termékértékesítésnek (erre általában úgy hivatkoznak, hogy nem történik meg a továbbítás).

A HI 17a. cikke meghatározza, hogy e rendelkezés alkalmazásában mit takar a „vevői készletre vonatkozó megállapodások” fogalma. Számos feltételnek kell eleget tenni a HI 17a. cikke értelmében vett „vevői készletre vonatkozó megállapodások” fennálláshoz. Ebben az esetben a „vevői készletre vonatkozó megállapodások” nem minősülnek termékértékesítésnek.

Felmerülhet a kérdés, hogy amennyiben nem teljesülnek a „vevői készletre vonatkozó megállapodások” feltételei, van-e mód áttérni a HI 17a. cikkéről a HI 17. cikkének (2) bekezdésére, valamint a továbbítás elmaradásának esetére hivatkozni. Másképp fogalmazva, elképzelhető-e, hogy az adóalany, aki eredetileg vevői készletre vonatkozó megállapodásokat kezdett alkalmazni, később válthasson arra hivatkozva, hogy amennyiben ezen egyszerűsítés feltételei már nem teljesülnek, a HI 17. cikkének (2) bekezdésében felsorolt konkrét helyzetek egyike alkalmazandó.

A Bizottság szolgálatainak véleménye szerint ez nem lenne lehetséges, mivel a HI 17a. cikkének (7) bekezdése kimondja, hogy amennyiben már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítés feltételei, *úgy kell tekinteni, hogy megtörténik a 17. cikk szerinti terméktovábbítás*. Valójában csupán azok minősülnek továbbítási helyzetnek, amelyek a HI 17. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak, mivel a HI 17. cikkének (2) bekezdése – szó szerinti megfogalmazását tekintve – azokkal a helyzetekkel foglalkozik, amelyek nem minősülnek másik tagállamba történő továbbításnak.

2.5.4. Minden esetben kötelező, illetve megengedett, hogy a termék továbbítását végző vállalkozás – amennyiben nem alkalmazandó a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítés – héaazonosító számmal rendelkezzen a termék érkezési helye szerinti tagállamban az ott megvalósuló Közösségen belüli beszerzések tekintetében? Mi a helyzet abban az esetben, ha adómentesek az említett Közösségen belüli beszerzések?

Habár az e szakaszban tárgyalt kérdés a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos egyszerűsítés keretében merült fel, tágabb területet érint, és valójában annak tisztázására irányul, hogy az adott vállalkozásnak szerepelnie kell-e azon tagállam héanyilvántartásában, amelyben a HI 140. cikkének c) pontjával összhangban adómentes, Közösségen belüli beszerzés valósul meg. Az e kérdésre vonatkozó iránymutatás ezért a magyarázó megjegyzések 4.3.1. szakaszában, a következő cím alatt található: „*A Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége: összekapcsolva a 194. cikkben előírt, választható fordított adózással (3.3.3. szakasz)*”.

A kérdéskör megértéséhez először is a következőket kell tisztázni:

1. A HI 194. cikke szerint a tagállamok előírhatják, hogy ha az értékesítő nem a területükön telepedett le, a héafizetésre a beszerző legyen kötelezett (erre általában „fordított adózásként” hivatkoznak). Ebben az esetben a beszerző számolja el (az értékesítő helyett) és vonja le a héát ugyanabban a héabevallásban.
2. A HI 140. cikkének c) pontja szerint a Közösségen belüli termékbeszerzések mentesülnek a héa alól, ha a termékeket beszerző személy a HI 170. és 171. cikkében foglalt kritériumoknak megfelelően minden körülmények között jogosult a Közösségen belüli beszerzés után fizetendő héa teljes visszatérítésére. A fent említett cikkekben foglalt egyik kritérium arra vonatkozik, hogy a szóban forgó személy abban a tagállamban, ahol sor került a Közösségen belüli beszerzésre, nem végez attól eltérő értékesítéseket, mint amelyek tekintetében a beszerző a fordított adózás alapján adófizetési kötelezettséggel bír.

Amennyiben a termékek 1. sz. tagállamból 2. sz. tagállamba történő „továbbítására” kerül sor, amit e termékek 2. sz. tagállamon belüli későbbi értékesítése követ, és nem teljesülnek a HI 17a. cikkében a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítéssel kapcsolatos feltételek, a

17., a 21. és a 194. cikk együttes alkalmazása (ha a 2. sz. tagállam élt az említett rendelkezésben foglalt lehetőséggel) a következőket eredményezheti: i. az egyik tagállamból egy másik tagállamba terméket szállító adóalany által az 1. sz. tagállamban megvalósított, a HI 17. cikke szerinti termékértékesítés; ii. az egyik tagállamból egy másik tagállamba terméket szállító adóalany által a 2. sz. tagállamban megvalósított, a HI 21. cikke szerinti vélelmezett Közösségen belüli beszerzés; iii. fordított adózás keretében megvalósított későbbi „belföldi” értékesítés, amely vonatkozásában a héafizetésre kötelezett személy a beszerző lesz. A ii. pontban említett vélelmezett Közösségen belüli beszerzés ezért a HI 140. cikkének c) pontjával összhangban adómentes lesz (feltéve, hogy a Közösségen belüli beszerzést megvalósító személy jogosult lett volna a szóban forgó Közösségen belüli beszerzés után fizetendő héa teljes visszatérítésére, ha azt megadóztatták volna).

Felmerült a kérdés, hogy az előző bekezdésben bemutatott helyzetben a terméktovábbítást végző vállalkozás a termékek érkezési helye szerinti tagállamban megvalósított adómentes, Közösségen belüli beszerzéseket illetően rendelkezhetett-e héaazonosító számmal, illetve kellett-e héaazonosító számmal rendelkeznie.

A válasz a kérdésre az, hogy még ha a Közösségen belüli beszerzés adómentes is lenne, a vállalkozásnak szerepelnie kell annak a tagállamnak a héanyilvántartásában, amelyben sor került a Közösségen belüli beszerzésre (a HI 214. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján). Nincs lehetőség arra, hogy a vállalkozások mentesüljenek e kötelezettség alól (a HI 272. cikke alapján), a tagállamok pedig nem tagadhatják meg a nyilvántartásba vételt.

Ezenkívül e nyilvántartásba vételre a HI 138. cikke (1) bekezdésének alkalmazásában (a 2020. január 1- jétől hatályos megfogalmazásban) is szükség lehet, amely szerint az egyik tagállamból egy másik tagállamba termékeket szálló adóalany által a termékek feladási tagállamában megvalósított, vélelmezett Közösségen belüli termékértékesítés héamentessége ahhoz a feltételhez kötött, hogy az adott személynek héaazonosító számmal kell rendelkeznie egy másik tagállamban.

2.5.5. Mikor köteles a vevői készletre vonatkozó megállapodásokkal kapcsolatos egyszerűsítés keretében az egyik tagállamból egy másik tagállamba termékeket küldő vállalkozás bejegyeztetnie magát a termékek érkezési helye szerinti tagállam héanyilvántartásába?

A vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alapján az értékesítő (az egyik tagállamból egy másik tagállamba termékeket szállító adóalany) elkerüli a héaalként való nyilvántartásba vételt (valamint a héabevallás kitöltését és a fizetendő héa elszámolását) abban a tagállamban, amelybe azzal a céllal fuvaroz termékeket, hogy ott azokat egy későbbi szakaszban értékesítse a leendő beszerző részére.

Ha azonban már nem teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodások fennállásához szükséges feltételek, az értékesítő köteles haladéktalanul bejegyeztetnie magát a héanyilvántartásba.

Vannak olyan helyzetek, amikor az értékesítő számára előrelátható, hogy köteles lesz bejegyeztetnie magát azon tagállam héanyilvántartásába, amelybe a vevői készletre vonatkozó megállapodások alapján a termékeket elfuvarozta: például abban az esetben, ha a 12 hónapos határidőt hamarosan túllépik. Ugyanez érvényes abban az esetben is, ha az értékesítő úgy dönt, hogy a terméket harmadik személy részére értékesíti vagy másik tagállamba küldi.

Ezért – figyelembe véve a héalanyként való nyilvántartásba vételhez kapcsolódó nemzeti eljárások lehetséges időtartamát – ajánlatos, hogy az értékesítő azonnal héalazonosító számot igényeljen, amint a tudomására jut, hogy az egyszerűsítés a továbbiakban már nem vonatkozik rá.

Természetesen vannak olyan helyzetek, amikor az értékesítő nem tudhatja előre, hogy köteles lesz héalanyként nyilvántartásba vetetni magát: például a termékek megsemmisülése vagy ellopása esetén. Fontos hangsúlyozni, hogy a jóhiszeműen eljáró értékesítő nem büntethető ilyen helyzetekben, és hogy tiszteletben kell tartani az adósemlegességet.

2.5.6. A „vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásához szükséges feltételek” és a „vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítéshez kapcsolódó további kötelezettségek” közötti különbség

Különbséget kell tenni egyrészt a vevői készletre vonatkozó megállapodások fennállásához szükségszerűen teljesítendő feltételek (érdemi feltételek), másrészt az e szabályozáshoz kapcsolódó további kötelezettségek között. Az előbbiek közé a HI 17a. cikkének (2) bekezdésében megállapított feltételek tartoznak; amennyiben ezek bármelyike nem teljesül, az azzal a következménnyel jár, hogy a HI 17a. cikkében előírt, vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés nem alkalmazandó. Az utóbbiak közé tartozik minden olyan egyéb kötelezettség, amelyet a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítést illetően a jogszabályok rögzítenek; az, hogy ezek közül egyik kötelezettségnek sem tesznek eleget, még nem jelenti, hogy nem alkalmazható az egyszerűsítés, viszont ebben az esetben nemzeti szankciók alkalmazhatók.

Példa: a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján az értékesítőnek a termékek vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében történő szállítását fel kell tüntetnie a saját nyilvántartásában (lásd a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdését és a VR 54a. cikkének (1) bekezdését), összesítő nyilatkozatában pedig meg kell adnia a leendő beszerző héalazonosító számát (a HI 262. cikkének (2) bekezdése). Ez néhány azon (a HI 17a. cikkének (2) bekezdésében felsorolt) feltételek közül, amelyeknek az egyszerűsítés alkalmazhatóságához teljesülniük kell.

Folytatva a példát, a leendő beszerzőnek az általa vezetett nyilvántartásban ugyancsak fel kell tüntetnie „a neki szánt termékek megnevezését és mennyiségét” (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése, valamint a VR 54a. cikke (2) bekezdésének b) pontja). Ez azonban a HI 17a. cikkének (2) bekezdése szerint nem feltétele az egyszerűsítés alkalmazásának; ez csupán a HI 243. cikkének (3) bekezdéséből eredő kötelezettség. E kötelezettség teljesítésének elmulasztása nem akadályozza a vevői készletre vonatkozó megállapodások alkalmazását. Természetesen ebben az esetben nemzeti szankciók alkalmazhatók.

Végezetül, visszatérítés vagy helyettesítés esetében az előbbinél a HI 17a. cikkének (5) bekezdésében, illetve az utóbbinál a HI 17a. cikkének (6) bekezdésében említett feltételeket kell a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés további alkalmazásához szükséges érdemi feltételeknek tekinteni. Másképp fogalmazva, visszatérítés vagy helyettesítés esetében úgy kell tekinteni, hogy a HI 17. cikkének értelmében vett továbbításra kerül sor, kivéve, ha teljesülnek a fent említett feltételek.

2.5.7. Alkalmazható az egyszerűsítés abban az esetben, ha az értékesítőt héaalanyként nyilvántartásba vették (de székhellyel nem rendelkezik) abban a tagállamban, amelybe a termékeket küldik?

A jogszabályok értelmében nem szükséges, hogy az értékesítő gazdasági tevékenységének székhelye abban a tagállamban legyen, illetve állandó telephellyel rendelkezzen abban a tagállamban, ahová a termékeket feladják vagy elfuvarozzák (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének b) pontja). Ez azt jelenti, hogy az egyszerűsítés alkalmazásának kizárásához önmagában nem elegendő az, hogy az értékesítő szerepel a készlet helye szerinti tagállam héanyilvántartásában; ami számít, az az, hogy gazdasági tevékenységének székhelye az említett tagállamban van-e, illetve rendelkezik-e állandó üzleti telephellyel az említett tagállamban.

2.5.8. Alkalmazható az egyszerűsítés abban az esetben, ha a leendő értékesítőt héaalanyként nyilvántartásba vették (de székhellyel nem rendelkezik) abban a tagállamban, amelybe a termékeket küldik?

A jogszabályok továbbá azt is kimondják, hogy annak a személynek, akinek a termékeket értékesítik, héaazonosító számmal kell rendelkeznie a készlet helye szerinti tagállamban (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének c) pontja). Következésképpen nem szükséges, hogy a leendő beszerző székhellyel rendelkezzen a tárolás helye szerinti tagállamban; a héaazonosító szám elegendő.

2.5.9. Alkalmazható az egyszerűsítés abban az esetben, ha az értékesítő megbízásából a leendő beszerző végzi a fuvarozást?

A HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint a termékeket az értékesítőnek vagy „a megbízásából eljáró harmadik félnek” kell feladnia vagy elfuvaroznia. A rendelkezések nem határozzák meg részletesebben, hogy ki lehet ez a „harmadik fél”.

A jogi szöveg nem zárja ki annak lehetőségét, hogy a szóban forgó harmadik fél legyen a leendő beszerző, de fontos hangsúlyozni, hogy ebben az esetben a leendő beszerzőnek a termékeket az értékesítő „megbízásából” kell elfuvaroznia, ami azt jelenti, hogy e termékek a fuvarozás és azok raktárban való tárolása során is az értékesítő tulajdonában maradnak. Ellenkező esetben nem vevői készlettel kapcsolatos helyzetről, hanem közvetlenül Közösségen belüli termékértékesítésről lenne szó, amelyet Közösségen belüli beszerzés követ. Természetesen az értékesítőnek kell majd bizonyítania az adóhatóság felé, hogy teljesülnek a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés feltételei.

2.5.10. Mi tekintendő a leendő beszerző részére történő „értékesítésnek”?

A HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint a termékeket azzal a céllal adják fel vagy fuvarozzák el, hogy „ezeket a termékeket ott [...] egy későbbi szakaszban” a leendő beszerző részére értékesítsék. Az „értékesítés” kifejezést ebben az összefüggésben a HI 14. cikke értelmében kell értelmezni, nem pedig a nemzeti polgári jog alapján. Ez magában foglalja a HI 14. cikke (1) bekezdésének megfelelően a birtokba vehető dolog átengedését, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, valamint a HI 14. cikkének (2) bekezdésében felsorolt egyéb eseteket is. A gyakorlatban a HI 14. cikkében meghatározott egyes helyzetek (pl. a hatóság utasítására a termékek feletti tulajdonjog ellenérték fejében történő átruházása) alkalmazása inkább kivételes, vagy azokat egyáltalán nem alkalmazzák a vevői készlettel összefüggésben.

Van azonban egy olyan konkrét eset, amelyre a vevői készlettel összefüggésben valószínűleg sor kerül a gyakorlatban, ez pedig nem más, mint a „bizományos” helyzete (a HI 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja). Az ilyen „bizományos” jutalékot kap, amely a termékek értékesítése után fizetendő. A héa szempontjából ez a termékek tulajdonosa részéről a „bizományos” részére történő értékesítésnek minősül, még akkor is, ha a polgári jog alapján nem ez a helyzet. A héa szempontjából feltehetően egy másik „értékesítésre” is sor kerül, mégpedig a „bizományos” és a termékek beszerzője között.

Olyan helyzet is előállhat, hogy a leendő beszerző egy „bizományos”, akinek több vevője van, és aki termékeket hív le a készletből annak érdekében, hogy azokat eladja a vevőinek. Felmerült a kérdés, hogy a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés kiterjed-e erre a helyzetre.

A válasz az, hogy abban az esetben, ha úgy kell tekinteni, hogy a termékértékesítés a héa szempontjából „bizományosi” keretben valósul meg, alkalmazható a vevői készletre vonatkozó szabályozás, amennyiben minden feltétel teljesül. Másképp fogalmazva, a HI 17a. cikke (2) bekezdésének c) pontjában említett „az az adóalany, akinek a részére a termékeket értékesíteni szánják” a HI 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében vett bizományos is lehet.

2.5.11. Alkalmazható az egyszerűsítés több leendő értékesítő vonatkozásában is?

Csakugyan lehetséges, hogy az értékesítő több leendő beszerző részére adjon fel vagy fuvarozzon el termékeket. Ebben az esetben a vevői készletre vonatkozó megállapodások alkalmazásával kapcsolatos feltételeknek az egyes beszerzők tekintetében kell teljesülniük. Különösen fontos, hogy a termékeket egy konkrét leendő beszerzőnek szánt termékként azonosítsák. Ezenkívül minden egyes leendő vevőnek fel kell tüntetnie a saját nyilvántartásában „a neki szánt termékek megnevezését és mennyiségét” (a VR 54a. cikke (2) bekezdésének b) pontja), az értékesítőnek pedig saját nyilvántartásában minden egyes leendő beszerző tekintetében fel kell tüntetnie a vonatkozó termékek értékét, megnevezését és mennyiségét (a VR 54a. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontja).

2.5.12. Helyettesítés esetén már az első szerződés felmondásakor kell kötni új szerződést?

Az előírások értelmében az új leendő beszerzővel a korábbi leendő beszerzővel kötött szerződés megszűnése előtt vagy azzal egy időben kell szerződést kötni. Ebben az értelemben nem lehet semmilyen „időeltérés” a két időszak között, amikor a termékek anélkül maradnának az érkezési tagállamban, hogy valamilyen vevői készletre vonatkozó megállapodás vonatkozna rájuk. Ha ilyen történne, a HI 17. cikke szerinti vélelmezett Közösségen belüli értékesítés és a HI 21. cikke szerinti vélelmezett Közösségen belüli beszerzés valósulna meg, amelyek mindegyikét az az adóalany végzi, aki a termékeket az egyik tagállamból egy másikba szállította, és nem lenne mód (a HI 17a. cikkének (6) bekezdésében meghatározott, a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés értelmében vett) „helyettesítésre”.

2.5.13. Van mód részleges helyettesítésre?

Csakugyan van mód a részleges helyettesítésre, amikor az eredeti vevői készletre vonatkozó megállapodás hatálya alá tartozó termékek egy része tekintetében a leendő beszerző helyébe ugyanazon a tagállamon belül egy másik leendő beszerző lép. Ugyanazoknak a feltételeknek kell teljesülniük, és ennek keretében a helyettesítés által érintett termékek tekintetében szerződést is kell kötni az eredeti szerződés lejártá előtt vagy azzal egy időben.

Ilyen részleges helyettesítés esetén a helyettesítés által érintett időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni az új leendő beszerző héaazonosító számát (a termékek értéke nélkül) a HI 17a. cikkének (6) bekezdésével (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjával összefüggésben) és a HI 262. cikkének (2) bekezdésével összhangban. Ez a helyettesítés által érintett időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban új hivatkozást jelent, és nem tekinthető vagy kezelhető a korábbi összesítő nyilatkozat helyesbítésének, amelyben az eredeti leendő beszerző (akinek most a helyébe léptek) szerepelt. Amennyiben a helyettesítésre vagy részleges helyettesítésre ugyanabban a bevallási időszakban kerül sor, mint amikor a termékek eredeti leendő beszerző részére történő fuvarozása megvalósul, akkor az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni a leendő beszerző héaazonosító számát, egy másik sorban pedig mind a leendő beszerző, mind a helyébe lépő személy héaazonosító számát, ily módon jelezve az eredeti fuvarozást és a későbbi helyettesítést (lásd még a 2.5.21. szakaszt).

Az értékesítőnek be kell jegyeznie a részleges helyettesítést a HI 243. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében és a VR 54a. cikkének (1) bekezdésében előírt nyilvántartásba. Az új leendő beszerzőnek szintén eleget kell tennie a rá vonatkozó nyilvántartási kötelezettségeknek (a HI 243. cikke (3) bekezdésének második albekezdése és a VR 54a. cikkének (2) bekezdése).

2.5.14. Mit jelentenek a helyettesítésre vonatkozó „egyéb alkalmazandó feltételek”? Melyik időpontot kell figyelembe venni?

A HI 17a. cikkének (6) bekezdése úgy rendelkezik, hogy nem a HI 17. cikke szerinti értékesítés valósul meg, ha a leendő beszerző helyébe másik beszerző lép, az értékesítő e helyettesítést bejegyzni a nyilvántartásába és (a HI 17a. cikkének (2) bekezdésében szereplő) „valamennyi egyéb alkalmazandó feltétel” teljesül. Más szóval, „helyettesítés” estében ugyanazoknak a feltételeknek kell teljesülniük, mint a vevői készlettel kapcsolatos eredeti helyzetben.

Ez azonban úgy értendő, hogy e feltételeket észszerűen értékelni kell (innen ered a jogi szövegben az „alkalmazandó” szó), és általában a helyettesítés időpontjában, nem pedig az eredeti fuvarozás időpontjában. Például a HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontjában említett, az értékesítő és az új leendő beszerző között létrejött „megállapodásnak” a helyettesítés időpontjában kell rendelkezésre állnia, nem pedig az eredeti fuvarozás időpontjában. Ezenkívül például az új leendő beszerzőnek a helyettesítés időpontjában – az eredeti fuvarozás időpontjában azonban nem szükségszerűen – kell a készlet helye szerinti tagállam nyilvántartásában szerepelnie. Az értékesítőnek az új leendő beszerző héaazonosító számát ugyanígy a helyettesítés által érintett időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban kell feltüntetnie, nem pedig az eredeti fuvarozás által érintett időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban. Egyértelmű továbbá, hogy a helyettesítés semmilyen „új áru fuvarozással” nincs összefüggésben, hiszen itt az említett termékek eredeti fuvarozásáról van szó.

Ahogy azonban a 2.3.2. szakaszban már szerepel, a HI 17a. cikkének (4) bekezdésében említett 12 hónapos időszak az eredeti vevői készletre vonatkozó megállapodással veszi kezdetét, és az nem kezdődik újra a helyettesítés időpontjában. A termékek összességében nem tarthatnak 12 hónapnál hosszabb ideig a vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá.

2.5.15. Hogyan kell kezelni a többszörös helyettesítéseket?

Sajátos helyzet áll elő, ha többszörös helyettesítésre kerül sor. Ez az összesítő nyilatkozathoz kapcsolódó egyetlen bevallási időszakban vagy különböző időszakokban is megtörténhet. Azzal a kérdéssel, hogy miként kell ezt feltüntetni az érintett összesítő nyilatkozatban, a 2.5.20. szakasz foglalkozik részletesebben.

2.5.16. Hogyan kell meghatározni a 12 hónapos időszakot?

A HI 17a. cikkének (4) bekezdése 12 hónapos határidőt állapít meg a termékek azon tagállamba való megérkezését követően, amelybe a termékeket feladták vagy elfuvarozták. E cikk gyakorlati végrehajtása céljából meg kell határozni, hogy az e rendelkezésben említett „megérkezés” melyik pillanatra utal: amikor a termékek ténylegesen a rendeltetési tagállam területére lépnek, vagy amikor a termékek megérkeznek abba a raktárba, amelyben azokat az említett tagállamban tárolni fogják. Habár a jogszabály nem írja elő kifejezetten, úgy tűnik, hogy a HI 17a. cikke (4) bekezdésének értelmében vett „megérkezés” arra az időpontra utal, amikor a termékek megérkeznek abba a raktárba, ahol azokat a rendeltetési tagállamban tárolni fogják. Ez megfelel annak a kötelezettségnek, hogy a VR 54a. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és (2) bekezdésének c) pontjával összhangban fel kell tüntetni a nyilvántartásban azt a napot, amikor a termékek megérkeznek a raktárba. Ezt támasztja alá az a tény is, hogy a felek számára nehézségekbe ütközhet értesülni a rendeltetési tagállamba való belépés pontos időpontjáról. A „raktárba való megérkezés” kritériuma ezért sokkal inkább összhangban áll a jogbiztonság elvével.

Magának a 12 hónapos időszaknak a kiszámítására vonatkozóan nem határoztak meg külön szabályokat. Ezért az időszakok, a dátumok és a határidők meghatározására vonatkozó általános uniós szabályokat kell alkalmazni (1182/71/EGK, Euratom rendelet). Ez azt jelenti, hogy a 12 hónapos időszak az ezen időszak első napjának első órájával veszi kezdetét és az időszak kezdőnapjával megegyező nap utolsó órájával ér véget. Ebben az értelemben „az időszak első napja” a termék megérkezésének napját követő nap.

Gyakorlati példa: a termékeket vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 2020. január 6-án, hétfőn kezdik elfuvarozni „A” tagállamból „B” tagállamba, és ugyanezen a napon megérkezik a „B” tagállamban található raktározási helyszínre. A 12 hónapos időszak tehát 2020. január 7-én, kedden (00.00-kor) veszi kezdetét és 2021. január 7-én, kedden (24.00-kor) ér véget.

2.5.17. Hogyan kell meghatározni a 12 hónapos időszakot ömlesztett áruk esetében?

Felmerült a kérdés, hogy az ömlesztett áruk kapcsán mely számítási módszert [LIFO (utoljára bevételezve, először kiadva) vagy FIFO (először bevételezve, először kiadva)] kell alkalmazni a 12 hónapos időszak meghatározásához. A vevői készletre vonatkozó jogszabályok e tekintetben semmilyen szabályt nem írnak elő. Gyakorlati szempontból azonban úgy tűnik, hogy a FIFO-módszer lenne a legalkalmasabb annak az időszaknak a szemléltetésére, amely során az ömlesztett árukat a vevői készletre vonatkozó megállapodások alapján tárolták.

