

Incoterms különféle kontextusokban

Incoterms és a befogadó jogszabályi környezet

A nemzetközi adásvételi szerződés egyedi sajátosságaihoz igazított Incoterms klauzula rögzítése a jogszerű teljesítés folyamatának első lépése, egy olyan alapfeltétel, amely elválaszthatatlan a számviteli és az adójogi rendelkezésektől, és egyidejűleg szoros összefüggést mutat föl a kereskedelempolitikai intézkedésekkel, a hatályos vámjogi szabályokkal, és nem utolsósorban a nemzeti polgári² és a nemzetközi fuvarjoggal. A fenti jogforrások tükrében az egyes ún. „fuvarparitások” csak akkor értelmezhetők szakmailag teljes körűen, ha feltételrendszerük az alábbi kontextusokban kerül megvilágításra:

- a) Az egyes nemzeti, illetve a közösségi kereskedelempolitikai intézkedések alapján vizsgálni kell az Incoterms klauzulából származó engedélybeszerzési³ kötelezettség teljesíthetőségét (a kérelem benyújtásra vonatkozó jogosultságot, az engedélyezési folyamat időtartamát stb.).
- b) Át kell tekinteni a kiválasztott „fuvarparitás” illeszthetőségét a szerződés egészére irányadó polgári vagy kereskedelmi jog összefüggésében, hiszen az Incoterms olyan „puha jog,” amely, ha összeütközésbe kerül a nemzeti joggal, annak alárendelődik. A „nemzeti jog győzedelmeskedik” főszabály érvényesül akkor is, ha a felek a szerződésükre az „Áruk Nemzetközi Adásvételéről szóló 1980. évi

1 Egyetemi docens, BGF Külkereskedelmi Kar, Nemzetközi Ügyletek és Logisztika Tanszék; e-mail cím: Gulyasne.drcsekokatalin@kkk.bgf.hu.

2 A nemzeti polgári jog említésekor nem csak a szerződések jogára, de a fuvarozás, a biztosítás, a szállítmányozás, a letét stb. problematikáját rendező jogszabályokra is gondolni kell.

3 Az Incoterms általános cikkelyei az „A2, illetve B2 – Engedélyek, felhatalmazások, biztonsági célú kezelések és más formalitások” pontok, a bennük foglalt feladatok alapvetően az eladói teljesítés részét képezik. Kivételek ez alól az EXW, illetve DDP klauzulák.

ENSZ Egyezmény szabályait” rendelték alkalmazni,⁴ amely azonban nemzetközi jellegéből adódóan nem csak befogadta a kereskedelmi szokásjogot, de el is ismerte annak relevanciáját.⁵

