

Kivitel els sorban a CMR igazolja

közösségen belüli termékértékesítés

2007/41. Adózási kérdés

a termék más tagállamba történ kiszállítása igazolásának módja Közösségen belüli adómentes értékesítés esetén

[az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa törvény) 29/A. §-a]

1. A kiviteli igazolásról általában

Az Áfa törvény 29/A. § a) pontja szerint a termék más tagállamba történ elfuvarozásának, más módon történ eljuttatásának tényét fuvarokmánnyal vagy más hitelt érdeml módon kell igazolni.

Az Áfa törvény - a fuvarokmányon kívül - közelebbre nem határozza meg a hitelt érdeml igazolás módjait, a gazdasági élet diverzifikálása miatt a hiteles dokumentumokat taxatív felsorolni a törvényben nem is lehetséges. A hitelt érdeml igazolás módja - a helyzettől függően - változhat.

2. Mi fogadható el kiviteli igazolásként?

Egy ügylethez kapcsolódó igazolás származhat a felektől és/vagy a felektől különböző harmadik személyektől. Az mindenképpen leszögezhető, hogy egy igazolás bizonyító ereje annál nagyobb, minél inkább a felektől független, harmadik személytől származik. Ez persze nem jelenti azt, hogy automatikusan kizárható az olyan igazolási mód, amely a felektől származik, hiszen amennyiben az eset összes körülményeinek vizsgálata során látható, hogy a termék igazoltan átkerült más tagállamba, akkor az adóhatóság az értékesítést - amennyiben annak Áfa törvény szerinti összes feltétele fennáll - elfogadja adómentesként. Általánosságban azonban elmondható, hogy az esetek legnagyobb hányadában a hitelt érdeml igazoláshoz szükség van valamely harmadik személy(ek)től származó - a kiszállítás megtörténtét igazoló - hiteles dokumentumra.

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

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

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

Az Áfa törvény 29/A. § a) pontja többletfeltételt állapít meg akkor, amikor úgy rendelkezik, hogy az adómentes értékesítés fogalmi eleme, hogy a terméket igazoltan más tagállam területére fuvarozzák el. Maga a fuvarlevél önmagában kizárólag azt igazolja, hogy a feladó és a fuvarozó a

fuvarozási szerzést megkötötték és a fuvarozó az árut átvette, ugyanakkor nem bizonyítja hitelt érdemlően, hogy az áru a rendeltetési helyre meg is érkezett. Éppen ezért önmagában a fuvarokmány nem feltétlenül elegendő az elfuvarozás tényének igazolására, hanem ahhoz, hogy egy közösségi értékesítést az általános forgalmi adó rendszerében adómentesnek tekinthessünk, szükséges a címzettnek átvételt igazoló nyilatkozata is, hiszen így igazolható hitelt érdemlően annak ténye, hogy a termék nemcsak feladásra került, hanem a fuvarozás befejeződött, és ezáltal teljesült az Áfa törvény azon feltétele, hogy a termék igazoltan másik tagállamba átkerüljön. A vevő átvételt igazoló nyilatkozata szerepelhet a CMR-re felvezetve, de nincsen akadálya annak, hogy a vevő külön dokumentumban nyilatkozzon arról, hogy a termék a rendeltetési helyre megérkezett.

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

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

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

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

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

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

A felektől eltérő független személy által kibocsátott kereskedelmi okmányok különösen:

1. a célország raktára által kibocsátott raktári átvételi elismervény (vagy a raktározási szerződés) vagy beraktározási okmány, amely tartalmazza a beraktározott termékeket fajta, mennyiség, érték és darabszám szerinti bontásban;

2. a célország szaktestülete (pl. kereskedelmi vagy iparkamara) által kibocsátott igazolás;

3. amennyiben a szerződéshez bankgarancia vagy akkreditív kapcsolódik, akkor azon okmányok, amelyeket ilyen esetben a bank elfogad;

4. a célországban ügyvédi letétbehelyezésről szóló jegyzék könyv vagy más igazolás;

5. más - megbízható harmadik személyektől származó - igazolás.