A 12 hónapos időszakot minden egyes leendő beszerző tekintetében külön-külön kell meghatározni. Bár ez a legtöbb esetben magától értetődő, olyan különleges helyzet is előállhat, amikor az ömlesztett árukat pl. egyetlen fizikai tartályba helyezik, de azt két leendő beszerző vonatkozásában használják.

Példa: vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében olajat helyeznek egyetlen tartályba ugyanabban a tagállamban található két különböző leendő beszerző („A” és „B”) részére. A kérdés az, hogyan kell kiszámolni a 12 hónapos időtartamot.

Időpont	„A”-nak szánt	„B”-nek szánt	„A” általi lehívás	„B” általi lehívás	a tartály térfogata	12 hónapos lejáratú
2020. 01. 10.	5 000 liter				5 000 liter	
2020. 03. 15.		3 000 liter			8 000 liter	
2020. 05. 16.			3 000 liter		5 000 liter	
2020. 08. 18.				2 000 liter	3 000 liter	
2021. 01. 11. (24.00)					3 000 liter	X „A” számára
2021. 03. 16.					3 000 liter	X „B” számára

A 12 hónapos időszak 2021. január 11-én (24.00-kor) ér véget a (3000 literből) megmaradt 2000 liter tekintetében, amelyet „A” részére szántak. Ezen időponttól kezdve az értékesítőnek héaazonosító számmal kell rendelkeznie a tartály helye szerinti tagállamban. A „B”-nek szánt másik megmaradt 1000 liter vonatkozásában a 12 hónapos időszak 2021. március 16-án (24.00-kor) járna le.

A példával és az értékesítő nyilvántartásba vételével kapcsolatban lásd a 2.5.7. szakaszt.

2.5.18. Milyen formátumban lehet vagy kell nyilvántartást vezetni?

A vevői készletre vonatkozó jogszabályok nem írják elő, hogy milyen formátumban kell vezetni a nyilvántartásokat. E tekintetben a tagállamoknak kell meghatározniuk a vonatkozó feltételeket. Észszerűen elvárható lenne azonban, hogy a tagállamok bizonyos rugalmasságot alkalmazzanak és ne vezessenek be túl szigorú korlátozásokat, pl. ne csak a külön papíralapú nyilvántartást fogadják el, hanem pl. az elektronikus nyilvántartásokat is.

Úgy tűnik továbbá, hogy az elektronikus nyilvántartás különböző formáit is el kellene fogadni. Ezzel kapcsolatban az a legfontosabb szempont, hogy a vonatkozó adatok könnyen hozzáférhetőek legyenek az adóhatóság számára, amelynek minden nehézség nélkül le kell tudnia kérdezni ezeket az adatokat adóalany elektronikus rendszeréből.

Végezetül az sem zárható ki, hogy egy nyilvántartást vezetnek több olyan raktár tekintetében, ahol az egy vagy több leendő beszerző számára szánt termékeket tárolják. Ilyen esetekben egyértelműen meg kell különböztetni az egyes raktárakat és az egyes leendő beszerzőket.

2.5.19. Vezethetnek be a tagállamok további nyilvántartási kötelezettségeket a raktár üzemeltetőjével szemben, ha az harmadik fél?

Amennyiben a raktár üzemeltetője nem azonos a leendő beszerzővel, úgy kell tekinteni, hogy a VR 54a. cikke (2) bekezdésének megfelelő értelmezése szerint az előbbinek nyilvántartást kell vezetnie, amelyben szerepelniük kell az említett rendelkezés c), e) és f) pontjában említett elemeknek. Tehát ez nem jelenthet további terhet a raktár üzemeltetője számára, hiszen ezeket az adatokat fel kell tüntetnie az általa vezetendő, kereskedelmi célokat szolgáló nyilvántartásban. E tekintetben elvben a HI 273. cikke alapján a raktár üzemeltetőjére nézve keletkezhetnek konkrét adófizetési kötelezettségek („A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is (...)”). A harmadik fél raktárüzemeltetőre vonatkozó további kötelezettségeknek minden esetben arányosnak és indokoltnak kell lenniük.

2.5.20. Hogyan kell bevallani az összesítő nyilatkozatban az olyan vevői készletet és helyettesítést (vagy több különböző helyettesítést), amely az összesítő nyilatkozathoz kapcsolódó egyazon bevallási időszakot érinti? (Ugyanez a kérdés az összesítő nyilatkozathoz kapcsolódó egyazon bevallási időszakot érintő vevői készlet és termékvisszaküldés esetében.)

A HI 262. cikkének (2) bekezdése szerint az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni mind a termékeknek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében történő első továbbítását, mind pedig „a benyújtott információkban bekövetkezett minden változást” (e fogalom részletesebb kifejtését lásd a 2.5.22. szakaszban). Ez azt jelenti, hogy az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni a termékeknek a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében történő továbbítását, azokat az eseteket, amikor a leendő beszerző helyébe másik beszerző lép¹⁰, valamint a termékek visszaküldését. Meg kell jegyezni azonban, hogy a termékek visszaküldése esetén ennek összesítő nyilatkozatban való feltüntetése nem tekintendő az egyszerűsítés betartandó, lényeges feltételének (lásd meg a 2.5.6. szakaszt).

Következésképpen minden olyan leendő beszerző héaazonosító számát fel kell tüntetni az összesítő nyilatkozatban, akinek a bevallási időszakban termékeket továbbítottak. Amennyiben ugyanazon bevallási időszakon belül ugyanazon leendő beszerző részére több terméktovábbításra is sor kerül, az egyszerűség kedvéért elegendő egyszer feltüntetni e beszerző héaazonosító számát. Amennyiben azonban a termékeket különböző leendő beszerzőnek kívánják továbbítani, az összesítő nyilatkozatban minden releváns héaazonosító számot fel kell tüntetni.

Helyettesítés esetében minden új leendő beszerző héaazonosító számának szerepelnie kell az összesítő nyilatkozatban, még akkor is, ha több egymást követő helyettesítésre került sor ugyanazon bevallási időszakon belül. Ez a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjával összefüggésben a HI 17a. cikkének (6) bekezdéséből következik. Az egymást követő helyettesítések ennek megfelelő kezelése érdekében minden egyes új leendő beszerző héaazonosító számát fel kell tüntetni az arra az időszakra vonatkozó az összesítő

¹⁰ Abban a konkrét esetben, amikor a leendő beszerző helyébe másik beszerző lép, ennek az összesítő nyilatkozatban való feltüntetésére irányuló kötelezettség nemcsak a HI 262. cikkének (2) bekezdéséből, hanem – a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjával összefüggésben – a HI 17a. cikke (6) bekezdésének a) pontjából is következik.

nyilatkozatban, amikor az egymást követő helyettesítésekre sor került. Mind a korábbi leendő beszerző, mind az új leendő beszerző héaazonosító számát fel kell tüntetni.

A termékek visszaküldése esetén az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni és meg kell jelölni minden olyan vevő héaazonosító számát, akinek a visszaküldött termékeket szánták (lásd a 2.5.21. szakaszban szereplő példát). Ebben az esetben a vevő releváns héaazonosító száma annak a vevőnek a héaazonosító száma, akinek a visszaküldés megkezdésének pillanatában a termékeket szánták (pl. helyettesítés(ek) esetében a legutolsó leendő beszerző). Amennyiben ugyanazon időszak során az ugyanazon leendő beszerző részére szánt termékeket több részletben küldik vissza, e leendő beszerző héaazonosító számát elegendő egyszer feltüntetni, valamint meg kell jelölni az összesítő nyilatkozatban.

Gyakorlati példa:

Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező „A” vállalat, amely havonta nyújt be összesítő nyilatkozatokat a Közösségen belüli értékesítésekről, a következő (alábbi pontokban felsorolt) ügyleteket hajtja végre.

Január

- „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 20 000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „B” vállalat részére.
- „A” úgy határoz, hogy a „B”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá tartozó 5000 darab terméket a 2. sz. tagállamban található „C”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá helyez át.
- 5000 darab – „B”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá tartozó – terméket visszaküldenek a 1. sz. tagállamba „A” részére.

Az 1. sz. tagállamban benyújtott, januári hónapra vonatkozó összesítő nyilatkozatban „A”-nak a következő adatokat kell megadnia:

- „B” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül.
- „B” és „C” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül. Ez azt jelzi, hogy i. helyettesítésre került sor; ii. „C” az új leendő beszerző; iii. „B” helyébe „C” lépett a helyettesítés tárgyát képező termékek tekintetében.
- „B” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül, de megjelölve, ami azt jelzi, hogy a termékeket visszaküldték.

Részleges helyettesítés esetében lásd a 2.5.13. szakaszt.

2.5.21. Általános gyakorlati példa az összesítő nyilatkozat tekintetében

Az 1. sz. tagállamban székhellyel rendelkező „A” vállalat, amely havonta nyújt be összesítő nyilatkozatokat a Közösségen belüli értékesítésekről, a következő, alábbiakban felsorolt ügyleteket hajtja végre. E példák esetében úgy kell tekinteni, hogy amikor a vevő megszerzi a vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá vont termékek feletti tulajdonjogot, a héafizetési kötelezettség (amelyet a Közösségen belüli termékértékesítés tekintetében a HI 67. cikke szabályoz) ugyanabban a hónapban keletkezik:

Január

1. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 10 000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „B” vállalat részére.
2. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 5000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „C” vállalat részére.
3. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében további 10 000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „B” vállalat részére.
4. „A” úgy határoz, hogy a 2. sz. tagállamban 5000 darab – a „B”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá tartozó – terméket a „C”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá helyez át.
5. 5000 darab – „B”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá tartozó – terméket visszaküldenek a 1. sz. tagállamba „A” részére.
6. 5000 darab termék „B” tulajdonába kerül. Fizetett ellenérték: 100 000 EUR.
7. 2000 darab – „C”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá tartozó – terméket értékesítenek „D” részére a 2. sz. tagállamban. Fizetett ellenérték: 40 000 EUR.

Február

8. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 10 000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „B” vállalat részére.
9. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 10 000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „C” vállalat részére.
10. „A” a „B”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 2000 darab – már a 2. sz. tagállamban található – terméket küld a 3. sz. tagállamba az „E” vállalat részére, a vele kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá vonva azokat.
11. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 2000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba a „D” vállalat részére.
12. A „D”-nek küldött összes terméket visszaküldik a 1. sz. tagállamba az „A” részére.
13. „A” vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében 5000 darab terméket küld az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba az „F” vállalat részére.
14. 8000 darab termék „B” tulajdonába kerül. Fizetett ellenérték: 160 000 EUR.
15. 6000 darab termék „C” tulajdonába kerül. Fizetett ellenérték: 120 000 EUR.
16. „A” visszaküld az 1. sz. tagállamba 2000 darab terméket, amelyet korábban vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében „F” részére küldött.
17. „A” 1000 darab – „F” részére szánt – terméket a 2. sz. tagállamban található „H”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá helyez át.
18. A többi 2000 darab termék „F” tulajdonába kerül. Fizetett ellenérték: 40 000 EUR.
19. „A” a „C”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá vont 5000 darab terméket közvetlenül a 3. sz. tagállamban található „G” részére értékesíti. Fizetett ellenérték: 100 000 EUR.

20. „A” úgy határoz, hogy 2000 darab – a „B”-vel kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá vont – terméket a 2. sz. tagállamban található, „C” számára létrehozott vevői készletbe szállít át. Később, februárban „A” ugyanezt a 2000 darabot a 2. sz. tagállamban található „H”-val kötött vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá helyezi át.

21. További 2000 darab – a 2. sz. tagállamban található, „B” számára létrehozott vevői készletbe tartozó – terméket a 2. sz. tagállamban található, „H” számára létrehozott vevői készletbe szállít át.

Az „A” által benyújtandó összesítő nyilatkozatban feltüntetendő információk

Január

Az 1. sz. tagállamban benyújtott, januári hónapra vonatkozó összesítő nyilatkozatban „A”-nak a következő információkat kell megadnia:

- „B” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül (ezt a héaazonosító számot csak egyszer kell feltüntetni, és az az 1. és 3. ügyletre vonatkozik).
- „C” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül (2. ügylet).
- „B” és „C” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, ugyanabban a sorban (4. ügylet).
- „B” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, megjelölve, miszerint a termékeket visszaküldték, az összeg megadása nélkül (5. ügylet).
- „B” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma és a 100 000 EUR összeg (6. ügylet).
- „A” 2. sz. tagállamban kapott saját héaazonosító száma, a HI 76. cikke szerinti vélelmezett Közösségen belüli értékesítés tekintetében meghatározott adóalap megadásával (7. ügylet). „D” héaazonosító számát nem kell feltüntetni ezen ügylet tekintetében, mivel az a 2. sz. tagállamban megvalósuló, „A” részéről „D” részére történő belföldi értékesítésnek minősül.

Február

Az 1. sz. tagállamban benyújtott, februári hónapra vonatkozó összesítő nyilatkozatban „A”-nak a következő információkat kell megadnia:

- „B” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül (8. ügylet).
- „C” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül (9. ügylet).
- „A” 2. sz. tagállamban kapott saját héaazonosító száma, a HI 76. cikke szerinti vélelmezett Közösségen belüli értékesítés tekintetében meghatározott adóalap megadásával (10. ügylet). Ráadásul „A”-nak ezen ügylet tekintetében a 2. sz. tagállamban összesítő nyilatkozatot kell majd benyújtania, amely tartalmazza „E” 3. sz. tagállamban kapott héaazonosító számát, az összeg megadása nélkül.

- „D” 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül (11. ügylet).
- „D” 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, megjelölve, miszerint a termékeket visszaküldték; az összeg megadása nélkül (12. ügylet).
- „F” 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, az összeg megadása nélkül (13. ügylet).
- „B” héaazonosító száma és a 160 000 EUR összeg (14. ügylet).
- „C” héaazonosító száma és a 120 000 EUR összeg (15. ügylet).
- „F” 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma, megjelölve, miszerint a termékeket visszaküldték; az összeg megadása nélkül (16. ügylet).
- „F” és „H” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma ugyanabban a sorban, az összegek megadása nélkül (17. ügylet).
- „F” vállalat héaazonosító száma és a 40 000 EUR összeg (18. ügylet).
- „A” 2. sz. tagállamban kapott saját héaazonosító száma, a HI 76. cikke szerinti vélelmezett Közösségen belüli értékesítés tekintetében meghatározott adóalap megadásával (19. ügylet). Az összesítő nyilatkozatban ezt az ügyletet egyetlen sorban össze kell vonni a 10. ügylettel. Ezért csak egy sor lenne, ahol megjelenik „A” 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma a HI 76. cikke szerinti mindkét vélelmezett Közösségen belüli értékesítés tekintetében meghatározott adóalap vonatkozásában (10. és 19. ügylet). Ráadásul „A”-nak ezen ügylet (19. ügylet) tekintetében a 2. sz. tagállamban összesítő nyilatkozatot kell majd benyújtania, amely tartalmazza „G” héaazonosító számát és a 100 000 EUR összeget.
- „B” és „C” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma ugyanabban a sorban, valamint „C” és „H” 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma egy másik sorban, az összegek megadása nélkül (20. ügylet).
- „B” és „H” vállalat 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító száma ugyanabban a sorban, az összegek megadása nélkül (21. ügylet).

2.5.22. Mit jelent a HI 262. cikkének (2) bekezdésében szereplő „a benyújtott információkban bekövetkezett változás”?

Összességében a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontja és 262. cikkének (2) bekezdése értelmében, amikor vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében egyik tagállamból egy másikba termékeket küldenek, a termékeket (saját maga vagy a megbízásából eljáró harmadik félen keresztül) feladó vagy elfuvarozó adóalanynak az összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie azon adóalany azonosságát, akinek a termékeket szánja¹¹ (a leendő beszerző), valamint az azon tagállam által kiadott héaazonosító számát, amelybe a termékeket feladják vagy elfuvarozzák (a termék értékének megadása nélkül). Ezt a jogszabály írja elő az értékesítő által a leendő beszerző részére megvalósított minden egyes továbbítás (árufuvarozás) tekintetében.

¹¹ Lásd a 2.5.23. szakaszt.

Az összesítő nyilatkozatban megadott, fent említett adatok a következő információkkal szolgálnak az érintett tagállamok számára:

- i. az összesítő nyilatkozatot benyújtó adóalany tulajdonát képező termékek egyik tagállamból egy másikba történő továbbítását (fuvarozását) ő maga (vagy a megbízásából eljáró harmadik fél) végezte, és ezért a termékek ez utóbbi tagállam területén találhatóak;
- ii. e termékeket az érkezési tagállamban tárolják és azon adóalany rendelkezésére áll, aki azokat valószínűleg meg fogja vásárolni, és akinek héaazonosító száma az összesítő nyilatkozatban szerepel;
- iii. az összesítő nyilatkozatban semmilyen érték nem szerepel, ami arra utal, hogy a termékeket vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében küldték, és ennél fogva nem minősül „rendes” Közösségen belüli értékesítésnek.

Az összesítő nyilatkozatban a vevői készlettel kapcsolatos „szokásos” helyzetek tekintetében feltüntetendő információkon kívül az értékesítőnek az összesítő nyilatkozatban „*a benyújtott információkban bekövetkezett minden változásról*” is információkkal kell szolgálnia (a HI 262. cikkének (2) bekezdése).

A jogszabály szövege továbbá nem határozza meg azt sem, hogy mit takar ez a feltétel. Elméletileg, ha szigorúan vesszük, ilyen változásnak minősülhet számos olyan helyzet, amely azt követően állhat elő, hogy a termékeket a vevői készletre vonatkozó megállapodások keretében egy másik tagállamba küldték, mivel az eredetileg benyújtott információk (amelyek a fent említett három elemet tartalmazzák) már nem lennének helytállóak.

E helyzetek áttekintése:

- A leendő beszerző lehívja a termékeket, a leendő beszerző helyébe másik beszerző lép, a termékeket a leendő beszerzőtől eltérő vevő részére értékesítik belföldi értékesítés keretében. Minden ilyen helyzetben úgy tekinthető, hogy „változás történt a benyújtott információkban”, hiszen a termékek már nem állnak azon adóalany rendelkezésére, akinek a héaazonosító számát eredetileg feltüntették az összesítő nyilatkozatban, és valószínűleg nem is fogja azokat megvásárolni (lásd a fenti ii. pontot)¹².
- A termékeket visszaküldik az értékesítő részére, a termékeket egy másik tagállamban található vevő részére értékesítik, a termékeket az Unión kívülre exportálják, valamint a termékek elvesznek vagy megsemmisülnek. Ezekben a helyzetben úgy tekinthető, hogy „változás történt a benyújtott információkban”, hiszen a termékek fizikailag már nincsenek azon tagállam területén, ahová azokat eredetileg feladták vagy elfuvarozták (lásd a fenti i. pontot). Ráadásul a termékek e helyzetekben sem állnak már azon adóalany rendelkezésére, akinek a héaazonosító számát eredetileg feltüntették az összesítő nyilatkozatban, és valószínűleg már nem is fogja azokat megvásárolni (lásd a fenti ii. pontot).

¹² Különösen a leendő beszerző által lehívott termékek esetében, hiszen azokat a leendő beszerző már megvásárolta, így már nem tartoznak a vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá.

A fent említett helyzetek többségében a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés már nem alkalmazható (a HI 17a. cikkének (7) bekezdése), és (a leendő beszerző által lehívott termékek esetében) termékértékesítésre vagy (a HI 17. cikke értelmében) terméktovábbításra kerül sor. Mindkét helyzet az értékesítő által az első tagállamban megvalósított Közösségen belüli értékesítésnek és az eredeti készlet helye szerinti tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli beszerzésnek minősül. Ezt az értékesítést fel kell tüntetni az értékesítő összesítő nyilatkozatában (a HI 262. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján), ami biztosítja a termékek nyomonkövethetőségét.

Ennek következtében ez átfedéseket okozna, valamint zavaró és megterhelő lenne a vállalkozások számára, ha ezeket a helyzeteket „a benyújtott információkban bekövetkezett változásnak” tekintenék, mivel így ismét újabb bejegyzéseket kellene tenni az összesítő nyilatkozatban (a HI 262. cikkének (2) bekezdése alapján).

A fent említettek között azonban van két olyan helyzet, amikor a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés továbbra is alkalmazható (bizonyos feltételek teljesülése esetén), következésképpen ezek – a HI 262. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján – nem eredményeznek új bejegyzéseket az összesítő nyilatkozatban: *a leendő beszerző helyébe másik beszerző lép, valamint a termékeket visszaküldik.*

Ezért úgy tűnik, hogy a HI 262. cikkének (2) bekezdésében említett, „benyújtott információkban bekövetkezett változást” e két helyzetre kell korlátozni, mivel az összesítő nyilatkozatban tett új bejegyzés révén biztosítható a termékek fizikai nyomon követése és a termékek készletből való lehívására jogosult adóalany megfelelő azonosítása. Jogi szempontból ez az értelmezés összhangban van a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjával, amely kimondja, hogy az összesítő nyilatkozatban tett bejegyzés a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés egyik feltétele. Ez az értelmezés ráadásul a szabályozás céljával is összhangban van, mivel a szigorú értelmezéshez képest ez jelentősen csökkenti a vállalkozásokra rótt terheket.

2.5.23. *Mit kell érteni a leendő beszerző HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjában említett „azonossága” alatt?*

A vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásának a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjában meghatározott egyik feltétele, hogy az értékesítő az összesítő nyilatkozatában köteles feltüntetni a leendő beszerző azonosságát és az azon tagállamban kiadott héaazonosító számát, amelybe a termékeket küldik vagy elfuvarozzák.

Az összesítő nyilatkozatban gyakorlatilag csak a leendő beszerző héaazonosító száma tüntethető fel. A kérdés tehát az, hogy hogyan kell eleget tenni a HI 17a. cikke (2) bekezdésének d) pontjában foglalt azon kötelezettségnek, miszerint az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetni a leendő beszerző azonosságát.

Az egyedi héaazonosító számmal rendelkező adóalany azonosítása a gyakorlatban azt jelenti, hogy minden egyes számot egy konkrét adóalany számára adnak ki. A tagállamok kötelesek elektronikus rendszerben tárolni a héaazonosító számmal ellátott személy azonosítására, tevékenységére, szervezeti formájára és címére vonatkozó adatokat (a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet 17. cikke (1) bekezdésének b) pontja).

Más szóval az adóalany azonossága és héaazonosító száma a rendszerben szorosan összekapcsolódik (és rendszerint elválaszthatatlan egymástól).

Következésképpen a leendő beszerző azonosságának megadására vonatkozó követelmény teljesítettnek tekintendő, ha az összesítő nyilatkozatban szerepel e leendő beszerző héaazonosító száma. Ezt a HI 262. cikke (2) bekezdésének szövege is megerősíti, amely csupán a leendő beszerző héaazonosító számára hivatkozik, de nem említi az azonosságát.

2.5.24. Irányoztak elő átmeneti intézkedéseket az olyan termékek fuvarozását illetően, amelyeket a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés hatálybalépése előtt indítottak útnak, de a hatálybalépést követően érkeztek meg?

A jogi rendelkezések nem irányoznak elő átmeneti intézkedéseket az olyan termékek fuvarozását illetően, amelyeket 2020. január 1. előtt indítottak volna útnak, de ezen időpont után (azaz a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés hatálybalépését követően) érkeztek volna meg. Ezekben a helyzetekben azonban egységes megközelítést kell biztosítani. E tekintetben, mivel a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítési szabályok, valamint a vevői készletre vonatkozó megállapodások e szabályokban foglalt meghatározása azzal számolnak, hogy az adott személy „termékeket ad fel vagy fuvaroz el egy másik tagállamba” (a HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontja), úgy tűnik, hogy a következő szabályokat kell alkalmazni:

- ha az áru fuvarozás 2020. január 1. előtt veszi kezdetét, a vevői készlettel kapcsolatban a HI 17a. cikke által bevezetett egyszerűsítés nem alkalmazható, még akkor sem, ha a termékek ezt az időpontot követően érkeznek meg a rendeltetési hely szerinti tagállamba;
- amennyiben a fuvarozást 2020. január 1-jén vagy azt követően kezdődik, a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítésre vonatkozó új szabályokat kell alkalmazni. Amennyiben az egyszerűsítés alkalmazandó, ennek megfelelően a fuvarozás kezdetének időpontját felölelő bevallási időszakra összesítő nyilatkozatot kell kitölteni.

2.5.25. Alkalmazhatja az uniós székhellyel nem rendelkező értékesítő a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítést? Alkalmazható a 42-es eljárás kódú (CP42) vám eljárás alóli mentesség az olyan termékek behozatalára, amelyek később vevői készletre vonatkozó megállapodások hatálya alá fognak tartozni?

A vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásában az értékesítő gazdasági tevékenységének székhelye nem lehet abban a tagállamban, illetve nem rendelkezhet állandó telephellyel abban a tagállamban, ahová a termékeket feladják vagy elfuvarozzák. Ettől eltekintve nem határoztak meg más feltételt az értékesítő letelepedését illetően, akinek a székhelye vagy egyéb telephelye lehet másik tagállamban.