-
- 4 A továbbiakban a Bécsi Vételi Konvenció, amelyet több mint 80 ország ratifikált. Magyarországon az 1989. évi 1. törvényerejű rendelettel vált a hatályos magyar joganyag részévé.
- 5 Patrick Devlin a *Modern Law Review* folyóiratban 1951-ben közölt egy tanulmányt a „Kereskedelmi jog és gyakorlat kapcsolatá”-ról, mely értekezésében a következő érdekes megállapításokat teszi: „Míg az »átlagpolgárok«, akik peres ügyekbe keverednek, gondolni sem merészelnek arra, hogy a jog rendelkezéseinek az ő érdekeikhez, elképzelésükhöz kellene igazodniuk, addig a kereskedők, az ún. »merchant«-ok esetében ez a fajta »rezignáció« sohasem volt jellemző attitűd. Míg az »átlagpolgárok« mély sóhajtások közepette egyfajta csendes beletörődéssel fogadták el a bírói ítéletet, mondván, hogy »it may be equity but it is not justice« [azaz: »lehet egyenlőség, de ez nem az igazság«], addig a kereskedők ragaszkodtak ahhoz, hogy az adott vita »fair«, azaz a valós helyzetet és a tényleges jogokat és kötelezettségeket tükröző megoldását az igazságszolgáltatás fórumain is elismertessék. Szélesebb összefüggésben szemlélve, a kereskedők azon töretlen igyekezete, hogy az ún »justifiable«, azaz méltányolandó, azaz a jog által is jogosnak és elismerendőnek vélt érdekeiknek a bíróság előtt érvényt szerezzenek, valójában egy egészséges gazdaság hatékony belső hajtómotorja. E nélkül, vagyis a formális, szabályozott keretek között megvalósuló érdekegyeztetés, illetve a nyomában kialakuló, formálандó kereskedelmi jog nélkül nem lenne lehetséges az üzleti világ dinamikus fejlődése. ...Mindez azt jelenti, hogy a kereskedelmi ügyekben a bírók hajlandók arra, hogy a (kereskedelmi) közösség igényeire szokatlanul fogékonyak legyenek. ... A 17. századtól kezdve elfogadottá vált, hogy a kereskedők rögzült szokása a »common law« részét képezi. Ez a szokás ugyanakkor nem több, mint egy olyan szabály, amelyet a kereskedők informálisan a saját üzleti gyakorlatukra nézve kialakítottak, és elméletileg ebből az is következik, hogy a kereskedelmi jognak (*commercial law*) tükröznie kell a kereskedők üzletkötéseinek folyamatosan változó szempontrendszerét (e gondolatok egyfajta reflexiójának kell lennie)” (Devlin 1951: 250). A napi gyakorlat révén kialakult megállapodástípusok feltételeit azután a kereskedők által – már a kezdetekben – létrehozott szervezetek öntötték formába, majd ezt követően mindenki módosítás nélkül használta azokat. Mindez jobbiztonsághoz, azaz az időt, pénzt és energiát rabló viták elkerüléséhez, az üzletkötések meggyorsításához, végső soron az üzleti élet hatékonyságának növekedéséhez vezetett. „A Lloyd’s-kötvény példának okáért egy rövid és alapvetően irreleváns dokumentum, de ha ezt az iratot a megfelelő kikötésekkel („set of clauses”), mint például az Institute Time Clauses, az Institute Cargo Clauses, illetve az Institute Freight Clauses, egészítik ki a tengeri biztosításban, akkor jogilag relevánssá válnak. A hajóbérleti szerződések is hasonlóképpen nyerték el általánosan elfogadott formájukat. Erre jó példa az ún. Baltimore charter party, egy olyan (típus)szerződés, melyet először 1912-ben készítettek el, és amelyet azóta időről időre felülvizsgálunk. A London Corn Trade Association ugyanilyen módon hozta létre (tagjainak érdekében) a c.i.f. és az f.o.b. szerződéses formulákat. A fenti értekezés szerzője az a Devlin bíró, aki 1948 óta a King’s Bench Division bírójaként számos irányadó ítélet megalkotója. A kereskedelmi ügyekben hozott döntéseivel világszerte kiemelkedő elismerést és rangot vívott ki magának az angol Queen’s Bench Court is, melynek döntéseit az Egyesült Államok, Kanada, Ausztrália és több más ország jogalkalmazásában és jogalkotásában is figyelembe veszik. Indirekten ezek a precedensek, és a megoldásukra megszületett döntések, különösen azok indoklásai, kihatnak a nemzetközi fuvarozási és biztosítási jog formálódására is. „Hasonló módon a nagy hajókár (*general average*) sem volt más, mint közismert és általánosan elfogadott szabályok összessége, míg a »York-Antwerp Szabályok«-ban végül írásos formát nem nyert, és amelyet időről időre aktualizálnak. Nos, összefoglalva, a legfontosabb dolog, hogy mindezek a dokumentumok alapvetően a kereskedők munkájának eredményei. Néhányukban, mint például a Hágai Konvencióban a jogászok is közreműködtek. De a (biztosításban alkalmazott) Institute Clauses és a szokásos szerződéses formák (mint pl. a c.i.f. szerződés) ezen műkedvelők (jogilag nem képzett emberek) munkájának termékei. Időről időre a bíróságok hajlamosak azt mondani, hogy ezek a szerződések gyatrán megfogalmazottak, és igazán kár, hogy azok, akik felelősek a létrejöttükért, nem mentek el egy megbízható ügyvédi irodához. De a »műkedvelő« kereskedők feltartóztathatatlanul járták a maguk útját. Sokkal fontosabbnak tartották azt, hogy a szerződések megszövegezését a saját

Az Incoterms és az egyes szakmai szövetségek⁶ által kimunkált és használt típusszerződések egymástól történő elhatárolása olyan kutatási terület, amely számos tanulsággal és érdekességgel szolgál a kereskedők számára.

c) A hatályos Vámkódex és annak végrehajtási rendelete természetesen a mindenkori kereskedelempolitikai eszköztár része, de az elmúlt évtized védelmi és biztonsági intézkedéseinek következtében jelentősége oly mértékben megnövekedett, hogy elkülönített elemzése, és különösen az Incoterms klauzulából származó vámjogi feladatok fókuszált vizsgálata elkerülhetetlenné vált.

d) A szerződéses teljesítés elválaszthatatlan részét képezi az ún. „okmányolási munka”, melynek egyik központi dokumentuma a kereskedelmi számla.