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

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

Általánosságban elmondható, hogy a vevő erre irányuló nyilatkozatának bizonyító ereje nagyobb, ha a vevő rendelkezik belső ellenőrzési rendszerrel, amely kellőképpen kizárja a valótlan tartalmú igazolások kibocsátásának lehetőségét (pl. a vevő működése során könyvvizsgálót vesz igénybe stb.).

Úgyszintén nagyobb a bizonyító ereje a vevő nyilatkozatának, ha az eladó maga is meggyőződött a kiszállítás tényéről (pl. az eladó maga elfuvarozza a terméket más tagállamba).

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

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

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

Ez azt jelenti, hogy amennyiben az adóalany olyan fuvarokmányt vagy más igazolást csatol, amely az előbbieken említett formai feltételeknek ugyan megfelel, de az eset összes körülményei alapján mégsem állapítható meg hitelt érdemlően módon, hogy a termék más tagállamba került (pl. az adóhatóság tudomására jut, hogy a beraktározási okmányt kibocsátó raktár alapterületén fizikailag nem fér el az áru), akkor a szóban forgó igazolás nem alkalmas az Áfa törvény 29/A. §-ában meghatározott joghatás kiváltására.

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

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

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

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

Az előbbieken felsorolt okmányoknak minden esetben tartalmazniuk kell:

1. a tulajdonos nevét, címét, adószámát;
2. az igazolás tárgyát szolgáló termékek fajta, mennyiség, érték és darabszám szerinti bontásban;

3. a rendeltetési hely megjelölését.

5. A kiléptetés tényét igazoló kiegészítő igazolások

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

A kiegészítő igazolások lehetnek különösen:

- a) a vevő megrendelése,
- b) a felek közötti szerződéses,
- c) az adóalanyok közötti levelezés,
- d) a számla másolata,
- e) a teljesítési igazolás,

- f) a vev átvételi nyilatkozata,
- g) a rakományjegyzék,
- h) amennyiben a kereskedelmi gyakorlatban normális körülmények között ez szokásos, a szállítmány biztosítása,
- i) a pénzügyi teljesítés igazolása (banki bizonylatok),
- j) amennyiben az adott szektorban közismerten el fordul adócsalási kockázatok miatt ez indokolt (pl. számítástechnikai alkatrész-kereskedelem), a vev megbízhatóságának, teljesít képességének valószínűsítésére irányuló dokumentáció,
- k) ha közúton viszik az árut, a gépjármű rendszáma,
- l) ha konténerben szállítják, a konténer száma,
- m) ha az eladó saját fuvarszerszármazékkal viszi ki a terméket:
 1. saját menetlevele,
 2. az eladó cégen belüli írásbeli felszólítása a szállításra,
 3. a vev által kiállított átvételi elismervény,
 4. útnyilvántartás.
- n) ha a vev saját fuvarszerszármazékkal viszi ki a terméket:
 1. írásbeli megrendelés a vev től, amelyen a vev neve, címe, adószáma és a célállomás is szerepel,
 2. a gépjármű rendszáma.
- o) egyéb hitelt érdemlő igazolások.

6. Az eladó miként követelheti a kiszállítást igazoló okmányokat a vev jétől?

Gyakran el fordul, hogy az eladónak nincsen ráhatása a vev re a kiszállítást igazoló okmányok megszerzése tekintetében.

Ez a probléma ugyanakkor áthidalható, ha az eladó a vev vel történő szerződés kötés során egyik szerződési feltételként rögzíti a fuvar- és/vagy egyéb okmányok visszajuttatását illetve, ha az általános forgalmi adó összegének megfelelő óvadékot kér a vev jétől arra az esetre, ha az okmányokat nem kapja vissza időben.

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

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

(PM Forgalmi adók, vám és jövedéki f osztály 2297/2007. - APEH Ügyfélkapcsolati és tájékoztatói f osztály 8990372721; AEÉ 2007/4.)