Felmerülhet a kérdés, hogy a HI 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában és (2) bekezdésében meghatározott mentesség (a behozatalra vonatkozó úgynevezett „42-es vám eljárás alóli mentesség”) alkalmazandó-e abban az esetben, ha a behozatalt vevői készlethez kapcsolódó fuvarozás követi. A válasz az, hogy mivel a behozatal időpontjában még nincs egyértelmű információ a termékek valamely beszerző részére történő bármilyen értékesítéséről, nem alkalmazható a 42-es vám eljárás alóli mentesség. Ebben a helyzetben tehát előfordulhat, hogy a termékeket szállító adóalany inkább nem alkalmazza a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítést annak érdekében, hogy ne veszítse el a behozatal esetén (a HI 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján) alkalmazható mentességet.

2.5.26. A leendő beszerző azonossága – milyen formában kell az értékesítőnek ismernie a beszerző azonosságát? Elegendő egy adásvételi szerződés?

Erre vonatkozóan a héairányelv nem tartalmaz konkrét szabályokat, de e tekintetben elegendőnek kell lennie az értékesítő és a leendő beszerző közötti szerződésnek, amely a vevői készletre vonatkozó ügylet alapjául szolgál. Az értékesítőnek azonban nemcsak a leendő vevő azonosságát kell ismernie, hanem a leendő beszerző számára azon tagállam által kiadott héaazonosító számot is, ahová a termékeket elfuvarozzák. Az értékesítőnek a leendő beszerző héaazonosító számát fel kell tüntetnie az arra az időszakra benyújtott összesítő nyilatkozatában, amikor a termékek fuvarozása megtörtént.

2.5.27. Mit jelent a HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontjában említett „megállapodás”? Minden esetben adásvételi szerződést jelent?

A héairányelv nem határozza meg, illetve nem írja elő, hogy az értékesítőnek milyen típusú megállapodást kell kötnie a leendő beszerzővel. Mindazonáltal észszerű azt feltételezni, hogy amennyiben a két fél között létezik olyan szerződés, amely szerint a leendő beszerző jogosult bizonyos termékeket lehozni a készletből egy bizonyos ár megfizetése ellenében (tehát megszerzi a termékek feletti tulajdonjogot), teljesül a HI 17a. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt, „a két adóalany között fennálló megállapodással” kapcsolatos feltétel.

2.5.28. Teljesülnek a vevői készletre vonatkozó megállapodással kapcsolatos feltételek abban az esetben, ha a leendő beszerző részére szállítandó termékeket először egy harmadik félnek kell raktárban tárolnia?

Erről nem rendelkezik a héairányelv; ennél fogva nincs kizárva, hogy ebben az esetben is teljesülhessenek a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés feltételei.

2.5.29. Mi tekintendő és mi nem tekinthető raktárnak a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásában?

Észszerűnek tűnik azt feltételezni, hogy a vevői készletre vonatkozó megállapodások rendszerint arra az érkezési tagállamban található raktárra is kiterjednek, ahol a termékeket elhelyezik, és ahonnan a leendő beszerző lehozhatja a termékeket. A VR 54a. cikke (1) bekezdésének c) pontja kifejezetten arra kötelezi az értékesítőt, hogy meg kell adnia a raktár címét és a termékek raktárba való beérkezésének időpontját. Hasonló utalás található a VR 54a. cikke (2) bekezdésének c) pontjában a leendő beszerző által vezetendő nyilvántartás tekintetében.

Ezzel szemben a HI 17a. cikkének (2) bekezdése a vevői készlettel kapcsolatos egyszerűsítés alkalmazásának feltételeként nem említi meg a raktár meglétét. Felmerülhet tehát a kérdés, hogy valóban szükség van-e raktárra a termékek szokásos értelemben vett „tárolási helyeként”, vagy ezzel kapcsolatban léteznek-e más lehetőségek is (pl. a termékeknek a leendő beszerzők között közlekedő tehergépkocsiban, vagy – ha a vevői készletre vonatkozó megállapodások tárgyát képező termékek nagyon kicsik – akár egy aktatáskában való tárolása).

A Bizottság szolgálatainak véleménye szerint valószínű, hogy ilyen esetekben egyszerűen az értékesítő által a beszerző részére történő „közvetlen” értékesítésről van szó. Ezért annak érdekében, hogy alkalmazható legyen a HI 17a. cikkében foglalt egyszerűsítés, az érintett feleknek ilyen esetekben képesnek kell lenniük az adóhatóságok felé kielégítő módon bizonyítani, hogy a különleges helyzet (pl. tehergépkocsin tárolt vevői készlet)

valóban a HI 17a. cikke (2) bekezdésének értelmében vett vevői készletre vonatkozó megállapodásnak minősül. Ez többek között azt jelenti, hogy bizonyítaniuk kell, hogy az értékesítő továbbra is a termékek tulajdonosa marad, és hogy az értékesítő és a leendő beszerző között már van olyan megállapodás, miszerint az utóbbi jogosult a termékeket egy későbbi szakaszban lehívni. Ezekben az esetekben továbbá az is kötelező lenne, hogy az értékesítő és a leendő beszerző nyilvántartása folyamatosan (valós időben) tükrözze, hogy merre járnak a termékek egy adott időpontban, hogy azt az adóhatóságok megfelelően ellenőrizni tudják.

2.5.30. Vezetheti a nyilvántartást egy harmadik fél (például a raktár üzemeltetője) az értékesítő és/vagy a leendő beszerző megbízásából?

Vezetheti harmadik fél a nyilvántartást, de továbbra is az érintett adóalanyok – azaz az értékesítő és a leendő beszerző – felelnek e kötelezettség teljesítéséért (a leendő beszerzőt illetően kivéve a VR 54a. cikke (2) bekezdésének c), e) és f) pontja tekintetében, amennyiben teljesülnek a VR 54a. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében előírt feltételek).

2.5.31. Mi számít tárgyidőszaknak az összesítő nyilatkozat szempontjából abban az esetben, ha a fuvarozás az 1. hónapban kezdődik és a 2. hónapban fejeződik be?

A 2.5.24. szakaszban az átmeneti intézkedésekkel kapcsolatban kifejtettekhez hasonlóan a meghatározó időpont a fuvarozás megkezdésének napja. Az értékesítőnek tehát az 1. hónapra vonatkozó összesítő nyilatkozatában kell feltüntetnie a leendő beszerző haaazonosító számát.

3. LÁNCÜGYLETEK

3.1. Vonatkozó rendelkezés

A HI 36a. cikke

3.2. Háttér-információk

A HI 36. cikkének értelmében vett láncügyletek ugyanazon termékek egymást követő értékesítésére vonatkoznak (ami két vagy több egymást követő értékesítést takar), amennyiben az értékesített termékek két tagállam közötti egyetlen Közösségen belüli fuvarozás tárgyát képezik.

Az Európai Unió Bírósága (EUB) következetesen úgy határozott, hogy ezekben a helyzetekben a Közösségen belüli áru fuvarozás csak a láncon belüli egyik értékesítéshez rendelhető hozzá, amely élvezheti a HI 138. cikkében a Közösségen belüli értékesítések tekintetében előírt adómentességet¹³.

A héairányelv 2020. január 1. előtti változata azonban nem ír elő konkrét szabályt a Közösségen belüli áru fuvarozás felosztására vonatkozóan. Az EUB ítélkezési gyakorlata szolgál némi iránymutatással, de minden egyes esetben átfogóan értékelni kellett az összes sajátos körülményt.

Ezért ezekben az esetekben nem volt általánosan alkalmazható szabály, és esetenként külön-külön kellett értékelni, hogy hogyan kapcsolható a Közösségen belüli termékértékesítés valamely, láncon belüli konkrét ügyletbe. Ez a helyzet a tagállamok körében eltérő megközelítést eredményezhet, ami kettős adóztatáshoz vagy az adózás elmaradásához vezethet, és megfosztja a gazdasági szereplőket a jobbiztonságtól.

A HI 36a. cikkében foglalt új rendelkezés e kérdéssel foglalkozik, és szabályokat állapít meg annak érdekében, hogy a Közösségen belüli áru fuvarozást valamely, láncügyleten belüli konkrét értékesítéshez lehessen hozzárendelni.

3.3. Miről szól ez a rendelkezés?

Az (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv egy új 36a. cikkel egészítette ki a héairányelvet. Ez a cikk azzal a kérdéssel foglalkozik, hogy láncügylet esetén melyik az az értékesítés, amelyhez a Közösségen belüli áru fuvarozást vagy áru feladást hozzá kell rendelni, vagyis melyik értékesítés tekintendő Közösségen belüli értékesítésnek.

A HI 36a. cikkének alkalmazhatósága érdekében a következő feltételeknek kell teljesülniük:

- A termékeket egymást követően kell értékesíteni. Ezért a láncügyletben legalább három személynek kell részt vennie.
- A termékeket az egyik tagállamból egy másik tagállamba kell feladni vagy elfuvarozni. Ennek eredményeképpen a rendelkezés nem terjed ki az importot és exportot felölelő, illetve a csupán egy tagállam területén megvalósuló termékértékesítéseket felölelő láncügyletekre.

¹³ Ezt először az EUB a C- 245/04. sz., *Emag Handel Eder* ügyben 2006. április 6-án hozott ítéletében állapította meg.

- A termékeket közvetlenül az első értékesítőtől a lánc legvégén álló vevő részére kell fuvarozni vagy feladni.

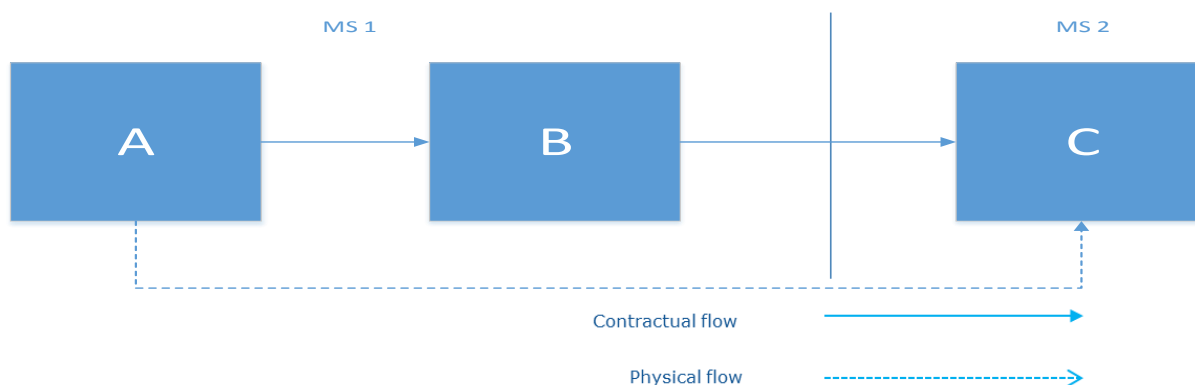
E feltételek teljesülése esetére a HI 36a. cikkének (1) bekezdése a következő általános szabályt írja elő: a termékek feladása vagy elfuvarozása csak a közbenső gazdasági szereplő **részére** történő értékesítés vonatkozásában vehető figyelembe.

A HI 36a. cikkének (2) bekezdése azonban lehetőséget biztosít az általános szabálytól való eltérésre. Ez a lehetőség akkor áll fenn, ha a közbenső gazdasági szereplő közli a részére terméket értékesítővel a számára azon tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák. Ebben az esetben a termékek feladása vagy elfuvarozása a közbenső gazdasági szereplő **által** végzett értékesítés vonatkozásában vehető figyelembe.

A közbenső gazdasági szereplő fogalmát a HI 36a. cikkének (3) bekezdése határozza meg. Ennek értelmében közbenső gazdasági szereplő a lánc egyik – az első értékesítőtől eltérő – értékesítője, aki saját maga vagy egy megbízásából eljáró harmadik félen keresztül feladja vagy elfuvarozza a termékeket. A közbenső gazdasági szereplői jogállásának bizonyításához meg kell őriznie az arra vonatkozó bizonyítékokat, hogy a termékeket saját nevében vagy a megbízásából eljáró harmadik félen keresztül fuvarozta el.

3.4. Különböző forgatókönyvek – példák

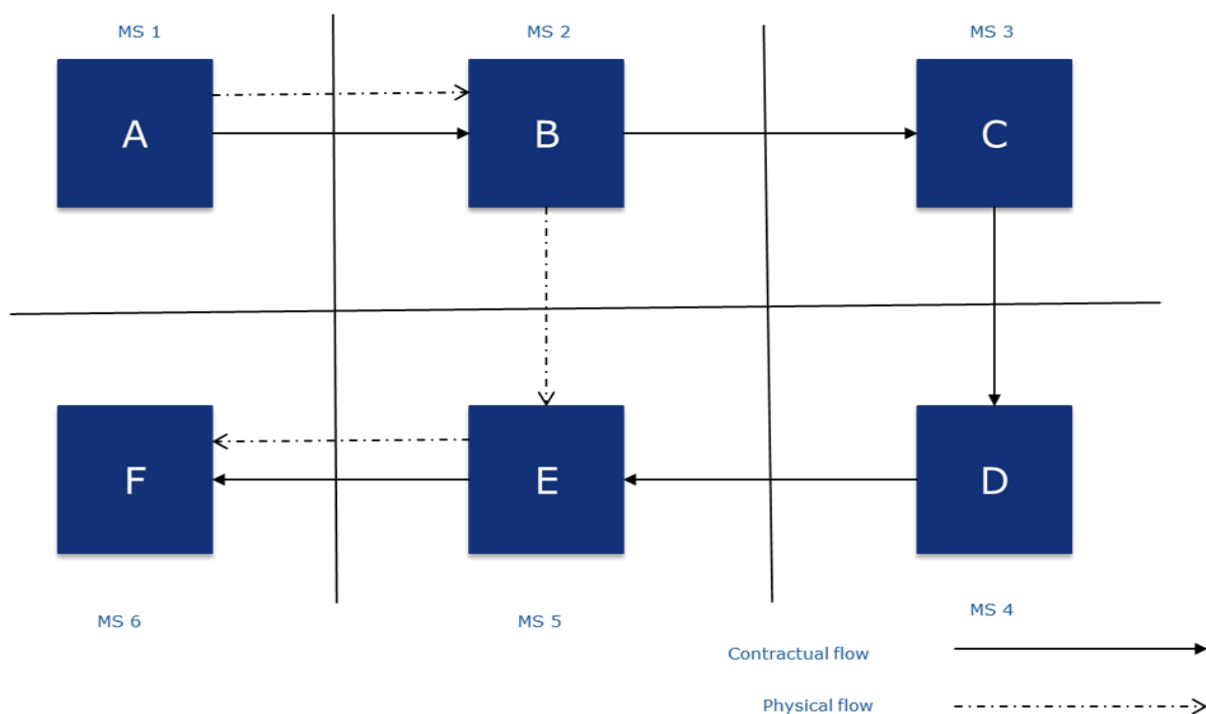
3.4.1. 1. példa – a láncügylet egyszerű esete



Ebben az esetben egymást követő, „A” részéről „B” részére és „B” részéről „C” részére történő termékértékesítésre kerül sor, amelynek keretében a termékeket csak egyszer fuvarozzák el az 1. sz. tagállamban található „A”-tól a 2. sz. tagállamban található „C”-nek. A nehézséget ebben az esetben annak meghatározása jelenti, hogy Közösségen belül áru fuvarozást az „A” részéről „B” részére történő, illetve a „B” részéről „C” részére történő termékértékesítéshez kell-e hozzárendelni.

Vannak azonban összetettebb esetek is, amelyek akár több Unión belüli áru fuvarozást is felöllelhetnek. Ezekben a helyzetekben fontos megvizsgálni, hogy mely ügyletek tartoznak a HI 36a. cikkének (1) bekezdése által bevezetett intézkedés hatálya alá, és melyek nem, és ezért ezeket külön kell vizsgálni. Az első lépés tehát a láncügylet körülhatárolása.

3.4.2. 2. példa – különböző fuvarozásokat érintő összetettebb eset



Ebben a példában három különböző fuvarozás szerepel: „A”-tól „B”-nek, „B”-től „E”-nek és „E”-től „F”-nek. Nemcsak azt feltételezzük, hogy a fuvarozásokra időben egymást követően kerül sor, hanem azt is, hogy azok között egyértelműen szünet van, ily módon azokat nem lehet egyetlen fuvarozásnak tekinteni. Ebben az esetben az „A” részéről „B” részére történő értékesítés és az „E” részéről „F” részére történő értékesítés nem tartozik a láncügyletek tekintetében bevezetett intézkedés hatálya alá, mivel azok nem tesznek eleget a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében megállapított feltételeknek, különösen annak, hogy az első értékesítőtől az ugyanazon termékek egymást követő értékesítéseiből álló lánc legvégén álló vevőig közvetlenül kell fuvarozni a termékeket. Következésképpen az „A” és „B” közötti, valamint az „E” és „F” közötti termékértékesítések „rendes” Közösségen belüli értékesítésnek minősülnek.

Ezzel szemben a „B”, „C”, „D” és „E” közötti ügyletek a láncügylet részét képezik: a termékeket egymást követően értékesítik e négy fél között, a termékeket az egyik tagállamból (2. sz. tagállam) adják fel és fuvarozzák el egy másik tagállamba (5. sz. tagállam), valamint a termékeket közvetlenül az első értékesítőtől („B”) a lánc legvégén álló vevőig („E”) fuvarozzák.

Ezért e négy fél közötti három ügyletet kell figyelembe venni ahhoz, hogy a fuvarozást csak az egyik félhez lehessen hozzárendelni.

3.5. A fuvarozás hozzárendelése a lánc egyik értékesítőjéhez – az 1. és 2. példa magyarázata

A HI 36a. cikkének (1) bekezdése általános szabályokat állapít meg. A fuvarozást **csak** a „**közbenső gazdasági szereplő**” részére történő értékesítés vonatkozásában fogják figyelembe venni.

Az e szabályból levonható első következtetés, hogy a fuvarozás vagy a feladás csak az egyik értékesítés vonatkozásában vehető figyelembe. A lánc egyéb értékesítői a fuvarozás nélküli termékértékesítésekre vonatkozó szabályokat fogják követni, és azok belföldi értékesítésnek fognak minősülni vagy a termékek feladási helye szerinti tagállamban, vagy a terméke érkezési helye szerinti tagállamban.

A szabályból levonható második következtetés, hogy ahhoz, hogy a termékek elfuvarozását vagy feladását csupán az egyik értékesítés vonatkozásában vegyék figyelembe, a fenti 3.3. szakaszban említett fogalom meghatározásnak megfelelően azonosítani kell a „közbenső gazdasági szereplőt”.

Meg kell jegyezni, hogy a HI 36a. cikkében foglalt szabály hatálya annak tisztázására korlátozódik, hogy a láncon belül melyik ügylethez kapcsolódik a fuvarozás. Ezek a szabályok semmilyen hatással nincsenek az általános szabályok szerint meghatározott adókötelezettségre.

3.5.1. A fuvarozás hozzárendelése az 1. példában

Ebben a helyzetben úgy véljük, hogy a közbenső gazdasági szereplő a „B” vállalkozás. Ez azt jelenti, hogy „B” saját maga (a saját nevében és nem a lánc egy másik résztvevője nevében) vagy a megbízásából eljáró harmadik fél adja fel vagy fuvarozza el a termékeket az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba.

A HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabály szerint a termékek feladását vagy elfuvarozását csak a közbenső gazdasági szereplő részére történő értékesítés vonatkozásában kell figyelembe venni. Következésképpen az „A” részéről „B” részére történő értékesítés fog Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülni. Ebben a helyzetben „B”-nek az „A” rendelkezésére kell bocsátania az 1. sz. tagállamtól eltérő tagállam által a részére kiadott héaazonosító számot annak érdekében, hogy az „A” általi értékesítés élvezhesse a HI 138. cikkében biztosított adómentességet. „B” Közösségen belüli termékbeszerzést fog megvalósítani a 2. sz. tagállamban. A „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 2. sz. tagállamban megvalósuló belföldi értékesítésnek fog minősülni, és „B” a 2. sz. tagállamban héafizetési kötelezettséggel bír ezen értékesítés vonatkozásában¹⁴. „B”-nek a 2. sz. tagállamban héaazonosító számmal kell rendelkeznie és héabevallást kell benyújtania.

„B” székhelye azonban, ahogy az az 1. példából kiderül, az 1. sz. tagállamban van. Valószínű, hogy az 1. sz. tagállamban már kapott héaazonosító számot, és ha igen, dönthet úgy, hogy „A”-nak ezt a héaazonosító számot adja meg, nem pedig az 1. sz. tagállamtól eltérő tagállam által számára kiadott héaazonosító számot. Ebben az esetben a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabály helyett a HI 36. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabályt kellene alkalmazni. Ennek következtében a termékek feladását vagy elfuvarozását nem a „B” részére történő értékesítés, hanem a „B” általi értékesítés vonatkozásában vennék figyelembe.

Ebben az esetben „A” belföldi értékesítést fog végezni „B” részére az 1. sz. tagállamban. „B” Közösségen belüli termékértékesítést fog végezni „C” részére az 1. sz. tagállamban. „C” Közösségen belüli termékbeszerzést fog megvalósítani a 2. sz. tagállamban. „B”-nek

¹⁴ Kivéve, ha a 2. sz. tagállam a HI 194. cikkében foglalt lehetőséggel élt. Ebben az esetben a fordított adózás alapján az adófizetési kötelezettség „C”-t fogja terhelni.

tehát nem kell héaazonosító számmal rendelkeznie, valamint héabevallást sem kell benyújtani a 2. sz. tagállamban.

3.5.2. A fuvarozás hozzárendelése a 2. példában

A korábbiakban kifejtettekhez hasonlóan ebben a példában csak a „B”, „C”, „D” és „E” között megvalósuló értékesítések képezték a láncügylet részét.

a) A lánc legelején álló értékesítő szervezi a feladást vagy a fuvarozást¹⁵

A jogi rendelkezés kifejezetten kizárja az első értékesítőt a közbenső gazdasági szereplő fogalmából. Következésképpen az ilyen helyzetek nem tartoznak a HI 36a. cikkében megállapított szabály hatálya alá.

E tekintetben nem szabad megfelelkezni arról, hogy az első értékesítő a láncügyleten belül csupán egy ügyletben, mégpedig az általa végzett értékesítésben vesz részt. Következésképpen, ha az első értékesítő szervezi meg a termékek feladását és elfuvarozását, a fuvarozás vagy feladás csak ahhoz az ügyletbe kapcsolható, amelyben közreműködik, azaz az általa végzett értékesítéshez. Ez az ügylet tehát Közösségen belüli termékértékesítés lesz, amely a HI 138. cikkével összhangban adómentességet élvez, ha teljesülnek az említett cikkben megállapított feltételek.

A 2. példában bemutatott láncügylet a 2. sz. tagállamból az 5. sz. tagállamba irányuló, közvetlenül „B” részéről „E” részére történő áru fuvarozást takar, valamint „B”, „C”, „D” és „E” közötti értékesítésekből áll, tehát „B” a lánc legelején álló értékesítő. Ennélfogva, ha „B” szervezi meg a termékek elfuvarozását vagy feladását, ezt a fuvarozást rendelik majd hozzá a „B” részéről „C” részére történő értékesítéshez, ami azt eredményezi, hogy „B” a 2. sz. tagállamban héamentes, Közösségen belüli értékesítést végez (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), „C” pedig az 5. sz. tagállamban adóköteles, Közösségen belüli beszerzést végez. A „C” részéről „D” részére, valamint a „D” részéről „E” részére történő értékesítés ebben az esetben az 5. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz.

A fentieknek megfelelően nem képezi a láncügylet részét az „A” részéről „B” részére történő termékértékesítés, amely az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba irányuló, közvetlenül az „A” részéről „B” részére megvalósuló külön fuvarozást eredményez. Az „A” részéről „B” részére történő értékesítés önmagában egy héamentes, Közösségen belüli értékesítést jelent az 1. sz. tagállamban (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), ami a 2. sz. tagállamban „B” által végrehajtott adóköteles, Közösségen belüli beszerzéshez vezet.

b) A lánc legvégén álló vevő szervezi a feladást vagy a fuvarozást

A lánc legvégén álló vevő szintén nem lehet közbenső gazdasági szereplő. Ennek oka, hogy ez a vevő soha nem teljesítheti a HI 36a. cikkének (3) bekezdésében említett azon feltételt, miszerint „a lánc egyik értékesítőjének” kell lennie. Következésképpen azok a

¹⁵ Amikor a magyarázó megjegyzések e szakaszában az „áru fuvarozást megszervező” adóalanyra történik hivatkozás, azt úgy kell érteni, hogy az említett adóalany vagy saját maga (a saját nevében) vagy a megbízásából eljáró harmadik félen keresztül fuvarozza el a termékeket. E tekintetben lásd a 3.6.5. szakaszt.

helyzetek, amikor a lánc legvégén álló vevő szervezi a fuvarozást, nem tartoznak a HI 36a. cikkében megállapított szabály hatálya alá.

Az utolsó vevő a láncügyleten belül csupán egy ügyletben, mégpedig a részére végzett értékesítésben vesz részt. Következésképpen, ha ő szervezi meg a termékek feladását és elfuvarozását, az ilyen fuvarozás vagy feladás csak ehhez az ügyletbe, azaz az utolsó vevő részére végzett értékesítéshez rendelhető hozzá.