A számla kiállítására, tartalmi kellékeinek hiánytalan meglétére nézve az egyes nemzeti adójogok szolgálnak iránymutatással, melyek az adott külkereskedelmi ügyletet közigazgatási perspektívából⁷ szemlélik. Ez a tény ad magyarázatot e jogszabályok sajátos fogalomrendszerére és gondolkodásmódjára.

Miközben a származási bizonyítványok (pl. az EUR1 szállítási igazolás) a vámjog területére vezetnek vissza, addig a teljesítést, azaz az ún. „delivery”-t⁸ bizonyító fuvar- és biztosítási okmányok a nemzetközi, illetve a nemzeti fuvar- és biztosítási jog által szabályozottak.

e) Bár a fuvarjog ezer szállal kötődik az Incoterms klauzulákhoz, azoknak mégsem képezi szerves tartalmi elemét. Ily módon helytelenül rögzült a magyar külkereskedelmi gyakorlatban az ún. fuvarparitás elnevezés, mert az Incoterms klauzula, mint adásvételi típusszerződés, csak az eladó-vevő szerződéses viszonyában bír jogi relevanciával; igaz ugyan, hogy e tekintetben – egyéb más szerződéses kötelezettségek mellett – a fuvarszerződések megkötésére nézve is tartalmaz rendelkezést. Az Incoterms által alkalmazott ún. „pre-carriage”, „main carriage” és „on-carriage” kategóriákban egyenként és tételesen kell elemezni az eladót, illetve a vevőt terhelő feladatokat. Miközben az ún. fuvarparitás kifejezés kizárólag csak a kockázattal együtt járó főfuvarra (az ún. „main carriage”-re) koncentrál, nem veszi figyelembe a főfuvar megelőző ún. pre-carriage tényét, ahogy a főfuvar követő ún. „on-carriage”-ből származó teendőket sem.

kezükből tartásuk, mintsem hogy ügyvédek bízzanak meg azok megfogalmazásával és megszerkesztésével, és én azt gondolom, hogy bármennyire is tökéletlen (e szerződések) formai kivitelezése, azonban ez az a gyakorlat, amely a kereskedelmi jog egészségét és vitalitását jelenti” (Devlin 1951: 253).

6 GAFTA, FOSFA stb.

7 Azaz az állam, mint legfőbb hitelező szemszögéből vizsgálják.

8 Fontos megjegyezni és az Incoterms összefüggéseinek elemzése során mindvégig szem előtt kell tartani, hogy az Incoterms szóhasználatában a „delivery” szó nem az áruk fizikai elszállítását jelenti, hanem az eladói kötelezettségek maradéktalan teljesítését.

- f) A szállítmánybiztosítás közvetlenül, míg a fuvarszköz- (casco) biztosítás közvetve kapcsolódik az egyes Incoterms klauzulákhoz. A napi gyakorlatban rögzült, gyakran rutinszerűvé vált szállítványbiztosítási szerződéskötést is célszerű időről időre felülvizsgálni legalább két okból; egyrészt a biztosítási kötvény jogos birtokosának⁹ személye kihat a tranzakció finanszírozására és az abban részt vevő bankok jogaira és feladataira, másrészt az általánosan alkalmazott ún. „All Risks”¹⁰ fedezetbevonás az eladói oldalról nem kötelezettség, csupán a vevő ilyen irányú kérésének teljesítése.
- g) Mind az exportőr, mind az importőr, illetve a Közösségben teljesített ügyleteknél az értékesítő, illetve a beszerző az állami statisztikai hivatal felé adatszolgáltatási kötelezettséggel is tartozik. Bár a külkereskedelmi forgalom statisztikai számbavételének módszertana az Incoterms CIF és FOB klauzuláin alapszik, de a statisztikai kifejezések és az Incoterms-szokványok tartalma között árnyalatnyi különbségek, eltérések fedezhetők föl.
- h) Nem fejeződik be az üzletkötés folyamata, és nem is lehet teljes a számviteli és az adójogi szabályok ismerete nélkül, hiszen az exportőr-értékesítő vállalatnak hitelt érdemlően kell számot adnia az értékesítés tényéről, helyéről és időpontjáról, illetve a keletkezett árbevétel külföldi vagy hazai devizában/valutában kifejezett értékéről.