Visszatérve a 2. példára, a láncügylet a „B”, „C”, „D” és „E” közötti értékesítésekből áll, tehát „E” a lánc legvégén álló vevő. Ennélfogva, ha „E” szervezi meg a termékek elfuvarozását vagy feladását, ezt a fuvarozást vagy feladást a „D” részéről „E” részére történő értékesítéshez rendelik majd hozzá, ami azt eredményezi, hogy „D” a 2. sz. tagállamban héamentes, Közösségen belüli értékesítést végez (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), „E” pedig az 5. sz. tagállamban adóköteles, Közösségen belüli beszerzést végez. A „B” részéről „C” részére, valamint a „C” részéről „D” részére történő értékesítés a 2. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz.

A fentieknek megfelelően nem képezi a láncügylet részét az „E” részéről „F” részére történő termékértékesítés, mivel az az „E” részéről „F” részére történő külön fuvarozást takar, amely eltér a „B” részéről „E” részére történő fuvarozástól. Az „E” részéről „F” részére történő értékesítés az 5. sz. tagállamban héamentes, Közösségen belüli értékesítést jelent (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), ami a 6. sz. tagállamban „F” által végrehajtott adóköteles, Közösségen belüli beszerzéshez vezet.

c) A láncban részt vevő, az első értékesítőtől és az utolsó vevőtől eltérő szereplő szervezi a feladást vagy a fuvarozást

Most azt fogjuk megvizsgálni, mi történik, ha a 2. példában a közbenső gazdasági szereplő vagy a „C”, vagy a „D”.

Ahogy korábban kifejtettük, a HI 36a. cikkének (1) bekezdése általános szabályokat állapít meg: a fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő részére történő értékesítés vonatkozásában veszik figyelembe (aki nem lehet az értékesítési lánc legelején vagy legvégén álló személy).

A HI 36a. cikkének (2) bekezdése azonban az általános szabályoktól való eltérést ír elő. Amennyiben a közbenső gazdasági szereplő közli a részére terméket értékesítővel a számára azon tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák, a feladást vagy fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő által végzett termékértékesítés vonatkozásában kell figyelembe venni.

Ha például „C” a közbenső gazdasági szereplő, az általános szabály értelmében a fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő részére történő értékesítés, azaz a „B” részéről „C” részére történő értékesítés vonatkozásában vennék figyelembe. „B” tehát a 2. sz. tagállamban héamentes, Közösségen belüli termékértékesítést fog végezni (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), „C” pedig az 5. sz. tagállamban adóköteles, Közösségen belüli beszerzést végezne. A „C” részéről „D” részére, valamint a „D” részéről „E” részére történő értékesítés az 5. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz.

Megváltozna azonban, hogy melyik ügyletbe rendelik hozzá a fuvarozást, ha „C” közli „B”-vel, a részére terméket értékesítővel a számára azon tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák (2. sz. tagállam).

Ha ez történik, a feladást vagy a fuvarozást a „C” általi értékesítés, azaz a „C” részéről „D” részére történő értékesítéshez rendelnék hozzá.

Tehát „C” egy héamentes, Közösségen belüli értékesítést végezne a 2. sz. tagállamban (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), „D” pedig egy adóköteles, Közösségen belüli beszerzést végezne az 5. sz. tagállamban. A „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 2. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet, a „D” részéről „E” részére történő értékesítés pedig az 5. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz.

3.6. Az e rendelkezéssel kapcsolatban felmerülő részletes kérdések

3.6.1. A héabizottság által elfogadott iránymutatások

A héabizottság 2019. június 3-i 113. ülésén elfogadott iránymutatások

3. ÚJ JOGSZABÁLYOK – A KÖZELMÚLTBAN ELFOGADOTT UNIÓS HÉARENDELKEZÉSEK VÉGREHAJTÁSÁVAL KAPCSOLATOS KÉRDÉSEK

3.1. Származás: Bizottság

Hivatkozások: A héairányelv 17a. cikke, 36a. cikke, 138. cikkének (1) és (1a) bekezdése, 243. cikkének (3) bekezdése és 262. cikkének (2) bekezdése
A héa végrehajtási rendelet 45a. és 54a. cikke

Tárgy: A gyors intézkedésekre vonatkozó csomag: az (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv és az (EU) 2018/1912 tanácsi végrehajtási rendelet végrehajtása
([Taxud.c.1\(2019\)3533969 dokumentum – 968. sz. munkadokumentum](#))

D. dokumentum – taxud.c.1(2019) 7899573 – 975. sz. munkadokumentum

Láncügyletek: összekapcsolva a 141. cikkben meghatározott egyszerűsítés alkalmazásával (háromszögügyletek) (3.2.1. szakasz)¹⁶

1. A héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy ha ugyanazokat a termékeket egymást követően értékesítik és e termékeket az egyik tagállamból egy másikba, közvetlenül a lánc legelején álló értékesítőtől a lánc legvégén álló vevő részére adják fel vagy fuvarozzák el, a láncügyleten belül csupán a Közösségen belüli beszerzést végző adóalany (a továbbiakban: „X”) élvezheti – feltéve, hogy az összes feltétel teljesül – a héairányelv 141. cikkében meghatározott, háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés előnyeit.

2. A héabizottság csaknem egyhangúlag egyetért abban, hogy az 1. pontban bemutatotthoz hasonló helyzetben a héairányelv 141. cikkének c) pontjában meghatározott feltétel teljesítettnek tekintendő, ha a termékeket közvetlenül az „X” által használt héaazonosító számot Közösségen belüli beszerzés céljából kiadó tagállamtól eltérő tagállamból adják fel vagy fuvarozzák el az azon személy által megjelölt helyre, aki részére „X” a soron következő értékesítést végzi (a továbbiakban: „Y”).

¹⁶ Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal. A magyarázó megjegyzések 3.6.17. szakaszában további információk találhatóak a láncügyletekre vonatkozó szabályok és a háromszögügyletek egyszerűsítésére vonatkozó szabályok közötti kölcsönhatásról.

3. A héabizottság csaknem egyhangúlag egyetért abban, hogy az a tény, hogy „Y” a láncon belül továbbértékesíti a terméket egy másik személynek, az „X” által végrehajtott ügyletet illetően nincs hatással a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés alkalmazására. Ahhoz azonban, hogy az egyszerűsítést alkalmazni lehessen, a héairányelv 141. cikkében foglalt valamennyi feltételnek teljesülnie kell, és ehhez – a héabizottság csaknem egyhangú véleménye szerint – „Y”-nak héaazonosító számmal kell rendelkeznie abban a tagállamban, ahol a héát e következő értékesítés vonatkozásában meg kell fizetni, valamint „Y”-t a héairányelv 197. cikkével összhangban ezen értékesítés tekintetében héafizetésre kötelezettként kell kijelölni.

3.6.2. Mire terjed ki a rendelkezés hatálya?

Bizonyos ügyletek nem tartoznak a HI 36a. cikkének hatálya alá.

A 3.3. szakaszban kifejtettek szerint a termékeket az egyik tagállamból egy másik tagállamba kell feladni vagy elfuvarozni. Következésképpen a rendelkezés nem terjed ki az importot és exportot felölelő, illetve a csupán egy tagállam területén megvalósuló termékértékesítéseket felölelő láncügyletekre.

Ezenkívül a HI 36a. cikkének (4) bekezdése a láncügyletekre vonatkozó szabály alkalmazásából kizárja a HI 14a. cikkének hatálya alá tartozó helyzeteket. A szabály tehát nem alkalmazandó azokban az esetekben, ha az adóalany elektronikus felület, például piactér, platform, portál vagy hasonló eszközök használatával lehetővé teszi a következőket:

- a) harmadik területekről vagy harmadik országokból importált termékek távértékesítése legfeljebb 150 EUR tényleges értékű csomagban, vagy
- b) a Közösségben nem letelepedett adóalany által valamely nem adóalany részére végzett termékértékesítés.

Ezekben az esetekben úgy kell tekinteni, hogy a termékértékesítést elősegítő adóalany maga kapta meg és értékesítette az adott termékeket; ezekre az értékesítésekre azonban nem alkalmazhatók a HI 36a. cikkében meghatározott, láncügyletekre vonatkozó szabályok.

3.6.3. Ki lehet közbenső gazdasági szereplő?

A közbenső gazdasági szereplő döntő jelentőséggel bír a szabály alkalmazása szempontjából. E közbenső gazdasági szereplő választásától függően a termékek feladását vagy elfuvarozását a részére történő vagy az általa végzett értékelés vonatkozásában fogják figyelembe venni.

A láncügylet azonosítása után tehát a következő lépés annak meghatározása, hogy ki a közbenső gazdasági szereplő.

A 3.3. szakaszban megállapítottak szerint, a HI 36a. cikkének (3) bekezdése úgy határozza meg a „közbenső gazdasági szereplőt”, mint a lánc egyik – az első értékesítőtől eltérő – értékesítője, aki saját maga vagy aki egy megbízásából eljáró harmadik félen keresztül feladja vagy elfuvarozza a termékeket.

3.6.4. Ki nem lehet közbenső gazdasági szereplő?

A 3.5.2. szakaszban kifejtettek szerint, ha a 2. példát vizsgáljuk, sem a lánc legelején álló értékesítő, sem pedig a lánc legvégén álló vevő nem lehet közbenső gazdasági szereplő.

Az első értékesítőt a rendelkezés szövege kifejezetten kizárja, az utolsó vevő pedig nem láncon belüli értékesítő. Következésképpen egyikük sem lehet közbenső gazdasági szereplő.

Meg kell jegyezni, hogy ha ők szervezik a termékek fuvarozását, nem kétséges, hogyan kell eljárni a Közösségen belüli fuvarozás hozzárendelésével kapcsolatban. Ha az első értékesítő szervezte a fuvarozást, azt az általa végzett értékesítéshez fogják hozzárendelni. Ha az utolsó vevő szervezte a fuvarozást, azt a részére történő értékesítéshez fogják hozzárendelni.

3.6.5. Mit jelent a következő megfogalmazás: „aki saját maga vagy aki egy megbízásából eljáró harmadik félen keresztül feladja vagy elfuvarozza a termékeket”?

Ez a megfogalmazás a HI 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt szöveget ismétli, amely szerint „a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el”. Ezért a szóban forgó rendelkezés értelmezése megegyezik az utóbbi rendelkezés értelmezésével.

Általánosságban a közbenső gazdasági szereplő a láncon belüli azon értékesítő lesz, aki (vagy saját maga, vagy a megbízásából eljáró harmadik félen keresztül) megszervezi az áru fuvarozást; az a személy, aki vagy saját maga a saját nevében végzi a fuvarozást, vagy egy megbízásából eljáró harmadik féllel fuvarozási szerződést köt.

Ebben a tekintetben Juliane Kokott főtanácsnok a *Herst* ügyel kapcsolatos indítványában¹⁷ arra a következtetésre jutott, hogy „a határokon átnyúló egyetlen árumozgásnak valamely láncügyletben szereplő, egy bizonyos értékesítéssel való összekapcsolása szempontjából az a döntő, hogy ki viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát a termék határokon átnyúló fuvarozása során. Ez az értékesítés az az adómentes Közösségen belüli értékesítés, amelynek teljesítési helye a fuvarozás megkezdésének helye”. Véleménye szerint tehát a közbenső gazdasági szereplő lenne a láncon belül az az adóalany, aki viseli a fuvarozás során a termékekben keletkezett veszteség vagy kár kockázatát¹⁸.

Ez a kritérium azonban bizonyos esetekben okozhat némi gyakorlati nehézséget. Előfordulhat például, hogy a termékek esetleges megsemmisülésének kockázata az Incoterms klauzuláinak alkalmazásától függően megoszlik az eladó és a vevő között a fuvarozás bizonyos pontjain. Ilyen esetekben nehézségekbe ütközne azonosítani azt az egyetlen adóalanyt a láncon belül, aki a fuvarozás során a termékekben keletkezett veszteség vagy kár kockázatát viseli.

Ezekben a helyzetekben a közbenső gazdasági szereplő meghatározásához az a kritérium lenne a legmegfelelőbb, miszerint közbenső gazdasági szereplő az a láncon belüli adóalany, aki a termékeket saját maga fuvarozza el vagy egy harmadik féllel megkötí a termék elfuvarozásához szükséges megállapodásokat, azaz szerződést köt e harmadik féllel. Ez csak abban az esetben lehetséges, ha az adóalany az adóhatóságok számára hitelt

¹⁷ Juliane Kokott főtanácsnoknak a C- 401/18. sz., *Herst, s.r.o. kontra Odvolací finanční ředitelství* ügyben 2019. október 3-án ismertetett indítványa, 79. bekezdés.

¹⁸ Ez független attól, hogy a szóban forgó adóalany rendelkezhet biztosítási szerződéssel, így a termékekben keletkezett veszteség vagy kár esetén kártérítésben részesül.

érdemlően bizonyítani tudja, hogy a fuvarozást ténylegesen végrehajtották, illetve a szerződést ténylegesen megkötötték egy, a láncban részt vevő másik adóalany nevében, aki a fuvarozási művelet során ténylegesen viseli a termékek esetleges megsemmisülésének kockázatát.

E tekintetben hangsúlyozni szeretnénk, hogy az a tény, hogy a láncban részt vevő felek egyike fizet a fuvarozásért, önmagában nem elegendő azon következtetés levonásához, hogy ez a személy a közbenső gazdasági szereplő. Az említett fél például a részére teljesített értékesítés ellenértékének részeként is kifizetheti a fuvarozás díját.

3.6.6. A lánc egyik, közbenső gazdasági szereplőtől eltérő értékesítője a közbenső gazdasági szereplő nevében végzi az áru fuvarozást

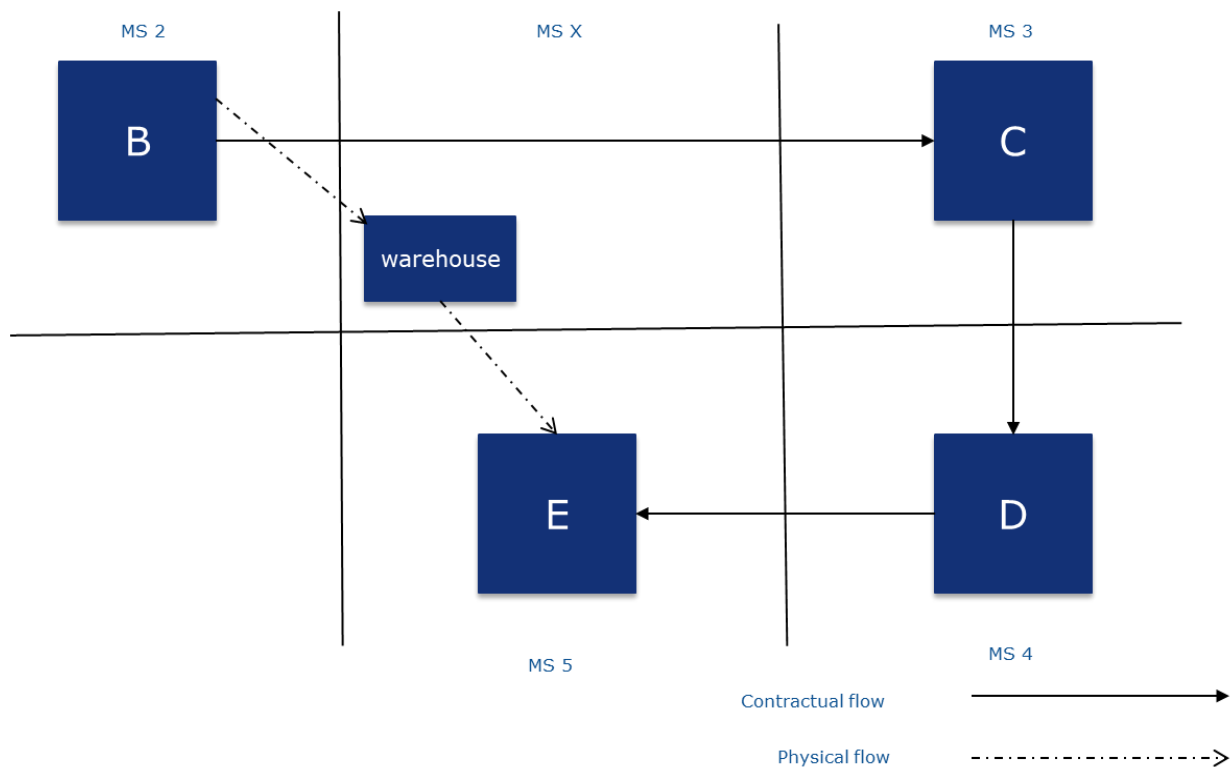
A közbenső gazdasági szereplő a termékeket saját maga vagy a megbízásából eljáró másik félén keresztül fuvarozhatja el. Az áru fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő nevében végző félnek nem kell feltétlenül láncon kívüli harmadik félnek vagy áru fuvarozásra szakosodott társaságnak lennie. Ez a fél a láncban részt vevő bármelyik másik értékesítő, vagy akár az utolsó vevő is lehet.

Például a láncon belüli egyik közbenső szereplő megkérheti az első értékesítőt, hogy fuvarozza el a termékeket az utolsó vevő részére. Ebben a helyzetben fontos tényező lesz annak eldöntése, hogy a láncon belül mely adóalanyok tesznek eleget a 3.6.5. szakaszban foglalt feltételeknek. A HI 36a. cikkének alkalmazásában ez az adóalany lesz a közbenső gazdasági szereplő.

3.6.7. Több személy vesz részt az áru fuvarozásban

Előfordulhat, hogy a 3.6.5. szakaszban foglalt kritérium alapján meghatározott közbenső gazdasági szereplő egynél több személlyel kötött fuvarozási szerződést.

Ezt a következő példán keresztül fogjuk szemléltetni (**3. példa**):



A 3. példában legyen például „C” a közbenső gazdasági szereplő. „C” különböző személyekkel köthet szerződést a következők vonatkozásában: a termékek tehergépkocsival történő elfuvarozása „B” 2. sz. tagállamban található telephelyéről egy másik tagállam („X” tagállam) kikötőjébe, ugyanezen termékek hajóval történő elfuvarozása az 5. sz. tagállamba, valamint az említett termékek tehergépkocsival történő elfuvarozása az 5. sz. tagállam kikötőjéből „E” telephelyére. Mindaddig, amíg „C” egyedül felel a három szerződésért, továbbra is közbenső gazdasági szereplőnek számít. Természetesen a fuvarozási műveletnek folyamatosnak kell lennie, hogy a teljes útvonalat a 2. sz. tagállamból az 5. sz. tagállamba irányuló egyetlen fuvarozásnak lehessen tekinteni, nem pedig három különböző fuvarozásnak.

Ez a tény nem változik például akkor, ha a termékek „B” telephelyéről „X” tagállam kikötőjébe való fuvarozásához „B” eszközeit használják, feltéve, hogy „C”, a közbenső gazdasági szereplő az egyetlen olyan fél, amely megszervezte a fuvarozást (a 3.6.5. szakaszban foglalt kritériumoknak megfelelően).

Ettől eltérő következtetésre jutnánk, ha a „B” 2. sz. tagállamban található telephelyéről az „X” tagállam kikötőjébe való fuvarozást „C” szervezné, de a másik két fuvarozást („X” tagállamból az 5. sz. tagállamba történő, hajóval végzett fuvarozást és az 5. sz. tagállam kikötőjéből az „E” telephelyére történő, tehergépkocsival végzett fuvarozást) egy másik értékesítő, „D” szervezné. Ebben az esetben nem alkalmazhatnánk a láncügyletekre vonatkozó szabályokat a „B”-t, „C”-t, „D”-t és „E”-t felölelő teljes láncra, mivel ez nem egyetlen, hanem két különböző fuvarozás lenne. Ebben az esetben ugyanis nem mondható el, hogy a termékeket a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében előírtak szerint „közvetlenül az első értékesítőtől a lánc legvégén álló megrendelőnek” (azaz „B”-től „E”-nek) adják fel vagy fuvarozzák el. E példa alapján különböző lehetőségek adódhatnak attól függően, hogy a HI 36a. cikkében foglalt szabályok alkalmazásában a láncügyletet a „B”, „C” és „D” vagy a „C”, „D” és „E” közötti kapcsolat alkotja.

Egyrészt előfordulhat, hogy „C” saját nevében szervezi a fuvarozást az „X” tagállamba, egy általa meghatározott pontig anélkül, hogy ez bármiféle kapcsolatban állna a „D”-nek

történő későbbi értékesítéssel. Az „X” tagállamon belüli említett ponttól „D” szervezi az áru fuvarozást „E” részére történő értékesítés céljából. Tehát a termékeket először elfuvarozzák „B”-től „C”-nek, és csak később, egy másik fuvarozás keretében jut el „C”-től „E”-ig. Ebben az esetben külön kell kezelnünk egyrészt a „B” és „C” közötti ügyletet, másrészt pedig a „C”, „D” és „E” közötti kapcsolatot. A HI 36a. cikkében foglalt szabályok alkalmazásában csupán a „C”, „D” és „E” közötti kapcsolat alkotja a láncügyletet. A „B” részéről „C” részére történő értékesítés egy „B” által a 2. sz. tagállamban végrehajtott Közösségen belüli értékesítést, illetve a „C” által az „X” tagállamban végrehajtott Közösségen belüli beszerzést takar. A „C”, „D” és „E” közötti kapcsolat képezné a láncügyletet, ahol „D” a közbenső gazdasági szereplő. Ha a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabály alkalmazandó, „C” Közösségen belüli értékesítést végez az „X” tagállamban, „D” Közösségen belüli beszerzést hajt végre az 5. sz. tagállamban, a „D” részéről „E” részére történő értékesítés pedig az 5. sz. tagállamon belüli belföldi ügyletnek fog minősülni.

Másrészt az is előfordulhat, hogy „C” saját nevében szervezi a fuvarozást „B” telephelyéről „X” tagállamba, egy „D” által meghatározott pontig, és ez összefügg a „C” részéről „D” részére történő értékesítéssel is. A termékeket „D” csak később, az általa szervezett külön fuvarozás keretében értékesíti és fuvarozza el „E”-nek. Ebben az esetben a láncügyletet a HI 36a. cikkében foglalt szabályok alkalmazásában a „B”, „C” és „D” közötti kapcsolat alkotja, tehát a „D” és „E” közötti ügyletet kezelnék külön. A „B”, „C” és „D” alkotta láncban „C” lenne a közbenső gazdasági szereplő. Amennyiben „C” közli „B”-vel a 2. sz. tagállamban kapott héaazonosító számát, a HI 36a. cikkének (2) bekezdését kellene alkalmazni. A „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 2. sz. tagállamban megvalósuló belföldi értékesítés lesz, majd „C” a 2. sz. tagállamban Közösségen belüli értékesítést, „D” pedig az „X” tagállamban Közösségen belüli beszerzést hajt végre. Végül a „D” és „E” közötti ügylet az „X” tagállamban „D” által végzett Közösségen belüli termékértékesítést, illetve az 5. sz. tagállamban „E” által végzett Közösségen belüli termékbeszerzést fog eredményezni.

3.6.8. Megszakított fuvarozás és a lánc megszakadása

A 3.4.2. szakaszban említett 2. példát vizsgálva megállapítottuk, hogy az „A” részéről „B” részére és az „E” részéről „F” részére történő értékesítés nem képezi a lánc részét, mivel a fuvarozás „egyértelműen megszakadt”.

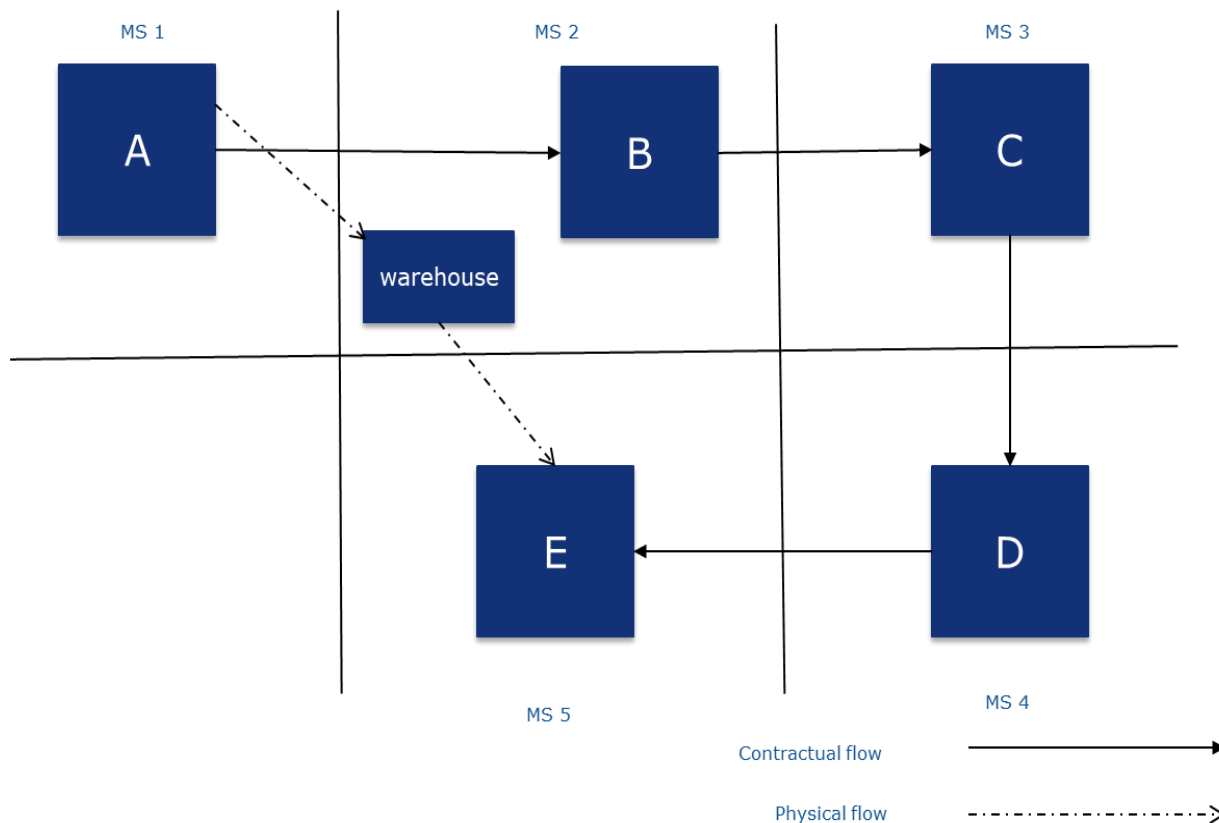
Ezért a megállókkal történő fuvarozás tekintetében fontos megvizsgálni, hogy mikor szakad meg egyértelműen a fuvarozás, ami különböző fuvarozásokat eredményez, illetve az mikor tekinthető egyetlen fuvarozásnak.

A lánc megszakadására jó példa az előző – 3.6.7. – szakaszban vizsgált helyzet, amikor két különböző „árumozgás” történt két különböző tagállam között, és mindkét „árumozgás” esetében eltérő szereplő szervezte a fuvarozást. Ebben az esetben a láncügyletekre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók a „B”, „C”, „D” és „E” közötti összes ügyletre, hanem vagy csak a „B”, „C” és „D” közötti, vagy csak „C”, „D” és „E” közötti ügyletekre, mivel az egyetlen fuvarozással kapcsolatos szabály nem alkalmazható az ügyletek teljes csoportjára.

A fuvarozás megítélésén – azaz, hogy egyetlen fuvarozásnak minősül-e vagy sem – azonban nem feltétlenül változtat az a tény, hogy különböző szállítóeszközöket vontak be a fuvarozásba, tehát a termékeket pl. egy tehergépkocsiról átrakodták egy hajóra, vagy egy másik tehergépkocsira.

Ezenkívül ha a termékeket a 2. sz. tagállamból az 5. sz. tagállamba fuvarozzák, de egy részüket kirakodják „X” tagállamban, az 5. sz. tagállamba azonnal továbbhaladó többi termék esetében úgy kell tekinteni, hogy a láncügyletekre vonatkozó szabályok alkalmazásában a 2. sz. tagállamból az 5. sz. tagállamba irányuló közvetlen fuvarozás valósul meg, feltéve, hogy a közbenső gazdasági szereplő szervezi az egész fuvarozási műveltet.

A láncon belüli lehetséges megszakítások megvizsgálásához a következő példát vesszük alapul (**4. példa**):



Két „árumozgás” történik: az 1. sz. tagállamban található „A”-tól a 2. sz. tagállamban található raktárba, majd a 2. sz. tagállamban található raktárból az 5. sz. tagállamba található „E” részére. Mikor tekinthetjük a két „árumozgást” egyetlen fuvarozásnak, illetve két különböző fuvarozásnak? Különböző forgatókönyveket fogunk megvizsgálni:

a) *1. forgatókönyv*: E forgatókönyv segítségével arra kívánunk rávilágítani, hogy a felek között az árumozgások időpontjában létrejött megállapodások döntő jelentőséggel bírnak annak meghatározásában, hogy megszakították-e a láncot.

Ahhoz, hogy ezt a forgatókönyvet a HI 36a. cikkében foglalt szabály alkalmazásában egyetlen fuvarozásnak tekinthessük, teljesülniük kell bizonyos feltételeknek. Először is

elengedhetetlen, hogy „B”, „C” és „D” közül az egyik közbenső gazdasági szereplőként eljárva szervezze meg mindkét árumozgást¹⁹.

Lehetséges azonban, hogy még ha egyikőjük is szervezi mindkét „árumozgást”, az említett két „árumozgás” mégsem tekinthető egyetlen fuvarozásnak. Vegyük például, hogy „B” szervezi mindkét „árumozgást”. Amikor a termékek megérkeznek a 2. sz. tagállamba, „B” nem kötött semmilyen adásvételi megállapodást „C”-vel a termékekkel kapcsolatban. Egy későbbi szakaszban adásvételi megállapodást köt „C”-vel, „C” ugyanezt megteszi „D”-vel, „D” pedig „E”-vel, és a termékeket elfuvarozzák „B”-től (2. sz. tagállamból) „E”-nek (5. sz. tagállamba). Ebben az esetben úgy véljük, hogy megszakadt az A-B-C-D-E lánc, még akkor is, ha „B” az a gazdasági szereplő, aki mindkét árumozgást szervezi.

Tehát amikor a termékeket az 1. sz. tagállamból a 2. sz. tagállamba fuvarozzák, egy „A” általi, Közösségen belüli értékesítésre kerülne sor az 1. sz. tagállamban, valamint egy „B” általi, Közösségen belüli beszerzésre a 2. sz. tagállamban. A „B”, „C”, „D” és „E” közötti ügyletek sorozata egyetlen – 2. sz. tagállamból az 5. sz. tagállamba irányuló – Közösségen belüli fuvarozást eredményez, amelyet a „B” által végzett értékesítéshez fognak hozzárendelni (nincs más lehetőség, ugyanis „B” a B-C-D-E lánc legelején álló értékesítő). A „C” részéről „D” részére, valamint a „D” részéről „E” részére történő későbbi értékesítés az 5. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz.

Másrészről ha „B”, amikor (vagy közvetlenül miután) megvásárolta a termékeket „A”-tól, már megkötötte „C”-vel a termékekre vonatkozó adásvételi megállapodást, és már az árumozgás kezdete előtt tudja, hogy azokat „E”-nek kell majd elfuvarozni az 5. sz. tagállamba, akkor az a tény, hogy két „árumozgás” történt, elvben nem akadályozza, hogy az ügyletek sorozata láncügyletnek minősüljön, tehát a két „árumozgás” (feltéve, hogy a 3.6.7. szakaszban foglalt 3. példában említettek szerint azok között folytonosság áll fenn) a HI 36a. cikkének alkalmazásában egyetlen fuvarozásnak tekinthető. Ebben az esetben „A” lesz az első értékesítő, „E” az utolsó vevő, „B” pedig, aki a két „árumozgásból” álló egyetlen fuvarozást szervezi, a közbenső gazdasági szereplő.

b) 2. forgatókönyv: Ettől eltérő következtetésre jutnánk, ha az első „árumozgást” „B” szervezné, a második „árumozgást” pedig „C”. Ebben az esetben mindkét árumozgás egy-egy fuvarozásnak számítana, és két lehetőség merülhet fel.

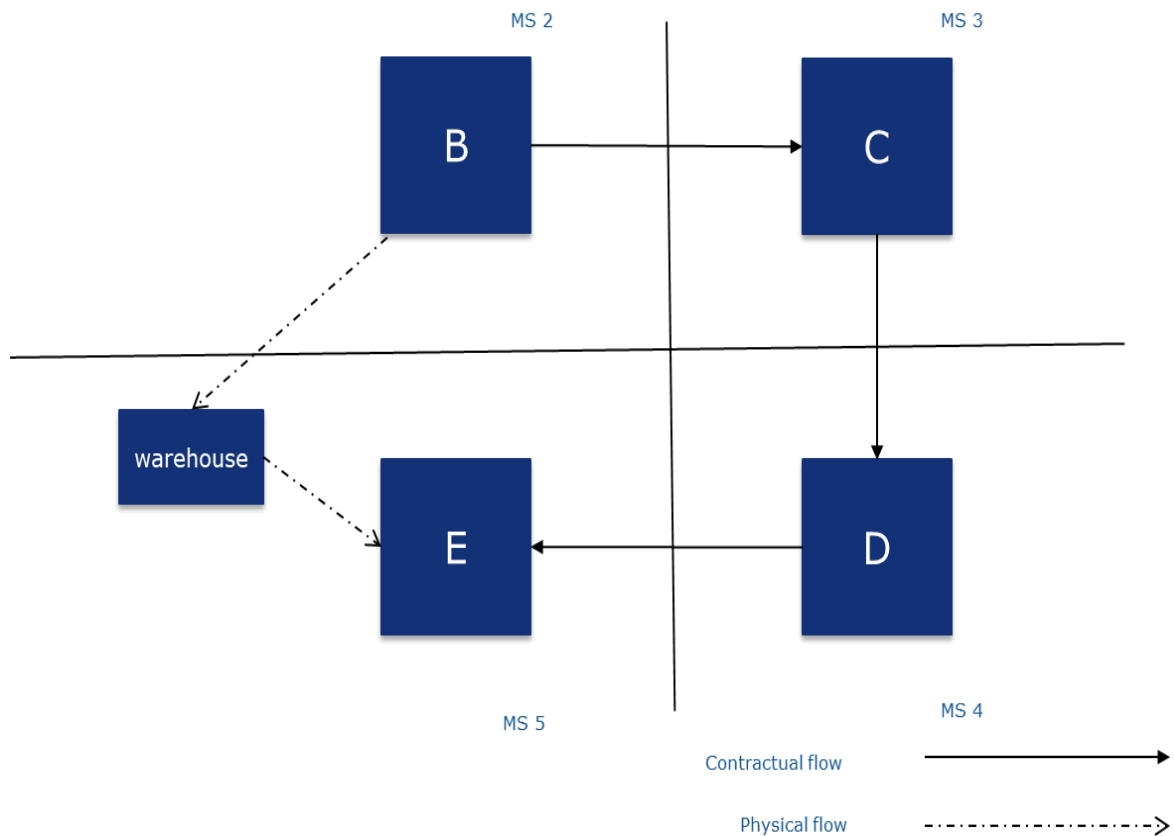
Egyrészt előfordulhat, hogy amikor „B” megszervezi a termékek elfuvarozását a 2. sz. tagállamban található raktárba, e termékek címzettje „C” lesz a „B” és „C” közötti adásvételi megállapodás alapján. Ilyen esetben az „A”, „B” és „C” közötti ügyletek láncügyletnek tekinthetők, ahol „B” a közbenső gazdasági szereplő. Ha a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt alkalmazzuk, sor kerülne egy „A” általi, Közösségen belüli értékesítésre az 1. sz. tagállamban, egy „B” általi, Közösségen belüli beszerzésre a 2. sz. tagállamban és egy „B” részéről „C” részére történő belföldi értékesítésre a 2. sz. tagállamban. Tehát a „C”, „D” és „E” közötti ügyletek esetében – mivel „C” az első értékesítő és ő szervezi a fuvarozást – „C” Közösségen belüli értékesítést végez a 2. sz. tagállamban, „D” Közösségen belüli beszerzést hajt végre az 5. sz. tagállamban, a „D” részéről „E” részére történő értékesítés pedig az 5. sz. tagállamon belüli belföldi ügyletnek fog minősülni.

¹⁹ Ha akár „A”, akár „E” szervezi mindkét „árumozgást”, azokat lehetne ugyan egyetlen fuvarozásnak tekinteni, de semmi esetre sem lenne alkalmazható a HI 36a. cikkében foglalt szabály, mivel nem lenne az említett rendelkezés értelmében vett közbenső gazdasági szereplő.

Másrészt, ha a termékek 2. sz. tagállamban található raktárba irányuló fuvarozását „B” szervezi és a termékek címzettje valójában „B” maga, így a fuvarozás nem kapcsolódik a „B” részéről „C” részére történő értékesítéshez, akkor a láncból ki kell vennünk az „A” részéről „B” részére történő értékesítést, tehát az 1. sz. tagállamban sor kerülne egy „A” általi, Közösségen belüli értékesítésre, a 2. sz. tagállamban pedig egy „B” általi, Közösségen belüli beszerzésre. A „B”, „C”, „D” és „E” közötti ügyletek láncügyletet képeznének, ahol „B” az első értékesítő, „E” az utolsó vevő, „C” pedig a közbelső gazdasági szereplő. Ha „C” közli „B”-vel a 2. sz. tagállam által számára kiadott héaazonosító számot, akkor a HI 36a. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabályt kell alkalmazni, és az „A”, „B”, „C”, „D” és „E” közötti összes értékesítés az előző bekezdéssel megegyező héaeljárás alá fog tartozni.

Ha azonban e második esetben „C” nem közli a 2. sz. tagállam által számára kiadott héaazonosító számot „B”-vel, akkor a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kell alkalmazni. Az „A” részéről „B” részére történő értékesítés nem változik, de a „B” részéről „C” részére történő értékesítés esetében a 2. sz. tagállamban egy „B” általi, Közösségen belüli értékesítésre, valamint az 5. sz. tagállamban egy „C” általi, Közösségen belüli beszerzésre kerülne sor, amit az 5. sz. tagállamban egy „C” részéről „D” részére és egy „D” részéről „E” részére történő belföldi értékesítés követne. Következésképpen, ha „C” a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kívánja alkalmazni, közölnie kell „B”-vel a 2. sz. tagállamtól eltérő tagállam által számára kiadott héaazonosító számot annak érdekében, hogy „B” tisztában legyen azzal, hogy a „C” részére történő értékesítést Közösségen belüli értékesítésként kell kezelnie, nem pedig a 2. sz. tagállamon belüli belföldi értékesítésként.

c) 3. forgatókönyv: Csakúgy, mint az 1. forgatókönyv esetében, e forgatókönyvet illetően is ragaszkodunk ahhoz az elképzeléshez, hogy a felek között az árumozgások időpontjában létrejött megállapodások döntő jelentőséggel bírnak annak meghatározásában, hogy megszakították-e a láncot. E forgatókönyvhöz egy másik példát fogunk használni (**5. példa**):



A termékeket „B” 2. sz. tagállamban található telephelyéről fuvarozzák el egy 5. sz. tagállamban található raktárba. A fuvarozást szervező személy „C”. A fuvarozás pillanatában „B” értékesítette a termékeket „C”-nek, „C” viszont még senkivel sem kötött adásvételi megállapodást a termékekkel kapcsolatban. Később, miután a termékek megérkeztek az 5. sz. tagállamba, „C” a termékek tekintetében adásvételi megállapodást köt „D”-vel, „D” pedig ugyanezt teszi „E”-vel. A raktárból „E” 5. sz. tagállamban található telephelyére irányuló áru fuvarozást szervező személy „C”.

Ebben az esetben arra is figyelniük kell, hogy milyen a termékek szerződéses helyzete, amikor sor kerül az első fuvarozásra. Ha Közösségen belüli fuvarozásra kerül sor, „C” a termékek tulajdonosa. Nem kerül sor ugyanazon termékek egymást követő értékesítésére, csupán egyetlen értékesítés lesz „B” és „C” között. A 2. sz. tagállamban tehát egy „B” általi, Közösségen belüli termékértékesítésre fog sor kerülni, amit az 5. sz. tagállamban egy „C” általi, Közösségen belüli termékbeszerzés követ. Ez a Közösségen belüli termékértékesítés adómentes lesz, ha teljesülnek a HI 138. cikkében megállapított feltételek.

Ebben az esetben nincs láncügylet. A „C” részéről „D” részére, valamint a „D” részéről „E” részére történő értékesítés egyaránt az 5. sz. tagállamban megvalósuló belföldi értékesítés lesz.

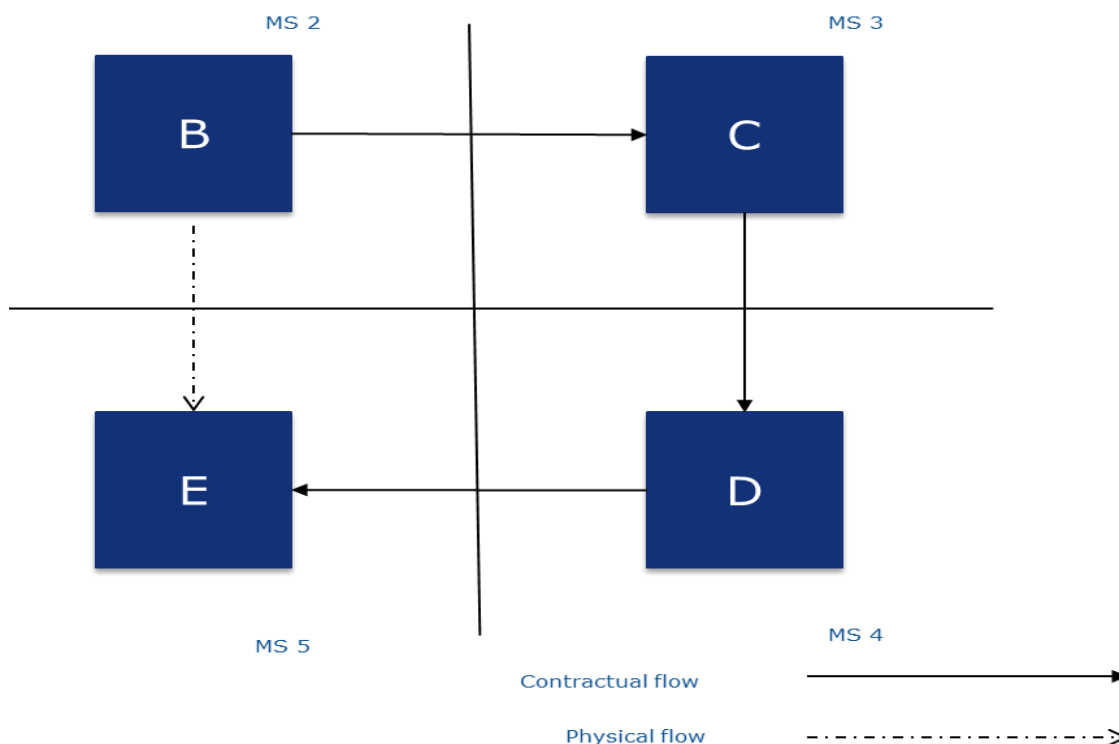
A megszakított fuvarozással és a lánc megszakadásával kapcsolatban vázolt különböző forgatókönyvek értékelését követően megállapíthatjuk, hogy ha több „árumozgás” történik vagy a fuvarozásban több személy is részt vesz, minden esetben meg kell vizsgálni a körülményeket annak megállapításához, hogy alkalmazhatók-e a láncügyletekre vonatkozó szabályok. Annak meghatározása lesz a lényeges, hogy hol található a termékek, nem pedig az, hogy hol található az értékesítők, valamint az, hogy milyen ügyletekre került sor az áruszállítás végzésekor.

3.6.9. A fuvarozás megszervezésére vonatkozó bizonyítékok

A közbenső gazdasági szereplőnek meg kell őriznie az arra vonatkozó bizonyítékokat, hogy a termékeket ő maga (saját nevében) vagy a megbízásából eljáró harmadik fél fuvarozta el vagy adta fel. Az ilyen bizonyítékokra annak meghatározásához van szükség, hogy ő közbenső gazdasági szereplő-e, következésképpen a láncon belül mely ügyletbe rendelhető hozzá a fuvarozás. Ez a bizonyíték azonban eltér attól, amelyre a HI 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentesség igénybevételéhez van szükség, ezért külön kell vizsgálni. Az adómentességet igénylő félnek, aki nem feltétlenül lesz a közbenső gazdasági szereplő, ugyancsak bizonyítékokat kell benyújtania az adóhatóság részére, amellyel igazolja, hogy teljesülnek az adómentesség alkalmazásához szükséges feltételek²⁰.

Ennélfogva két különböző bizonyítékra van szükség: a fuvarozás megszervezésére vonatkozó bizonyítékok (amelyek annak igazolására szolgálnak, hogy a fuvarozást egy adott adóalany saját maga vagy a megbízásából eljáró személy végezte), valamint magához a fuvarozáshoz kapcsolódó bizonyítékok (amelyek annak igazolására szolgálnak, hogy a termékeket valóban elfuvarozták egyik tagállamból egy másik tagállamba).

A következő példa (**6. példa**) segíteni fog jobban megérteni, milyen két különböző bizonyítékra van szükség:



Meg fogjuk vizsgálni, hogy az áru fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő részére végzett értékesítéshez rendelik-e hozzá, illetve „C”-e a közbenső gazdasági szereplő. A fuvarozást a „C” részére történő értékesítéshez rendelik hozzá, ily módon a „B” részéről

²⁰ Következésképpen, amennyiben a fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő által végzett értékesítéshez rendelik hozzá, az értékesítőnek meg kell őriznie a fuvarozással kapcsolatos bizonyítékokat annak érdekében, hogy igazolni tudja a Közösségen belüli értékesítés adómentességét. Továbbá ahhoz, hogy a VR 45a. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt vélelemmel élhessen, az értékesítőnek rendelkeznie kell az említett rendelkezésben előírt dokumentumokkal.

„C” részére történő értékesítés a Közösségen belüli értékesítés. Ahhoz, hogy „B” alkalmazni tudja az adómentességet, tekintve, hogy nem ő szervezte az áru fuvarozást, elvileg szüksége lesz i. a 2. sz. tagállamtól eltérő tagállam által számára kiadott héaazonosító számra; ii. igazolnia kell, hogy a termékeket elfuvarozták a 2. sz. tagállamból egy másik tagállamba; valamint iii. bizonyítania kell, hogy a termékeket „C” vagy a megbízásából eljáró harmadik fél fuvarozta el (mivel a HI 138. cikkének (1) bekezdése értelmében az adómentesség akkor alkalmazható, ha a termékeket vagy az értékesítő, vagy a beszerző, vagy a valamelyikük megbízásából eljáró harmadik fél fuvarozta el).

„C”-nek tehát nemcsak azt kell bizonyítania „B” részére, hogy a fuvarozás megtörtént, hanem azt is, hogy ő szervezte a fuvarozást (más szóval, hogy a fuvarozást saját maga vagy a megbízásából eljáró harmadik fél végezte). Meg kell jegyezni, hogy ha a bizonyítékok alapján „D” szervezte a fuvarozást, nem pedig „C”, akkor „D” a közbenső gazdasági szereplő. Ebben az esetben a Közösségen belüli fuvarozást a „C” részéről „D” részére vagy a „D” részéről „E” részére történő értékesítéshez rendelék, de nem lehetne a „B” részéről „C” részére történő értékesítéshez rendelni. Ez utóbbi értékesítés a 2. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz, és „B”-nek héát kell felszámítania „C” részére. Következésképpen „C”-nek bizonyítékkal kell szolgálnia „B” részére, hogy ő szervezte a fuvarozást, azaz nem azt, illetve nem csak azt kell bizonyítania, hogy a fuvarozás megtörtént.

3.6.10. A közbenső gazdasági szereplőnek közölnie kell a részére terméket értékesítővel a héaazonosító számát

A HI 36a. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabály alkalmazása érdekében a közbenső gazdasági szereplőnek közölnie kell a részére terméket értékesítővel az azon tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák **a részére terméket értékesítő számára.**

A HI 36a. cikkének (2) bekezdése nem írja elő, hogy erről az érintett adóhatóságok bármelyikét is tájékoztatni kellene, azt csupán az értékesítővel kell közölni.

A héaazonosító számot a részére terméket értékesítővel kell közölnie; lényegtelen, hogy a közbenső gazdasági szereplő közli-e a héaazonosító számot a láncügylet bármely más résztvevőjével.

Visszatérve a 2. példánkra, ha „D” a közbenső gazdasági szereplő, és közli „C”-vel a 2. sz. tagállam által a számára (azaz „D” számára) kiadott héaazonosító számot, akkor a fuvarozást a „D” részéről „E” részére történő értékesítéshez fogják hozzárendelni. A HI 36a. cikkének (2) bekezdése szempontjából nincs jelentősége, hogy „D” közli-e héaazonosító számát „B”-vel vagy „E”-vel. Tehát ha „D” közli a héaazonosító számát „B”-vel vagy „E”-vel, de nem közli „C”-vel, akkor az általános szabályt fogják alkalmazni, és a fuvarozást vagy a feladást a „C” részéről „D” részére történő értékesítéshez fogják hozzárendelni.

3.6.11. Hogyan kell közölnie a közbenső gazdasági szereplőnek a héaazonosító számát?

Nincs megszabva, hogy milyen formában kell közölni a héaazonosító számot. Ez minden olyan módon megtehető, ami alkalmas annak igazolására, hogy az értékesítő megkapta az értesítést. Ebből a szempontból az e-mailváltás is elegendő lehet.

A felek szabadon megállapodhatnak az értesítés módjáról. Ezt nem kell minden egyes ügyletnél megtenni. A közbenső gazdasági szereplő megteheti, hogy csak egyszer közli a részére terméket értékesítővel a héaazonosító számot, amelyet az adott tagállamba irányuló valamennyi értékesítés esetében használni kell. Ha a közbenső gazdasági szereplő ugyanattól az értékesítőtől kap termékeket, például az 1. sz. tagállamban és a 2. sz. tagállamban, elegendő csak egyszer megadnia a részére terméket értékesítő számára az 1. sz. tagállamba irányuló értékesítésekhez használt héaazonosító számot, illetve a 2. sz. tagállamba irányuló értékesítésekhez használt héaazonosító számot. Ez a két szám megegyezhet, de két különböző szám is lehet.

A közbenső gazdasági szereplő közölheti az értékesítővel, hogy egy adott időponttól kezdve a valamely konkrét tagállamba irányuló értékesítésekhez az eddig használttól eltérő héaazonosító számot fog használni. A közbenső gazdasági szereplő úgy is dönthet, hogy bizonyos termékértékesítések esetében az általa „általában” használttól eltérő héaazonosító számot fog használni. Tehát ha a részére terméket értékesítővel közöl egy bizonyos héaazonosító számot, amelyet az adott tagállamba irányuló összes termékértékesítés esetében használni kell, tájékoztathatja úgy az értékesítőt, hogy egy konkrét termékértékesítés esetében ettől eltérő héaazonosító számot fog használni.

Az értékesítő – ha úgy kívánja – kérheti a közbenső gazdasági szereplőtől, hogy minden egyes ügyletnél külön közölje vele a héaazonosító számát, hogy biztos lehessen abban, hogy helyesen alkalmazza az adómentességet.

3.6.12. A héaazonosító szám közlésével kapcsolatos bizonyítási eszközök

A közbenső gazdasági szereplőnek és a részére terméket értékesítőnek meg kell őriznie az értesítés bizonyítékát, és azt be kell nyújtaniuk az adóhatóságoknak, ha arra szükség van a szabály helyes alkalmazásának ellenőrzéséhez. Ezért annak bizonyításához, hogy közölték a héaazonosító számot, valamilyen írásbeli – elektronikusan vagy más módon küldött – értesítésre van szükség.

Mindazonáltal, még ha a közbenső gazdasági szereplő vagy a részére terméket értékesítő semmilyen bizonyítékot sem tud bemutatni arról, hogy a közbenső gazdasági szereplő közölte a részére terméket értékesítővel a termék feladási helye szerinti tagállam által számára kiadott héaazonosító számot, ezt akkor is adottnak fogják tekinteni, ha teljesülnek a következő feltételek:

1. a részére terméket értékesítő által számára kiállított számlán szerepel a közbenső gazdasági szereplőnek azon tagállam által kiadott héaazonosító száma, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, valamint
2. a számlán feltüntették az abban a tagállamban fizetendő héa összegét, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták (kivéve héamentes ügylet esetében; ebben az esetben a számlának tartalmaznia kell a héairányelv alkalmazandó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre való hivatkozást, vagy bármely más olyan hivatkozást, amely arra utal, hogy a HI 226. cikkének (11) bekezdésével összhangban adómentes a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás).

Az érintett tagállamok hatóságainak azt is tudniuk kell ellenőrizni, hogy az értékesítő és a közbenső gazdasági szereplő magatartása összhangban van-e a számlán szereplő adatokkal. Tehát például, ha az értékesítő a számla szerint héát számított fel az ügylet során, a héának szerepelnie kell az értékesítő héanyilvántartásában – ha köteles ilyet vezetni –, valamint a héabevallásában.

3.6.13. Mi történik, ha a közbenső gazdasági szereplő és a részére terméket értékesítő nem tudja bizonyítani az értesítés megtörténtét?

Amennyiben a közbenső gazdasági szereplő és a részére terméket értékesítő nem tudja bizonyítani, hogy a közbenső gazdasági szereplő közölte a részére terméket értékesítővel az azon tagállam által számára kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, valamint a fenti 3.6.12. szakaszban említett feltételek sem teljesülnek, feltehetően nem teljesülnek a HI 36a. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabály alkalmazásának feltételei, így a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kell alkalmazni.

3.6.14. Mikor kell a közbenső gazdasági szereplőnek közölnie a héaazonosító számot?

A HI 36a. cikke nem határozza meg, hogy mikor kell az értékesítővel közölni a héaazonosító számot. Elvileg úgy tűnik, hogy rendes körülmények között ezt az adóztatandó tényállás megvalósulása előtt kell közölni.

Amennyiben a közbenső gazdasági szereplő az említett időpontig nem közölte a részére terméket értékesítővel a termékek feladási helye szerinti tagállam által számára kiadott héaazonosító számot, akkor a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kell alkalmazni, így az áru fuvarozást a közbenső gazdasági szereplő részére történő értékesítéshez fogják hozzárendelni, és ez lesz a Közösségen belüli értékesítés. Ezért az értékesítő nem számít fel héát a közbenső gazdasági szereplő számára, amennyiben a közbenső gazdasági szereplő közölte az értékesítővel a termékek feladási helyétől eltérő tagállam által számára kiadott héaazonosító számot, az értékesítő pedig meggyőződött arról, hogy a közbenső gazdasági szereplő vagy a megbízásából eljáró másik személy egy másik tagállamba fuvarozza a termékeket.

Előfordulhat azonban, hogy a közbenső gazdasági szereplő valamilyen hiba folytán téves héaazonosító számot közöl. Ez a helyzet állna elő például akkor, ha a részére terméket értékesítőnek azt az utasítást adta volna, hogy mindig a termékek feladási helye szerinti tagállam által számára kiadott héaazonosító számot használja, de az adott termékértékesítés esetében a termékek rendeltetési helye szerinti tagállam által kiadott héaazonosító számát kívánta volna használni. Ebben az esetben a közbenső gazdasági szereplő számára lehetővé kell tenni, hogy akár az adóztatandó tényállás megvalósulása után is közölhesse a termékek rendeltetési helye szerinti tagállam által számára kiadott héaazonosító számot. A késedelmes értesítés következményei az eset körülményeitől függően eltérőek lehetnek.

Ha az értesítésre az adóztatandó tényállás megvalósulása után, de az adott időszakra vonatkozó héabevallás benyújtási határideje előtt kerül sor, az értékesítő vonatkozó nemzeti szabályokkal összhangban egyszerűen helyesbíti a számlát, és az ügyletre (ha az összes feltétel teljesül) immár héamentességet alkalmaz, továbbá az ezen értékesítésre vonatkozó héabevallásában nem fog semmilyen héaösszeget feltüntetni.

Ha az értesítésre az adóztatandó tényállás megvalósulása, valamint az adott időszakra vonatkozó héabevallás benyújtási határideje után kerül sor, az értékesítő a vonatkozó nemzeti szabályokkal összhangban ugyancsak helyesbítheti a számlát, és az ügyletre – ha az összes feltétel teljesül – immár héamentességet alkalmaz. Az értékesítő az adott tagállamban meghatározott eljárásoknak megfelelően helyesbíti a héabevallást.

3.6.15. Mi történik, ha a közbenső gazdasági szereplő több héaazonosító számmal rendelkezik?

Térjünk vissza a 2. példánkhoz: ha „C” a közbenső gazdasági szereplő, előfordulhat, hogy rendelkezik a székhelye szerinti tagállam (3. sz. tagállam) által kiadott héaazonosító számmal, a termékek feladási helye szerinti tagállam (2. sz. tagállam) által kiadott héaazonosító számmal, valamint a termékek érkezési helye szerinti tagállam (5. sz. tagállam) által kiadott héaazonosító számmal.

Az, hogy „C” rendelkezik a 2. sz. tagállam által kiadott héaazonosító számmal, még nem kötelezi őt arra, hogy ezt a héaazonosító számot használja azon ügyletek esetében, amelyekben az említett tagállamban letelepedett értékesítők és/vagy az ott található termékek vesznek részt. Használhatja az említett tagállam vagy bármely másik tagállam által kiadott héaazonosító számot. A következményeket tekintve azonban nem mindegy, hogy egyik vagy másik héaazonosító számot választja.

Már megvizsgáltuk, hogy milyen következményekkel jár, ha „C” a 2. sz. tagállam által kiadott héaazonosító számot adja meg. Ebben az esetben „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 2. sz. tagállamon belüli belföldi értékesítés lesz, az áru fuvarozást pedig a „C” általi értékesítéshez fogják hozzárendelni. „C” tehát Közösségen belüli értékesítést végez a 2. sz. tagállamban (ami a HI 138. cikkében foglalt feltételek teljesülése esetén adómentes lesz).

„C” azonban az 5. sz. tagállam által számára kiadott héaazonosító számot is megadhatja „B”-nek. Ebben az esetben a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kell alkalmazni, és a fuvarozást a „C” részére történő értékesítéshez rendelik hozzá. A „B” részéről „C” részére történő Közösségen belüli értékesítés lesz adómentes. „C” Közösségen belüli beszerzést fog megvalósítani a 5. sz. tagállamban.

Amennyiben „C” a 3. sz. tagállam által számára kiadott héaazonosító számot adja meg „B”-nek, ugyancsak a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kell alkalmazni, és a fuvarozást a „C” részére történő értékesítéshez rendelik hozzá. A „B” részéről „C” részére történő Közösségen belüli értékesítés lesz adómentes, hiszen a HI 138. cikke csupán azt írja elő, hogy a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállam által kiadott héaazonosító számot kell használni.

A HI 40. cikkének megfelelően „C” Közösségen belüli termékbeszerzést végez az 5. sz. tagállamban, azaz a termékek feladásának vagy elfuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállamban, így a Közösségen belüli termékbeszerzést az 5. sz. tagállamban fogják megadóztatni. A HI 41. cikke szerint azonban a 3. sz. tagállam szintén megadóztathatja a Közösségen belüli termékbeszerzést, mivel a „C” a termékbeszerzéshez a 3. sz. tagállam által kiadott héaazonosító számot használta. A kettős adóztatás elkerülése érdekében „C”-nek a 3. sz. tagállam adóhatóságai felé bizonyítania kell, hogy az értékesítésre a HI 40. cikkével összhangban, azaz a termékek feladásának vagy elfuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállamban (5. sz. tagállamban) alkalmazták a héát.

3.6.16. Mi történik, ha a közbenső gazdasági szereplő semmilyen héaazonosító számot nem közöl a részére terméket értékesítővel?

Előfordulhat, hogy a közbenső gazdasági szereplő semmilyen héaazonosító számot nem közöl a részére terméket értékesítővel. A 2. példát véve alapul meg fogjuk vizsgálni, hogy mi történik, ha „C” a közbenső gazdasági szereplő, aki nem közölt semmilyen

háaazonosító számot „B”-vel. Ebben az esetben „B”-nek az ügyletre héát kell felszámítania „C”-vel szemben.

Az, hogy a termékek elhagyták a 2. sz. tagállam területét, valamint „C” adóalanyként jár el, nem elegendő ahhoz, hogy a Közösségen belüli értékesítés héamentességben részesüljön. A HI 138. cikke (1) bekezdésnek b) pontja a Közösségen belüli értékesítés adómentességének feltételeként előírja, hogy „C”-nek közölnie kell „B”-vel a termékek indulási helyétől eltérő tagállam által számára kiadott háaazonosító számot. Mivel nem tette meg, „B”-nek a Közösségen belüli értékesítés után héát kell felszámítania.

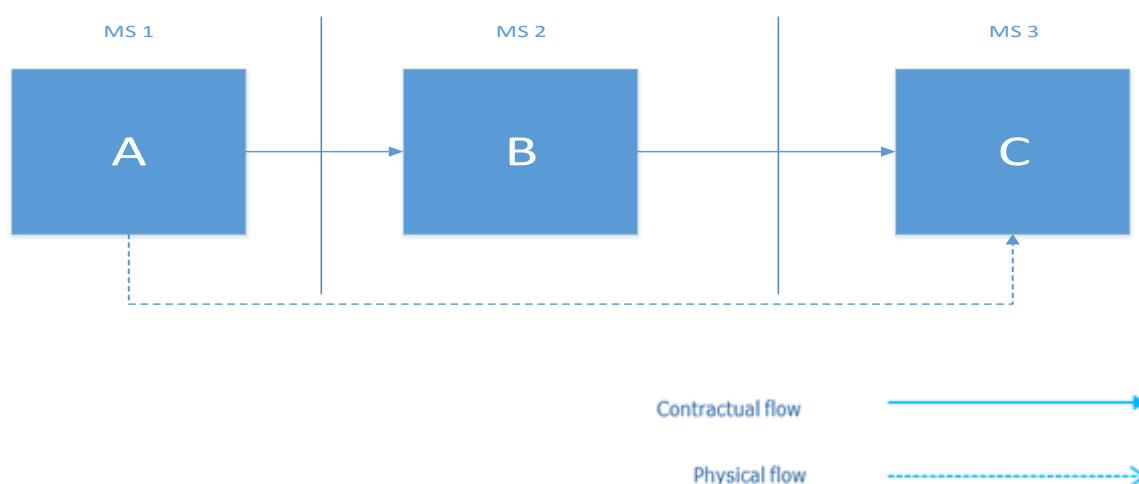
Meg kell jegyezni, hogy a 2. sz. tagállamban megvalósuló, Közösségen belüli értékesítés megadóztatása nem gátolja, hogy az 5. sz. tagállamban a HI 40. cikkével és a VR 16. cikkével összhangban megadóztassák „C” Közösségen belüli beszerzését.

„C” úgy orvosolhatja ezt a helyzetet, hogy egy későbbi szakaszban közli a háaazonosító számát. Közölheti „B”-vel a 2., a 3. vagy az 5. sz. tagállamban kapott háaazonosító számát, a következmények pedig az előző szakaszban kifejtettek szerint ennek megfelelően alakulnak. Ilyenkor a számlák helyesbitésével kapcsolatban a 2. sz. tagállamban megállapított szabályokat kell alkalmazni.

3.6.17. A háromszögügyletek egyszerűsítése

Ahogy azt már említettük, a HI 36a. cikkében foglalt szabály hatálya annak tisztázására korlátozódik, hogy a láncon belül melyik ügylethez kapcsolódik a fuvarozás. Ezek a szabályok semmilyen hatással nincsenek az általános szabályok szerint meghatározott adókötelezettségre. Nem befolyásolják továbbá a háromszögügyletek tekintetében megállapított egyszerűsítés alkalmazhatóságát sem, amennyiben a HI 141. cikkében foglalt valamennyi feltétel teljesül.

A következő példában (**7. példa**) egy olyan egyszerű láncügyletet képzelhetünk el, ahol a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítést lehet alkalmazni:



„B” a közbenső gazdasági szereplő. A HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabály szerint a fuvarozást vagy a feladást a közbenső gazdasági szereplő részére történő értékesítéshez, azaz az „A” részéről „B” részére történő értékesítéshez rendelik hozzá. „A” tehát az 1. sz. tagállamban Közösségen belüli értékesítést végez, „B” pedig a 3. sz. tagállamban Közösségen belüli beszerzést valósít meg. Meg fogjuk vizsgálni, hogy teljesülnek-e a HI 141. cikkében megállapított, a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés alkalmazásához szükséges követelmények:

a) A Közösségen belüli termékbeszerzést olyan adóalany („B”) végzi, aki nem rendelkezik székhellyel az érintett tagállamban (3. sz. tagállamban), azonban egy másik tagállamban (2. sz. tagállamban) héaazonosító számmal rendelkezik.

b) A termékbeszerzésre az adott termékek érintett tagállamban (3. sz. tagállamban) történő, „B” általi későbbi értékesítése céljából kerül sor.

c) A termékeket közvetlenül a „B” héanyilvántartásba vételének helye szerinti tagállamtól (2. sz. tagállamtól) eltérő tagállamból (1. sz. tagállamból) fuvarozzák el annak a személynek, aki részére „B” a későbbi értékesítést végzi („C”).

d) Az a személy, aki részére a későbbi értékesítést teljesíteni kell („C”), az érintett tagállamban (3. sz. tagállamban) héaazonosító számmal rendelkező másik adóalany.

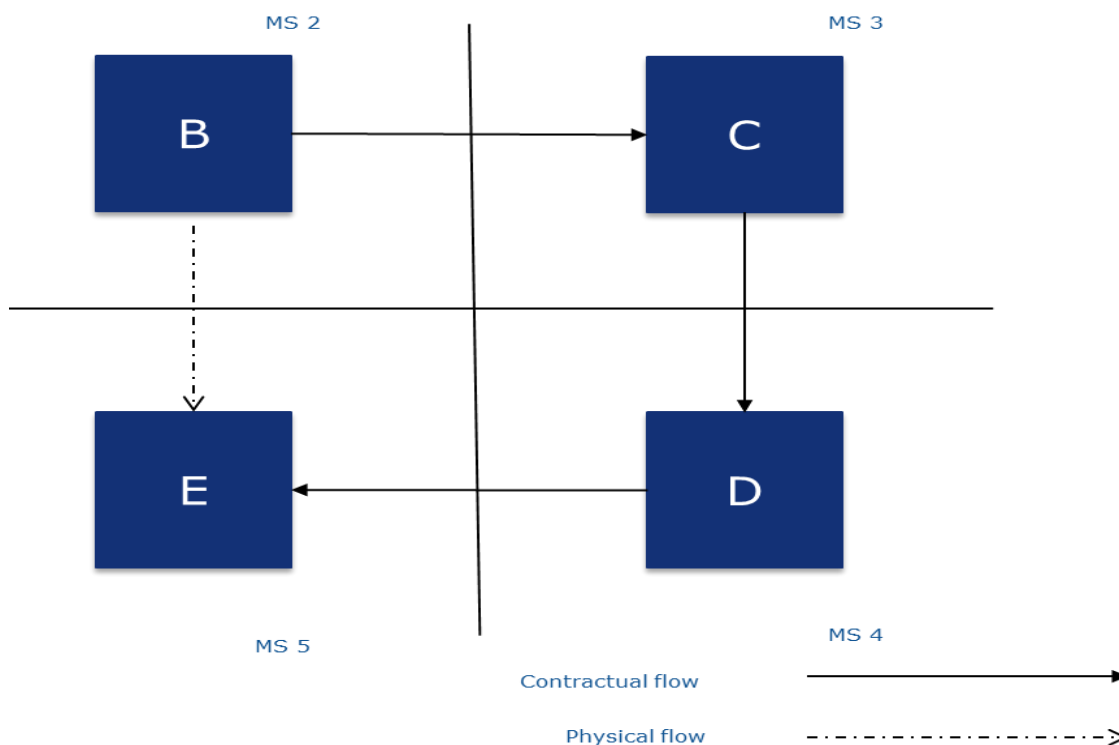
e) A HI 197. cikkével összhangban „C”-t jelölték meg a „B” által végzett értékesítés után esedékes héa megfizetésére kötelezett személyként.

Következésképpen teljesülnek a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés alkalmazásának feltételei. Az ügylet megadóztatása tehát a következőképpen fog történni:

- „A” Közösségen belüli értékesítést végez a 1. sz. tagállamban. Ez a Közösségen belüli értékesítés adómentes lesz, ha a HI 138. cikkében megállapított összes feltétel teljesül.
- „B” Közösségen belüli beszerzést hajt végre a 3. sz. tagállamban. A HI 141. cikkének alkalmazásából fakadóan nem számítanak fel héát erre a termékbeszerzésre.
- „B” belföldi értékesítést végez „C” részére a 3. sz. tagállamban. A HI 197. cikke szerint „C” lesz az értékesítés után esedékes héa megfizetésére kötelezett személy.
- „B”-nek tehát sem az 1., sem a 3. sz. tagállamban nem kell héaazonosító számmal rendelkeznie, illetve héát elszámolnia. Továbbá annak biztosítása érdekében, hogy „B”-t ne adóztassák meg a 2. sz. tagállamban Közösségen belüli beszerzés miatt, „B”-nek eleget kell tennie a HI 42. cikkében foglalt feltételeknek.

3.6.17.1. A láncban háromnál több szereplő vesz részt

A példánkban ezúttal egy olyan láncot mutatunk be, amelyben négy gazdasági szereplő vesz részt (**8. példa**):



A 8. példában „C” a közbelső gazdasági szereplő. „C” közli „B”-vel a 2. sz. tagállam által számára kiadott héaazonosító számot. Ezért a HI 36a. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabály helyett a HI 36a. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabályt kell alkalmazni, tehát a fuvarozást a „C” által végzett értékesítéshez rendelik hozzá. Ennélfogva a „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 2. sz. tagállamban megvalósuló belföldi értékesítés lesz, a „C” részéről „D” részére történő értékesítés pedig a 2. sz. tagállamban adómentes (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), Közösségen belüli termékértékesítés lesz.

A Közösségen belüli termékbeszerzést „D” végzi, aki nem rendelkezik székhellyel az 5.sz. tagállamban, azaz a termékek érkezési helye szerinti tagállamban, azonban a 4. sz. tagállamban héaazonosító számmal rendelkezik. „D” a terméket azzal a céllal vásárolja, hogy azokat később ugyanabban a tagállamban, azaz az 5. sz. tagállamban „E” részére értékesítse. A termékeket közvetlenül a „D” héanyilvántartásba vételének helye szerinti tagállamtól (4. sz. tagállamtól) eltérő tagállamból (2. sz. tagállamból) fuvarozták el annak a személynek, aki részére „D” a későbbi értékesítést végzi („E”). „E” olyan adóalany, aki az 5. sz. tagállamban rendelkezik héaazonosító számmal. Tehát ha a HI 197. cikkével összhangban „E” az 5. sz. tagállamban székhellyel nem rendelkező személy által végzett értékesítés után esedékes héa megfizetésére kötelezett személy, a HI 141. cikkében megállapított szabályt kell alkalmazni.

Ebben az esetben nem kell héát felszámítani az 5. sz. tagállamban „D” által végzett Közösségen belüli beszerzés után. A HI 197. cikkével összhangban „E” lesz az 5. sz. tagállamban végzett, „D” részéről „E” részére történő értékesítés után esedékes héa megfizetésére kötelezett személy.

„D”-nek tehát az 5. sz. tagállamban nem kell héaazonosító számmal rendelkeznie, illetve héát elszámolnia. Továbbá annak biztosítása érdekében, hogy „D”-t ne adóztassák meg a 4. sz. tagállamban Közösségen belüli beszerzés miatt, „D”-nek eleget kell tennie a HI 42. cikkében foglalt feltételeknek.

3.6.17.2. A háromszögületet követő későbbi termékértékesítés

A 8. példában „C” volt a közbenső gazdasági szereplő. „C” a 3. sz. tagállamban számára kiadott héaazonosító számot közli „B”-vel, nem pedig a 2. sz. tagállam által számára kiadott héaazonosító számot. A példánkban abból indulunk ki, hogy „D” nemcsak a 4. sz. tagállamban, hanem az 5. sz. tagállamban is rendelkezik héaazonosító számmal. Ebben az esetben a láncügyletekre vonatkozó általános szabályt kell alkalmazni, és a fuvarozást a „B” részéről „C” részére történő értékesítéshez rendelik hozzá. „C” Közösségen belüli beszerzést fog végrehajtani az 5. sz. tagállamban. Ha szó szerint vesszük a HI 141. cikkét, elképzelhető, hogy az adómentesség nem alkalmazható az említett „C” általi Közösségen belüli beszerzésre, mert úgy tekinthető, hogy nem teljesülnek a HI 141. cikkének c) pontjában foglalt feltételek: a termékeket nem annak a személynek adják fel vagy fuvarozzák el, aki részére „C” az értékesítést végzi („D”), hanem egy másik személynek („E”), aki a láncban lejjebb helyezkedik el. Ha így van, „C”-nek szerepelnie kellene az 5. sz. tagállam héanyilvántartásában és az 5. sz. tagállamban héát kellene elszámolnia a Közösségen belüli beszerzés kapcsán²¹.

A HI 141. cikkében meghatározott adómentesség azonban még ebben az esetben is alkalmazható.

E tekintetben meg kell jegyezni, hogy „C”, azaz a közbenső gazdasági szereplő számára a termékek „D” részére történő értékesítése során nincs jelentősége annak, hogy „D” mit szándékozik tenni a termékekkel.

„C” eleget tesz „D”-vel szembeni kötelezettségeinek azzal, hogy a termékeket elküldi a „C” és „D” által meghatározott helyre. Ez a hely a „D” telephelye vagy egy harmadik fél által üzemeltetett raktár is lehet. De ez lehet akár „E” telephelye is a „D” és „E” közötti ügyletből fakadóan, amelyről „C”-nek nem feltétlenül van tudomása.

Ily módon „C” eleget tesz a HI 141. cikkében foglalt követelményeknek, mivel a termékeket a „D” által kijelölt helyre küldi. Az, hogy történt egy értékesítés „D” részéről „E” részére, amelyről „C” esetleg tud vagy nem tud, nem befolyásolja az adómentesség alkalmazásához szükséges követelmények „C” általi teljesítését.

Megvizsgálhatjuk, hogy milyen különbségek vannak e forgatókönyv („B”, „C” és „D” közötti háromszögület, noha a termékeket „E”-nek küldik) és azon eset között, amikor a „B”, „C” és „D” közötti háromszögület keretében a termékeket „D” telephelyére küldik, és a láncügyleten kívül kerül sor a „D” részéről „E” részére történő későbbi értékesítésre.

Az 5. sz. tagállamban „C” által végrehajtott Közösségen belüli termékbeszerzés mindkét esetben adómentes lesz, és „C”-nek egyik esetben sem kell nyilvántartásba vetetnie magát az említett tagállamban. „D”-nek ilyen esetben szerepelnie kellene az 5. sz. tagállam héanyilvántartásában, és „D”-t héafizetési kötelezettség terhelné a „C” által az említett tagállamban a részére teljesített belföldi értékesítés után.

Ezenkívül a HI 42. cikkének b) pontját is figyelembe kell venni. Ez azt jelenti, hogy „C”-nek mindkét esetben eleget kell tennie „a 265. cikkben meghatározott, összesítő

²¹ Ha azonban a HI 140. cikkének c) pontjában meghatározott adómentesség alkalmazandó (ami akkor állna fenn, ha az 5. sz. tagállam a „C” és „D” közötti későbbi értékesítés során a HI 194. cikkében előírt választható fordított adózást alkalmazza), akkor „C” a Közösségen belüli beszerzés miatt köteles lenne nyilvántartásba vetetnie magát az 5. sz. tagállamban, de nem lenne köteles elszámolni ezt a Közösségen belüli beszerzést, mivel a beszerzés adómentes lenne.

nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségeinek”, így „C”-nek a 3. sz. tagállamban benyújtandó összesítő nyilatkozatában fel kell tüntetnie a „D” részére történő későbbi értékesítést és „D” 5. sz. tagállamban kapott héaazonosító számát. Máskülönb „C” mindkét esetben adófizetési kötelezettséggel bírna a 3. sz. tagállamban a Közösségen belüli beszerzés vonatkozásában, mivel e beszerzéshez a 3. sz. tagállam által kiadott héaazonosító számot használta (a HI 41. cikke).

A „D” részéről „E” részére történő értékesítés minden esetben az 5. sz. tagállamban adóköteles belföldi értékesítés lesz.

Mint látható, „C”, „D” és „E” szempontjából nincs különbség abban az esetben, ha a termékek „E”-nek történő küldésekor alkalmazzák a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítést, illetve ha a termékek „D”-nek történő küldésekor alkalmazzák a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítést, aki később értékesíti és küldi el a termékeket „E”-nek. Ha azonban nem alkalmazzák az egyszerűsítést, „C” köteles az 5. sz. tagállamban nyilvántartásba vetetni magát és elszámolni a héát.

A fent említett körülmények elemzését követően megállapítható, hogy a 8. példában bemutatott ezen esetben teljesülnek a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés alkalmazásának feltételei, amennyiben „C” a termékeket a „D” által megjelölt, 5. sz. tagállamban található helyre fuvarozza, valamint „D” héaazonosító számmal rendelkezik az 5. sz. tagállamban. Teljesül a HI 141. cikkének c) pontjában meghatározott feltétel, mivel a termékeket közvetlenül a „D” által „C”-vel közölt helyre fuvarozták.

Ennélfogva az 5. sz. tagállamban „C” által végrehajtott Közösségen belüli termékbeszerzésnek adómentesnek kell lennie, „C”-nek pedig nem kell nyilvántartásba vetetnie magát az 5. sz. tagállamban. „D” lenne a héafizetésre kötelezett személy az 5. sz. tagállamban a „C” által „D” részére teljesített belföldi értékesítés vonatkozásában, és a D” részéről „E” részére történő értékesítés szintén az 5. sz. tagállamban adóköteles belföldi értékesítés lenne. A HI 42. cikkének alkalmazásában „C” köteles lenne összesítő nyilatkozatot benyújtani a 3. sz. tagállamban, feltüntetve „D” 5. sz. tagállamban kapott héaazonosító számát.

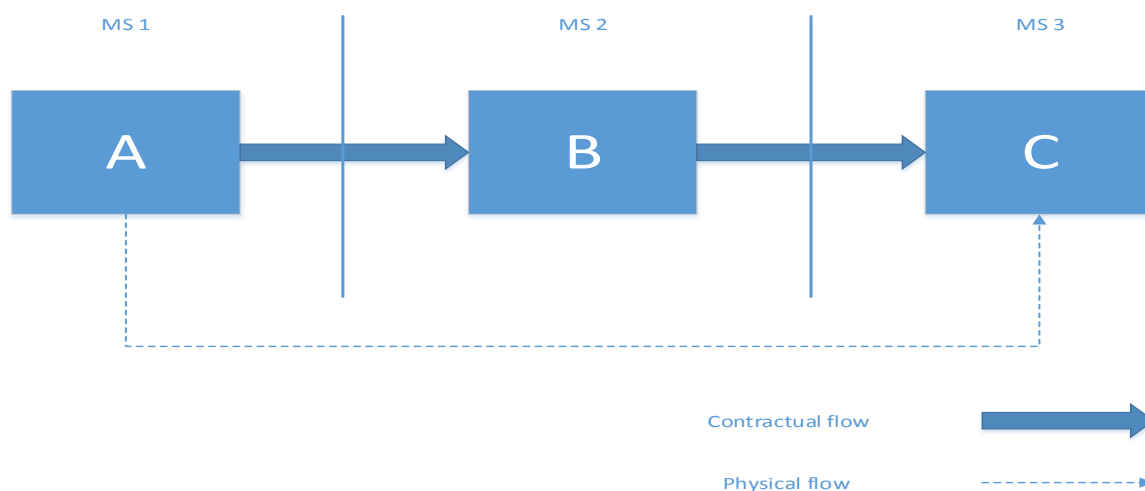
Összefoglalva, a láncügyletekre vonatkozó szabályok a láncban részt vevő felek számától függetlenül alkalmazandók. A háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés viszont csak akkor alkalmazható, ha a láncban részt vevő három felet érintő ügyletek esetében teljesülnek a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés feltételei. A gyakorlatban csak a láncügyletekben részt vevő adóalanyok egyike, vagyis aki a láncon belül a Közösségen belüli beszerzést végzi, élvezheti esetlegesen a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítés előnyeit. A fenti példában ez a személy „C”, „D” viszont nem élhet ezzel a lehetőséggel.

3.6.18. A lánc legvégén álló személy a végső fogyasztó

A 3.3. szakaszban említettek szerint a láncügyletben legalább három személynek kell részt vennie. Nem szükséges azonban, hogy mindegyikük adóalany legyen.

Előfordulhat ugyanis, hogy a lánc legvégén álló személy nem adóalany, hanem ő a végső fogyasztó. Ezért a láncügyletekre vonatkozó szabályokat olyan esetekben is alkalmazhatnánk, amikor „A” adóalany termékeket értékesít „B” adóalany számára, aki ugyanezeket a termékeket „C”-nek, egy nem adóalany magánszemély részére értékesíti. A termékeket közvetlenül „A”-tól „C”-nek, az 1. sz. tagállamból a 3. sz. tagállamba fuvarozzák el.

9. példa



Ebben a helyzetben a láncügyletekre vonatkozó szabályok alkalmazása szempontjából a közbenső gazdasági szereplő egyedül „B” lehet.

Ha az általános szabály alkalmazandó, a fuvarozást az „A” részéről „B” részére történő értékesítéshez fogják hozzárendelni. Következésképpen „A” az 1. sz. tagállamban héamentes, Közösségen belüli termékértékesítést fog végezni (ha teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek), „B” pedig a 3. sz. tagállamban adóköteles, Közösségen belüli beszerzést fog megvalósítani. A „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 3. sz. tagállamban megvalósuló belföldi ügylet lesz.

Ha „B”, a közbenső gazdasági szereplő közli „A”-val a számára azon tagállam által kiadott héazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák, a feladást vagy fuvarozást az általa végzett értékesítéshez, azaz a „B” részéről „C” részére történő értékesítéshez rendelnék hozzá. Az „A” részéről „B” részére történő értékesítés az 1. sz. tagállamban adóköteles belföldi ügylet lesz. A „B” részéről „C” részére történő értékesítés a 3. sz. tagállamban adóköteles távértékesítésnek minősülne, kivéve, ha teljesülnek a HI 34. cikkében foglalt feltételek, mivel ebben az esetben az ügylet az 1. sz. tagállamban lenne adóköteles.

4. A KÖZÖSSÉGEN BELÜLI TERMÉKÉRTÉKESÍTÉSEKRE VONATKOZÓ ADÓMENTESSÉG

4.1. Vonatkozó rendelkezés

A HI 138. cikke.

4.2. Miről szól ez a rendelkezés?

A HI 138. cikkének módosítása 2 elemből áll:

- az (1) bekezdést átszerkesztették és a szöveg egy új feltétellel egészült ki;
- a cikk egy (1a) bekezdéssel egészült ki.

A HI 138. cikkének (1) bekezdése

A HI 138. cikkének (1) bekezdését illetően a következőket kell figyelembe venni:

- A HI 138. cikke (1) bekezdése a) pontjának tartalma megegyezik a HI 138. cikke (1) bekezdésének 2019. december 31-ig alkalmazandó változatában foglaltakkal.
- A b) pont azonban új feltételeket határoz meg az adómentesség alkalmazásával kapcsolatban, amely a következő két elemből áll:
 - o az az adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a részére az értékesítés történik, héaazonosító számmal rendelkezik egy, a termékek feladásának vagy szállításának megkezdése szerinti tagállamtól eltérő tagállamban;

valamint

- o az említett adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a részére az értékesítés történik, ezt a héaazonosító számot közölte az értékesítővel.

Az első elemet illetően meg kell jegyezni, hogy annak az adóalanynak vagy nem adóalany jogi személynek, aki számára az értékesítést végzik, nem feltétlenül kell az azon tagállam által kiadott héaazonosító számmal rendelkeznie, amelybe a termékeket fuvarozzák; elegendő, ha ez a termékek feladásának vagy szállításának megkezdése szerinti tagállamtól eltérő tagállam által hozzárendelt héaazonosító szám.

A második elemet illetően meg kell jegyezni, hogy a jogi szöveg nem határozza meg, hogy a szerződő feleknek hogyan kell megosztaniuk egymással a héaazonosító számot. Ezt tehát a szerződő felek belátásra kell bízni, és erre nem vonatkozhat semmilyen formai követelmény (például egy adott dokumentum használata). A HI 36a. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben a fentiekben megállapítottakhoz hasonlóan abból, hogy az értékesítő a számlán feltüntette a vevője héaazonosító számát, vélelmezhető, hogy a vevő közölte az értékesítővel a héaazonosító számát.

A HI 138. cikkének (1a) bekezdése

Ami a HI 138. cikkének (1a) bekezdését illeti, ki kell emelni, hogy a 138. cikk egy új (1a) bekezdéssel egészült ki, amelynek értelmében az (1) bekezdésben meghatározott adómentesség nem alkalmazandó, ha az értékesítő nem tett eleget a HI 262. és 263. cikkében meghatározott, összesítő nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének,

vagy ha az általa már benyújtott összesítő nyilatkozat az értékesítés vonatkozásában nem a HI 264. cikke alapján megkövetelt helyes információkat tartalmazza, kivéve, ha az értékesítő megfelelően és az illetékes hatóságok számára kielégítő módon meg tudja indokolni ezt a hiányosságot.

4.3. A HI 138. cikkének (1) és (1a) bekezdésével kapcsolatban felmerülő részletkérdések

4.3.1. A héabizottság által elfogadott iránymutatások

A héabizottság 2019. június 3-i 113. ülésén elfogadott iránymutatások

3. ÚJ JOGSZABÁLYOK – A KÖZELMÚLTBAN ELFOGADOTT UNIÓS HÉARENDELKEZÉSEK VÉGREHAJTÁSÁVAL KAPCSOLATOS KÉRDÉSEK

3.1. Származás: Bizottság

Hivatkozások: A héairányelv 17a. cikke, 36a. cikke, 138. cikkének (1) és (1a) bekezdése, 243. cikkének (3) bekezdése és 262. cikkének (2) bekezdése
A héa végrehajtási rendelet 45a. és 54a. cikke

Tárgy: A gyors intézkedésekre vonatkozó csomag: az (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv és az (EU) 2018/1912 tanácsi végrehajtási rendelet végrehajtása
([Taxud.c.1\(2019\)3533969 dokumentum – 968. sz. munkadokumentum](#))

E. dokumentum – taxud.c.1(2019) 7900313 – 976. sz. munkadokumentum

A Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség: kölcsönhatás a héa-visszatérítési irányelvvel (3.3.1. szakasz)²²

A héabizottság egyhangúlag megerősíti, hogy a 2018. december 4-i (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv által a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban bevezetett módosítás a Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség alkalmazásával kapcsolatban további érdemi feltétellel egészíti ki az irányelvet. A héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy ez a kiegészítés azt jelenti, hogy ha a terméket beszerző személy nem közli a héaazonosító számát az értékesítővel, vagy ha a megadott héaazonosító számot az a tagállam adta ki, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, úgy kell tekinteni, hogy nem teljesülnek az adómentesség alkalmazásának 138. cikkben meghatározott feltételei, és az értékesítőnek nincs más választása, mint hogy felszámítsa a héát.

F. dokumentum – taxud.c.1(2019) 7900872 – 977. sz. munkadokumentum

A Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség: A 138. cikk (1a) bekezdésének alkalmazása (3.3.2. szakasz)²³

1. A héabizottság egyhangúlag elismeri, hogy ténylegesen csak az értékesítés teljesítésétől és a számla kiállításától eltelt bizonyos idő után állapítható meg az a tény, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség nem alkalmazandó abban az esetben, ha az értékesítő nem tesz eleget az (1a) bekezdésben foglaltaknak.

²² Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal.

²³ Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal.

Sőt, a héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy szükségszerűen eltelik valamennyi idő az értékesítés vevő számára történő teljesítésének és kiszámlázásának időpontja, valamint azon időpont között, amikor az értékesítőnek eleget kell tennie a héairányelv 262. és 263. cikkében előírt, az összesítő nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének. A héabizottság abban is egyhangúlag egyetért, hogy elkerülhetetlenül eltelik valamennyi idő aközött, amikor az értékesítőnek be kell nyújtania az összesítő nyilatkozatot, illetve amikor az adóhatóságok intézkednek, mivel ilyen intézkedést csak akkor hoznak, ha nem nyújtják be az összesítő nyilatkozatot, vagy ha úgy ítélik meg, hogy a benyújtott összesítő nyilatkozat nem a helyes információkat tartalmazza.

2. A héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy ezért biztosítani kell, hogy az értékesítő az értékesítés teljesítésének időpontjában adómentességet élvezhessen, feltéve, hogy teljesülnek a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételek, mivel az értékesítés időpontjában egyedül ezek a feltételek relevánsak annak meghatározása szempontjából, hogy alkalmazandó-e vagy sem az adómentesség.

Ami a héairányelv 138. cikkének (1a) bekezdésében vázolt eseteket illeti, a héabizottság csaknem egyhangúlag egyetért abban, hogy az adómentesség visszamenőleg csak akkor vonható vissza, ha az adóhatóságok megállapítják, hogy az értékesítő nem tett eleget a héairányelv 262. és 263. cikkében meghatározott, az összesítő nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének, vagy ha az általa már benyújtott összesítő nyilatkozat a szóban forgó értékesítés vonatkozásában nem a héairányelv 264. cikke alapján megkövetelt helyes információkat tartalmazza, kivéve, ha az értékesítő megfelelően és az illetékes hatóságok számára kielégítő módon meg tudja indokolni ezt a hiányosságot.

[G. dokumentum – taxud.c.1\(2019\) 7901495 – 978. sz. munkadokumentum](#)

*A Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség: összekapcsolva a 194. cikkben előírt, választható fordított adózással (3.3.3. szakasz)*²⁴

Amennyiben úgy ítélik meg, hogy a héairányelv 17. cikke szerinti áru fuvarozásra kerül sor, mert a vevői készletre vonatkozó megállapodás keretébe tartozó termékek nem felelnek meg az ahhoz szükséges feltételeknek, hogy továbbra is ilyen megállapodások hatálya alá tartozhassanak, a héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy:

- a) ha az árutovábbítást végző adóalany még nem rendelkezik héaazonosító számmal abban a tagállamban, amelyben a termékeket először vevői készletre vonatkozó megállapodás hatálya alá vonták, az általa ebben a tagállamban végzett vélelmezett Közösségen belüli beszerzésre tekintettel héaazonosító számot kell szereznie az említett tagállamban;
- b) a héairányelv 214. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján szükség van a héaalany nyilvántartásba vételére, és ez alól nem adhat felmentést a szóban forgó tagállam, még akkor sem, ha a vélelmezett Közösségen belüli beszerzés a héairányelv 140. cikkének c) pontjával összhangban adómentes lesz.

Ez az iránymutatás – A Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség: összekapcsolva a 194. cikkben előírt, választható fordított adózással (3.3.3. szakasz) –

²⁴ Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal.

szoros kapcsolatban van e magyarázó megjegyzések 2.5.4. szakaszában taglalt kérdéssel. Hivatkozás történik erre a szakaszra.

4.3.2. Mi történik, ha a beszerző nem közli az értékesítővel a számára azon tagállamtól eltérő tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták?

Abban az esetben, ha a beszerző semmilyen formában nem közli héaazonosító számát az értékesítővel, vagy ha a megadott héaazonosító számot az a tagállam adta ki, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, akkor az adómentesség alkalmazásának HI 138. cikkében meghatározott feltételei közül legalább egy (konkrétan a HI 138. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott feltétel) nem fog teljesülni, és az értékesítőnek fel kell számíttania a héát.

Ez akkor is így van, ha az adómentesség alkalmazásának minden egyéb feltétele teljesül, és az értékesítő – például az értékesített termékek típusa vagy mennyisége alapján – okkal feltételezi, hogy a vevő adóalany vagy nem adóalany jogi személy.

Az, hogy az értékesítő – mivel nem teljesülnek a HI 138. cikkében foglalt feltételek – héát számít fel az értékesítés után, nincs hatással a vevő által a termék feladásának vagy fuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállamban végrehajtott Közösségen belüli termékbeszerzés héamegítélésére (a VR 16. cikke).

Amennyiben az a beszerző, akik bizonyítani tudja, hogy a beszerzés időpontjában adóalanyként járt el, későbbi szakaszban is közölheti a részére terméket értékesítővel az azon tagállamtól eltérő tagállamban kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, és nem merül fel a csalás vagy a visszaélés gyanúja, az értékesítő pedig a vonatkozó nemzeti jogszabályokban megállapított szabályokkal összhangban helyesbíti a számlát.

4.3.3. Mi történik, ha a beszerző héaazonosító szám iránti kérelmet nyújtott be az adóhatóságokhoz, de a számlakiállítás időpontjában még nem kapta meg ezt a héaazonosító számot?

Ha a beszerző a számla értékesítő általi kiállításakor azért nem tudott héaazonosító számot megadni az értékesítőnek, mert az adóhatóságok még nem dolgozták fel a beszerző héaazonosító szám iránti kérelmét, az értékesítő nem alkalmazhatja a HI 138. cikkében megállapított adómentességet, mivel nem teljesül minden feltétel.

Amint a beszerző megkapja a héaazonosító számot, a fenti 4.3.2. szakaszban kifejtetteknek megfelelően helyesbítik a számlát.

4.3.4. Egyes tagállamok különbséget tesznek a kizárólag bizonyos belföldi ügyletekre érvényes héaazonosító szám és azon héaazonosító szám között, amely a HI 215. cikkével összhangban a kibocsátó tagállam azonosítására szolgáló előtaggal rendelkezik. Mindkét héaazonosító szám használható a HI 138. cikke szerinti adómentességhez?

Nem. A HI 138. cikkének alkalmazásában kizárólag az a héaazonosító szám használható, amely rendelkezik a kibocsátó tagállam azonosítására szolgáló előtaggal. A tagállam kizárólag ezt a héaazonosító számot rögzíti a VIES adatbázisban, ezért az értékesítő kizárólag ezt a héaazonosító számot tudja ellenőrizni.

4.3.5. Melyik héaazonosító számot kell használni a HI 138. cikke szerinti adómentesség alkalmazásához, ha a beszerző a HI 11. cikke szerinti héacsoport tagja?

Az EUB megállapította, hogy a HI 11. cikkének végrehajtása azzal a következménnyel jár, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti jogszabályok lehetővé teszik az egymással szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló személyek és kiváltképp vállalkozások számára, hogy a héa szempontjából a továbbiakban ne különálló adóalanyként, hanem egyetlen adóalanyként kezeljék őket. Tehát ha valamely tagállam végrehajtja az említett rendelkezést, a HI 11. cikke értelmében egymással szoros kapcsolatban álló személyeket nem lehet adóalanyként vagy a HI 9. cikke értelmében vett személyként külön kezelni. Ebből következik, hogy az egyetlen adóalanyként való kezelés kizárja, hogy az ilyen szoros kapcsolatban álló személyek a továbbiakban önálló adóalanyként rendelkezzenek héaazonosító számmal²⁵.

Ez azt jelenti, hogy ténylegesen csak a héacsoport rendelkezik a HI 138. cikke szerinti adómentességhez használandó héaazonosító számmal.

4.3.6. Mit jelent a HI 138. cikkének (1a) bekezdésében foglalt „kivéve, ha az értékesítő megfelelően és az illetékes hatóságok számára kielégítő módon meg tudja indokolni ezt a hiányosságot” szövegrész?

A 2018. december 4-i (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv (7) preambulumbekkezdésében a Tanács a következőképpen határozta meg a rendelkezés célját: „Emellett a VIES-nyilatkozat fontos szerepet játszik abban, hogy az érkező tagállam információkkal rendelkezzen a termékek területén való jelenlétéről, ezért az Unióban folytatott csalás elleni küzdelemnek is meghatározó eleme. A tagállamoknak ezért biztosítaniuk kell, hogy amennyiben az értékesítő nem teljesíti a VIES-nyilatkozattal kapcsolatos kötelezettségét, az adómentesség nem alkalmazandó, kivéve, ha az értékesítő jóhiszeműen jár el, azaz megfelelően meg tudja indokolni az illetékes adóhatóságok számára az összesítő nyilatkozatot érintő hiányosságokat, amely egyben magában foglalhatja azt is, hogy az értékesítő közli a 2006/112/EK irányelv 264. cikke alapján megkövetelt helyes információt.”.

A HI 138. cikke (1a) bekezdésének első része kimondja azt az elvet, hogy a HI 262., 263. és 264. cikkének való megfelelés elmaradása esetén nem alkalmazható az adómentesség. A HI 138. cikke (1a) bekezdésének utolsó része azt jelenti, hogy mégis alkalmazható az adómentesség, ha az értékesítő megfelelően és az illetékes hatóságok számára kielégítő módon meg tudja indokolni ezt a hiányosságot.

Az (1a) bekezdésének ezen utolsó része arra a helyzetre utal, amikor az értékesítő és az értékesítés végrehajtásának helye szerinti tagállam illetékes hatóságai között eseti alapon rendezik a meg nem felelést.

Mindazonáltal a következő helyzetekben tekinthető úgy, hogy kellően indokolt az értékesítő hiányossága (kivéve, ha az adóhatóságok okkal feltételezik, hogy a hiányosság valamilyen csalási konstrukció egyik eleme), feltéve, hogy az értékesítő, amint tudomást szerzett a hiányosság alapjaként szolgáló hibáról, kijavítja azt:

²⁵ Lásd az EUB C-162/07. sz., *Amplifin* ügyben 2008. május 22-én hozott ítéletét.

- o az értékesítő véletlen hiba folytán nem az azon időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban tüntette fel az adómentes, Közösségen belüli értékesítést, amikor sor került az értékesítésre, hanem a következő időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban;
- o az értékesítő feltüntette az azon időszakra vonatkozó összesítő nyilatkozatban az adómentes, Közösségen belüli értékesítést, amikor sor került az értékesítésre, de a szóban forgó értékesítés értékével kapcsolatban nem szándékos hibát vétett;
- o a termékeket beszerző vállalat átszervezése folytán a vállalat új nevet és új hÉaazonosító számot kapott, de egy rövid átmeneti időszak során még létezik a régi név és hÉaazonosító szám. Az értékesítő az összesítő nyilatkozatban tévesen e régi hÉaazonosító számmal tüntette fel az ügyleteket.

5. A FUVARÓZÁS BIZONYÍTÁSA

5.1. Vonatkozó rendelkezés

A VR 45a. cikke.

5.2. Miről szól ez a rendelkezés?

A VR 45a. cikke úgy rendelkezik, hogy a 45a. cikk (1) bekezdésének a) vagy b) pontja által meghatározott esetekben azt kell vélelmezni, hogy teljesül a Közösségen belüli termékértékesítés HI 138. cikke szerinti adómentességének egyik feltétele, mégpedig az, hogy a termékeket valamely tagállamból a területén kívülre, de a Közösség területére adták fel vagy fuvarozták el.

Ez egyben azt is jelenti, hogy:

- önmagában az a) vagy b) pontban meghatározott esetek egyike sem elegendő ahhoz, hogy az értékesítés a HI 138. cikkének megfelelően adómentes legyen. Feltételezhető, hogy teljesül valamelyik alapfeltétel, de ahhoz, hogy az adómentesség alkalmazható legyen, a HI 138. cikkében meghatározott többi feltételnek is teljesülnie kell;
- a vélelmet nem lehet fordított módon alkalmazni. Másképp fogalmazva, az a tény, hogy nem teljesülnek a vélelem feltételei, nem jelenti automatikusan azt, hogy nem alkalmazható a HI 138. cikke szerinti adómentesség. Ilyen esetben az értékesítőnek az adóhatóság számára kielégítő módon kell bizonyítania, hogy teljesülnek az adómentesség feltételei (beleértve a fuvarozást is). Más szóval, ha a vélelem nem alkalmazható, a helyzet ugyanaz marad, mint a VR 45a. cikkének hatálybalépése előtt volt.

A VR 45a. cikkének (2) bekezdése kimondja, hogy az adóhatóság megdöntheti az (1) bekezdés alapján megállapított vélelmet, nevezetesen azt, hogy a termékeket valamely tagállamból a területén kívülre, de a Közösség területére adták fel vagy fuvarozták el.

A vélelem megdöntése tehát azt jelenti, hogy az adóhatóságok bizonyítékokkal tudnak szolgálni azzal kapcsolatban, hogy a termékeket valójában nem adták fel vagy fuvarozták el valamely tagállamból a területén kívülre, de a Közösség területére. Ez lehet a helyzet például akkor, amikor az ellenőrzés során az adóhatóságok megállapítják, hogy a termékek még mindig az értékesítő raktárában vannak, vagy az adóhatóságoknak tudomásuk van arról, hogy a fuvarozás során olyan esemény következett be, amelynek következtében a termékek a tagállam területének elhagyása előtt megsemmisültek.

Ha az adóhatóságok rendelkeznek a vélelem megdöntéséhez szükséges bizonyítékokkal (tekintettel a cél eléréséhez szükséges bizonyítékok jellegére), nyilvánvalóan nem alkalmazandó a HI 138. cikke szerinti adómentesség. E tekintetben a „vélelem megdöntése” azt jelenti, hogy az adóhatóságok olyan bizonyítékokkal rendelkeznek, amelyek igazolják, hogy nem került sor az áru fuvarozásra.

A „vélelem megdöntése” eltér attól a helyzettől, amikor az adóhatóság bizonyítani tudja, hogy a VR 45a. cikkének (3) bekezdésében felsorolt, bizonyítékként benyújtott dokumentumok egyike vagy helytelen információt tartalmaz, vagy akár hamis. Ennek az lenne a következménye, hogy nem teljesülnek az (1) bekezdés a) vagy b) pontjában meghatározott esetek fennállásának feltételei. Ennélfogva az értékesítő már nem

hivatkozhat arra a vélelemre, hogy a termékeket valamely tagállamból a területén kívülre, de a Közösség területére adták fel vagy fuvarozták el. Az értékesítőnek azonban továbbra is módjában állhat vagy az, hogy olyan, a VR 45a. cikkében említett egyéb dokumentumokat nyújtson be, amelyek lehetővé teszik számára, hogy éljen a vélelemmel (kivéve, ha az adóhatóságok ismételten bizonyítják, hogy az említett dokumentumok nem felelnek meg a valóságnak vagy hamisak), vagy az, hogy elegendő bizonyítékkal szolgáljon annak alátámasztására, hogy teljesülnek a HI 138. cikke szerinti adómentesség feltételei.

5.3. Az e rendelkezéssel kapcsolatban felmerülő részletkérdések

5.3.1. A héabizottság által elfogadott iránymutatások

A héabizottság 2019. június 3-i 113. ülésén elfogadott iránymutatások

3. ÚJ JOGSZABÁLYOK – A KÖZELMÚLTBAN ELFOGADOTT UNIÓS HÉARENDELKEZÉSEK VÉGREHAJTÁSÁVAL KAPCSOLATOS KÉRDÉSEK

3.1. Származás: Bizottság

Hivatkozások: A héairányelv 17a. cikke, 36a. cikke, 138. cikkének (1) és (1a) bekezdése, 243. cikkének (3) bekezdése és 262. cikkének (2) bekezdése
A héa végrehajtási rendelet 45a. és 54a. cikke

Tárgy: A gyors intézkedésekre vonatkozó csomag: az (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv és az (EU) 2018/1912 tanácsi végrehajtási rendelet végrehajtása
([Taxud.c.1\(2019\)3533969 dokumentum – 968. sz. munkadokumentum](#))

H. dokumentum – taxud.c.1(2019) 7901898 – 979. sz. munkadokumentum

A Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség: a „független” kifejezés jelentése a fuvarozás bizonyítása tekintetében (3.3.4. szakasz)²⁶

A héabizottság csaknem egyhangúlag egyetért abban, hogy annak megállapításakor, hogy a héa végrehajtási rendelet 45a. cikke (1) bekezdése a) pontjának és b) pontja ii. alpontjának alkalmazásában „független”-e két fél,

- a) a két fél nem tekinthető „függetlennek”, ha azonos jogi személyiséggel rendelkeznek; valamint
- b) a héairányelv 80. cikkében meghatározott kritériumokat kell alkalmazni, hogy ne lehessen egymástól függetlennek tekinteni azokat a feleket, akiket „családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat” fűz egymáshoz.

5.3.2. Mi történik a VR 45a. cikkének hatálybalépését követően a fuvarozás bizonyítására vonatkozó, meglévő tagállami szabályokkal? Továbbra is alkalmazandók lesznek e nemzeti szabályok?

A tagállamok kötelesek a VR 45a. cikkét alkalmazni. Ez azt jelenti hogy amennyiben az abban foglalt feltételek teljesülnek, az értékesítő jogosult élvezni a vonatkozó vélelem által kínált előnyöket. Ezen túlmenően a tagállamok a héára vonatkozó nemzeti

²⁶ Ez a cím a héabizottság 968. sz. munkadokumentumának vonatkozó részére utal.

jogszabályaikban a fuvarozás bizonyításával kapcsolatban más – a VR 45a. cikkében előírt vélelemnél rugalmasabb – vélelmeket is megállapíthatnak. Ha ez az eset állna fenn, az értékesítő élhetne a VR 45a. cikkében és/vagy a héára vonatkozó nemzeti jogszabályokban foglalt vélelmekkel, feltéve, hogy teljesülnek a vonatkozó feltételek. E tekintetben továbbra is alkalmazhatók azok a meglévő nemzeti héaszabályok, amelyek a fuvarozás bizonyításával kapcsolatban a VR 45a. cikkében előírtnál rugalmasabb feltételeket állapítanak meg.

5.3.3. *Mi történik, ha nem teljesülnek a VR 45a. cikkében meghatározott, a fuvarozás vélelmére vonatkozó feltételek? Ez azt jelenti, hogy ebben az esetben nem alkalmazandó a HI 138. cikke szerinti adómentesség?*

Az, hogy nem teljesülnek a VR 45a. cikke (1) bekezdésének a) vagy b) pontjában meghatározott esetek fennállásának feltételei, nem jelenti automatikusan azt, hogy a HI 138. cikke szerinti adómentesség nem alkalmazandó. Ebben az esetben az értékesítőnek kell az adóhatóságok számára kielégítő módon bizonyítania, hogy teljesülnek a HI 138. cikke szerinti adómentesség feltételei (a fuvarozást is beleértve).

5.3.4. *Mi történik, ha az adóhatóság bizonyítani tudja, hogy a VR 45a. cikkének (3) bekezdésében felsorolt, bizonyítékként benyújtott dokumentumok egyike vagy helytelen információt tartalmaz, vagy akár hamis? Továbbra is hivatkozhat az eladó a feladás vagy a fuvarozás vélelmére?*

Ha az adóhatóság bizonyítani tudja, hogy a bizonyítékként benyújtott dokumentumok egyike vagy téves információkat tartalmaz, vagy akár hamis, az eladó a továbbiakban már nem támaszkodhat a vélelemre annak következtében, hogy nem teljesülnek a VR 45a. cikke (1) bekezdésének a) vagy b) pontjában meghatározott esetek fennállásának feltételei.

Az eladónak továbbra is módjában állhat azonban vagy az, hogy benyújtson olyan, a VR 45a. cikkében említett egyéb dokumentumokat, amelyek lehetővé teszik számára, hogy éljen a vélelemmel (kivéve, ha az adóhatóságok ismételten bizonyítják, hogy az említett dokumentumok nem felelnek meg a valóságnak vagy hamisak), vagy az, hogy elegendő bizonyítékkal szolgáljon annak alátámasztására, hogy teljesülnek a HI 138. cikke szerinti adómentesség feltételei.

5.3.5. *Mi történik, ha az értékesítő vagy a beszerző a saját fuvarszerszámaival végzi a fuvarozást?*

Ebben az esetben nem alkalmazandó a vélelem, mivel nem teljesül a VR 45a. cikke (1) bekezdésének a) pontjában és b) pontjának ii. alpontjában meghatározott azon követelmény, miszerint olyan, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékokkal kell rendelkezni, amelyeket egymástól, az eladótól és a beszerzőtől is független két különböző fél állított ki.

5.3.6. *Mi tekintendő a VR 45a. cikke (1) bekezdése b) pontja i. alpontjának alkalmazásában beszerzőtől származó „írásbeli nyilatkozatnak”? Milyen formátumban (papíron és/vagy elektronikus formában) fogják elfogadni azt az adóhatóságok, pl. e-mailben vagy aláírt eredeti dokumentumként?*

E rendelet alkalmazásában „írásbeli nyilatkozatnak” minősül minden olyan dokumentum, amely tartalmazza a VR 45a. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában említett összes elemet.

A végrehajtási rendelet nem tartalmaz konkrét szabályokat azzal kapcsolatban, hogy milyen formátumban kell az írásbeli nyilatkozatot benyújtani. Észszerűen elvárható lenne azonban, hogy a tagállamok bizonyos rugalmasságot alkalmazzanak és ne vezessenek be túl szigorú korlátozásokat, pl. ne csak a papíralapú dokumentumot, hanem annak elektronikus változatát is elfogadják, amennyiben az a VR 45a. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában említett összes információt tartalmazza.

5.3.7. Milyen formátumban (papíron és/vagy elektronikus formában) fogják az adóhatóságok elfogadni a VR 45a. cikkének (3) bekezdésében említett, a feladás vagy a fuvarozás bizonyítékeként használt dokumentumokat?

A végrehajtási rendelet nem tartalmaz konkrét szabályokat azzal kapcsolatban, hogy milyen formátumban kell benyújtani a VR 45a. cikkének (3) bekezdésében említett, a feladás vagy a fuvarozás bizonyítékeként elfogadandó dokumentumokat. Észszerűen elvárható lenne azonban, hogy a tagállamok bizonyos rugalmasságot alkalmazzanak és ne vezessenek be túl szigorú korlátozásokat, pl. ne csak a papíralapú dokumentumokat, hanem az ilyen dokumentumok elektronikus változatát is elfogadják.

5.3.8. Mi történik, ha a beszerző a VR 45a. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában említett írásbeli nyilatkozatot nem bocsátja az eladó rendelkezésére az értékesítést követő hónap tizedik napjáig?

A 10 napos határidő célja, hogy pontos időkeretet határozzanak meg a beszerző számára az írásbeli nyilatkozat eladó részére történő benyújtását illetően, ahelyett, hogy az eladót büntetnék és megfosztanák attól a lehetőségtől, hogy éljen a vélelemmel, ha a beszerző nem nyújtotta be időben az írásbeli nyilatkozatot. Éppen ezért, még ha a beszerző a határidő lejártja után bocsátja az eladó rendelkezésére az írásbeli nyilatkozatot, az eladónak lehetősége lesz a vélelemre támaszkodni, feltéve, hogy a VR 45a. cikkében foglalt összes többi vonatkozó feltétel teljesül.

6. VONATKOZÓ JOGI RENDELKEZÉSEK

6.1. Héairányelv (a továbbiakban: HI)

„A VR 17a. cikke.

(1) Nem minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek, ha az adóalany a vállalkozásából származó termékeket vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében egy másik tagállamba továbbítja.

(2) E cikk alkalmazásában akkor kell úgy tekinteni, hogy vevői készletre vonatkozó megállapodás áll fenn, ha teljesülnek a következő feltételek:

- a) az adóalany vagy a megbízásából eljáró harmadik fél termékeket ad fel vagy fuvaroz el egy másik tagállamba abból a célból, hogy ezeket a termékeket ott megérkezésük után egy későbbi szakaszban egy másik adóalany részére értékesítse, mely utóbbi a két adóalany között fennálló megállapodással összhangban jogosult e termékek tulajdonjogára;
- b) a termékeket feladó vagy elfuvarozó adóalany gazdasági tevékenységének székhelye nem abban a tagállamban van, amelybe a termékeket feladja vagy elfuvarozza, és ott nem rendelkezik állandó telephellyel sem;
- c) az az adóalany, akinek a részére a termékeket értékesíteni szánják, héaazonosító számmal rendelkezik abban a tagállamban, amelybe a termékeket feladják vagy elfuvarozzák, és mind az azonossága, mind az említett tagállam által számára kiadott héaazonosító szám ismert a b) pontban említett adóalany előtt a feladás vagy az elfuvarozás megkezdésének időpontjában;
- d) a termékeket feladó vagy elfuvarozó adóalany bejegyzi a termékek továbbítását a 243. cikk (3) bekezdésében meghatározott nyilvántartásba, valamint a 262. cikk (2) bekezdésében meghatározott összesítő nyilatkozatban feltünteti a vevő azonosságát és a számára azon tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelybe a termékeket feladta vagy elfuvarozta.

(3) Ha a (2) bekezdésben foglalt feltételek teljesülnek, a következő szabályokat kell alkalmazni a termékek feletti tulajdonosként való rendelkezési jognak a (2) bekezdés c) pontjában említett adóalanyra történő átengedésekor, feltéve, hogy az átengedésre a (4) bekezdésben említett határidőn belül sor kerül:

- a) úgy kell tekinteni, hogy az az adóalany, aki vagy akinek a megbízásából egy harmadik személy a termékeket feladta vagy elfuvarozta, a 138. cikk (1) bekezdésével összhangban termékértékesítést végez abban a tagállamban, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták;
- b) úgy kell tekinteni, hogy az az adóalany, akinek a részére a termékeket értékesítik, Közösségen belüli termékbeszerezést végez abban a tagállamban, amelybe a termékeket feladták vagy elfuvarozták.

(4) Amennyiben a termékek azon tagállamba való megérkezését követő 12 hónapon belül, amelybe a termékeket feladták vagy elfuvarozták a termékeket nem értékesítették a (2) bekezdés c) pontjában illetve a (6) bekezdésben említett azon adóalanynak, akinek azokat szánták, és nem merült fel a (7) bekezdésben megállapított körülmények egyike sem, úgy kell tekinteni, hogy a 12 hónapos időtartam leteltét követő napon megtörténik a 17. cikk értelmében vett továbbítás.

(5) Nem tekinthető úgy, hogy megtörténik a 17. cikk értelmében vett továbbítás,

amennyiben teljesülnek a következő feltételek:

a) a termékekkel való rendelkezés jogát nem engedték át és ezeket a termékeket visszaküldik abba a tagállamba, amelyből azokat feladták vagy elfuvarozták, a (4) bekezdésben említett határidőn belül; és

b) az az adóalany, aki feladta vagy elfuvarozta a termékeket, bejegyzí azok visszaküldését a 243. cikk (3) bekezdésében meghatározott nyilvántartásba.

(6) Amennyiben a (4) bekezdésben említett időtartamon belül a (2) bekezdés c) pontjában említett adóalany helyébe másik adóalany lép, nem tekintendő úgy, hogy abban az időpontban, amikor az egyik adóalany helyébe másik adóalany lép megtörténik a 17. cikk értelmében vett továbbítás, feltéve, hogy:

a) teljesül a (2) bekezdésben szereplő valamennyi egyéb alkalmazandó feltétel; és

b) a (2) bekezdés b) pontjában említett adóalany bejegyzí a 243. cikk (3) bekezdésében meghatározott nyilvántartásba azt, hogy az egyik adóalany helyébe másik adóalany lépett.

(7) Amennyiben a (4) bekezdésben említett határidőn belül a (2) és a (6) bekezdésben foglalt feltételek valamelyike már nem teljesül, úgy kell tekinteni, hogy a 17. cikk szerinti terméktovábbítás abban az időpontban megtörténik, amikor az adott feltétel már nem teljesül.

Ha a termékeket a (2) bekezdés c) pontjában vagy a (6) bekezdésben említett adóalanytól eltérő személy részére értékesítik, úgy kell tekinteni, hogy a (2) és a (6) bekezdésben foglalt feltételek ezt az értékesítést közvetlenül megelőzően már nem teljesülnek.

Ha a termékeket egy olyan országba adják fel vagy fuvarozzák el, amely eltér attól a tagállamtól, amelyből azokat eredetileg átmozgatták, úgy kell tekinteni, hogy a (2) és a (6) bekezdésben foglalt feltételek az említett feladás vagy elfuvarozás kezdetét közvetlenül megelőzően már nem teljesülnek.

A termékek megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetén úgy kell tekinteni, hogy a (2) és a (6) bekezdésben foglalt feltételek abban az időpontban már nem teljesülnek, amikor a termékek ténylegesen eltűntek vagy megsemmisültek, vagy ha lehetetlen meghatározni ezt az időpontot, abban az időpontban, amikor kiderült, hogy a termékek megsemmisültek vagy hiányoznak.”;

„36a. cikk

(1) Amennyiben ugyanazokat a termékeket egymást követően értékesítik és ezeket a termékeket az egyik tagállamból egy másik tagállamba adják fel vagy fuvarozzák el közvetlenül az első értékesítőtől a lánc legvégén álló megrendelőnek, a feladás vagy az elfuvarozás csak a közbenső gazdasági szereplő részére történő értékesítés vonatkozásában vehető figyelembe.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve, a feladás vagy az elfuvarozás csak a termékek közbenső gazdasági szereplő általi értékesítése vonatkozásában vehető figyelembe, amennyiben a közbenső gazdasági szereplő közölte a részére terméket értékesítővel a számára az által a tagállam által kiadott héaazonosító számot, amelyből a termékeket feladják vagy elfuvarozzák.

(3) E cikk alkalmazásában »közbenső gazdasági szereplő«: a lánc egyik – az első

értékesítőtől eltérő – értékesítője, aki saját maga vagy aki egy megbízásából eljár harmadik félen keresztül feladja vagy elfuvarozza a termékeket.

(4) Ez a cikk nem alkalmazandó a 14a. cikk hatálya alá tartozó helyzetekre.”;

138. cikk

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területén belülre, feltéve, hogy teljesülnek a következő feltételek:

- a) a termékeket egy másik, a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként vagy nem adóalany jogi személyként eljáró személy részére értékesítik;
- b) az az adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a részére az értékesítés történik, héaazonosító számmal rendelkezik egy, a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban és ezt a héaazonosító számot közölte az értékesítővel;”.

„(1a) Az (1) bekezdésben meghatározott adómentesség nem alkalmazandó, ha az értékesítő nem tett eleget a 262. és a 263. cikkben meghatározott, összesítő nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének, vagy ha az általa benyújtott összesítő nyilatkozat ennek az értékesítésnek a vonatkozásában nem a 264. cikk alapján megkövetelt helyes információkat tünteti fel, kivéve, ha az értékesítő megfelelően és az illetékes hatóságok számára kielégítő módon meg tudja indokolni ezt a hiányosságot.”;

...

243. cikk

„...“

(3) Minden adóalany, aki termékeket továbbít a 17a. cikkben említett vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében, köteles olyan nyilvántartást vezetni, amelynek a segítségével az adóhatóságok ellenőrizni tudják az említett cikk helyes alkalmazását.

Minden adóalany, akinek a részére a 17a. cikkben említett vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékeket értékesítenek, köteles nyilvántartást vezetni ezekről a termékekről.”

„262. cikk

(1) Minden héaazonosító számmal rendelkező adóalanynak összesítő nyilatkozatot kell benyújtania, amely tartalmazza a következőket:

- a) azok a héaazonosító számmal rendelkező beszerzők, akik részére a 138. cikk (1) bekezdésében és a 138. cikk (2) bekezdésének c) pontjában foglalt feltételek szerint terméket értékesített;

- b) azok a héaazonosító számmal rendelkező személyek, akik részére olyan terméket értékesített, amelyet részére a 42. cikkben említett Közösségen belüli termékbeszerezésként értékesítettek;
- c) azok a héaazonosító számmal rendelkező adóalanyok és nem adóalany jogi személyek, akik részére olyan szolgáltatást nyújtott, amely nem héamentes abban a tagállamban, ahol az ügylet adóztatandó, és amely után az igénybe vevő a 196. cikk alapján az adó fizetésére kötelezett.
- (2) Az (1) bekezdésben említett információk mellett minden adóalanyok információkat kell benyújtania azoknak az adóalanyoknak a héaazonosító számáról, akik részére azokat a termékeket szánják, amelyeket a 17a. cikkben foglalt feltételekkel összhangban vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében adtak fel vagy fuvaroztak el, valamint a benyújtott információkban bekövetkezett minden változásról.”;

6.2. Héa végrehajtási rendelet (a továbbiakban: „VR”)

„45a. cikk

- (1) A 2006/112/EK irányelv 138. cikkében megállapított adómentességek alkalmazása céljából a következő esetek bármelyikének fennállása esetén vélelmezni kell, hogy a termékeket valamely tagállamból a területén kívülre, de a Közösség területére adták fel vagy fuvarozták el:
- a) az eladó jelzi, hogy a terméket ő vagy egy, a nevében eljáró harmadik személy adta fel vagy fuvarozta el, és az eladó birtokában van a (3) bekezdés a) pontjában említettek közül legalább két olyan, egymásnak nem ellentmondó bizonyítéknak, amelyeket egymástól, a vevőtől és a beszerzőtől is független két különböző fél állított ki, vagy az eladó egyszerre birtokában van a (3) bekezdés a) pontjában említett dokumentumok közül bármelyik egy és a (3) bekezdés b) pontjában említett dokumentumok közül bármelyik egy, a feladást vagy a fuvarozást igazoló egymásnak nem ellentmondó bizonyítéknak, amelyeket egymástól, az eladótól és a beszerzőtől is független két különböző fél állított ki;
- b) az eladó birtokában van a következőknek:
- i. a beszerzőtől származó olyan írásbeli nyilatkozat, 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; ennek 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; és a beszerző nevében a termékeket átvevő személy azonosítását; és
- ii. a (3) bekezdés a) pontjában említettek közül legalább két olyan, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték, amelyeket egymástól, a vevőtől és a beszerzőtől is független két különböző fél állított ki, vagy a (3) bekezdés a) pontjában említett dokumentumok közül bármelyik egy, együtt a (3) bekezdés b) pontjában említett dokumentumok közül bármelyik egy, a feladást vagy a fuvarozást igazoló egymásnak nem ellentmondó bizonyítékkal, amelyeket egymástól, az eladótól és a beszerzőtől is független két különböző fél állított ki.

A beszerzőnek a b) pont i. alpontjában említett írásbeli nyilatkozatot az értékesítést követő hónap tizedik napjáig kell az eladó rendelkezésére bocsátania.

- (2) Az (1) bekezdés szerint felállított vélelmet az adóhatóság megdöntheti.
- (3) Az (1) bekezdés alkalmazásában a következőket kell elfogadni a feladás vagy a fuvarozás bizonyítékeként:
 - a) a termékek feladására vagy fuvarozására vonatkozó dokumentumok, mint például az aláírt CMR-dokumentum vagy CMR-fuvarlevél, a hajóraklevél, a légi teherszállítási számla vagy az áru fuvarozója által kiállított számla;
 - b) a következő dokumentumok:
 - i. a termékek feladására vagy fuvarozására vonatkozó biztosítási kötvény; vagy a termékek feladásának vagy fuvarozásának kifizetését igazoló banki dokumentumok;
 - ii. közjogi hatóság, például közjegyző által kiállított közokirat, amely igazolja a termékek rendeltetési tagállamba való megérkezését;
 - iii. a rendeltetési tagállamban a raktár üzemeltetője által kiállított átvételi elismervény, amely igazolja a termékeknek az adott tagállamban való tárolását.”;

„54a. cikk

(1) A 2006/112/EK irányelv 243. cikkének (3) bekezdésében említett azon nyilvántartásban, amelyet minden olyan adóalanynak vezetnie kell, aki vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében terméket továbbít, a következő információkat kell szerepeltetni:

- a) az a tagállam, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, valamint a termékek feladásának vagy fuvarozásának az időpontja;
- b) annak az adóalanynak a héaazonosító száma, akinek a részére a termékeket szánják, amelyet az a tagállam állított ki, amelybe a terméket feladják vagy elfuvarozzák;
- c) az a tagállam, amelybe a terméket feladják vagy elfuvarozzák, a raktár üzemeltetőjének héaazonosító száma, annak a raktárnak a címe, ahol a termékeket érkezéskor tárolják, valamint a termékek raktárba való beérkezésének időpontja;
- d) a raktárba beérkezett termékek értéke, megnevezése és mennyisége;
- e) annak az adóalanynak a héaazonosító száma, aki vagy amely az e bekezdés b) pontjában említett személy helyébe lép a 2006/112/EK irányelv 17a. cikkének (6) bekezdésében említett feltételek mellett;
- f) az értékesített termékek adóalapja, megnevezése és mennyisége, valamint a 2006/112/EK irányelv 17a. cikke (3) bekezdésének a) pontjában említett termékértékesítés teljesítésének időpontja, továbbá a beszerző héaazonosító száma;
- g) a termékek adóalapja, megnevezése és mennyisége, valamint a feltételek bármelyike teljesülésének időpontja és a 2006/112/EK irányelv 17a. cikkének (7) bekezdése szerinti konkrét indokolása;

h) a 2006/112/EK irányelv 17a. cikkének (5) bekezdésében említettek szerint visszaküldött termékek értéke, megnevezése és mennyisége, valamint a termékek visszaküldésének időpontja.

(2) A 2006/112/EK irányelv 243. cikkének (3) bekezdésében említett azon nyilvántartásban, amelyet minden olyan adóalanynak vezetnie kell, akinek a részére vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termékértékesítés történik, a következő információkat kell szerepeltetni:

- a) a vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében termék továbbítását végző adóalany héaazonosító száma;
- b) a neki szánt termékek megnevezése és mennyisége;
- c) a neki szánt termékek raktárba való beérkezésének időpontja;
- d) a részére értékesített termékek adóalapja, megnevezése és mennyisége, valamint a 2006/112/EK irányelv 17a. cikke (3) bekezdésének b) pontjában említett, Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítésének időpontja;
- e) a termékek megnevezése és mennyisége, valamint az az időpont, amikor a termékeket az a) pontban említett adóalany utasítására kitárolják a raktárból;
- f) a megsemmisült vagy hiányzó termékek megnevezése és mennyisége, valamint az az időpont, amikor a raktárba korábban beérkezett termékek megsemmisültek, elvesztek vagy azokat ellopták, vagy az az időpont, amikor a termékek megsemmisülését vagy hiányát megállapították.

Amennyiben a termékeket vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében olyan raktárüzemeltető részére adják fel vagy fuvarozzák el, aki eltér attól az adóalanytól, akinek a részére a termékeket értékesíteni szándékoznak, az említett adóalany által vezetett nyilvántartásban nem kell szerepeltetni az első albekezdés c), e) és f) pontjában említett információkat.”