Az Incoterms és a hozzáadottérték-adó¹¹ kapcsolata

Az Incoterms modell szerződéseiben meghatározott teljesítési mód különös tekintettel a teljesítés helyére, elválaszthatatlanul kapcsolódik a hozzáadottérték-adó (HÉA) közösségi irányelvéhez, illetve a magyar általános forgalmi adó (áfa) -törvényhez.

Az eladói teljesítés megvalósulásának megítéléséhez és az abból eredő további kötelezettségek¹² megértéséhez az említett jogforrások három kulcsfontosságú elemét kell segítségül hívni:

- a termékértékesítés fogalmát,
- a teljesítés helyének meghatározását, és
- a tulajdonosként való rendelkezés valós tartalmát.

9 Az a személy, akinek a rendeletére a „to the order” kötvény szól, és aki igénnyel léphet föl a káresemény esetén a biztosítóval szemben, e jogát gyakorolva sértheti a finanszírozó bank érdekeit.

10 Jelenleg használatos elnevezése Institute Cargo Clause (ICC).

11 A továbbiakban HÉA.

12 Adó- és polgári jogi kötelezettségek.

A termékértékesítés fogalma

Elsőként a 2006. évi 112. számú irányelv 14. cikkelye említendő, amely kimondja, hogy a „*Termékértékesítés a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel*”.¹³ Az uniós rendelkezést némileg kibővítve, a magyar 2007. évi CXXVII. áfa-törvény is hasonló szabályokat fogalmaz meg a 9. paragrafus (1) bekezdésében, amikor kimondja, hogy „*a termék értékesítése: birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet*”.

A fentiekben idézett jogszabályi előírásokból elsőként a „*dolog*” definíciója igényel elemzést, egyrészt az Incoterms, másrészt a tágabb értelemben vett kereskedelmi jog, illetve gyakorlat szempontjából.

„A Ptk. a dolog fogalmát szorosan összekapcsolja a tulajdonjog tárgyainak meghatározásával, és nem követi azokat a megoldásokat, amelyek a tulajdonjog tárgyait a dolgokon túl a forgalomképes, de nem dologi természetű javakra is kiterjesztik” (Menyhárd 2010: 37). A Ptk. 5:14 § (1) szerint: „A birtokba vehető testi tárgy tulajdonjog tárgya lehet”. A (2) bekezdés kimondja, hogy „a dologra vonatkozó szabályokat megfelelően alkalmazni kell a pénzre és az értékpapírokra, valamint a dolog módjára hasznosítható természeti erőkre”.

A kereskedelemben az árut, mint dolgot testesítik meg azok az értékpapírok, amelyek fizikai átadása az árura vonatkozó birtoklási jog átadását is jelenti. Ilyen értékpapír az „ocean bill of lading”¹⁴ és a közraktárjegy, amely a fuvarozónál, illetve a közraktárosnál letett árut elsődlegesen dologi jogi értelemben reprezentálja, miközben másodlagosan utal az áru tulajdonosának személyére is. A bemutatóra kiállított, vagy az üres forgatás joghatása miatt bemutatóra szólóvá átalakított értékpapírok esetében az áru tulajdonosának tekinthető bárki, aki magát az értékpapírt birtokolja¹⁵, míg névre és rendeletre kiállított okirat esetében csak az a személy tekinthető jogos áru-tulajdonosnak, akit az értékpapír név szerint megjelöl.

Bemutatóra szóló értékpapírok esetében az okirat fizikai átadásával, míg a névre és rendeletre kiállított értékpapírok esetében az okirat forgatásával és fizikai átadásával teljesül az uniós HÉA irányelv szerinti termékértékesítés két követelménye: a dolognak nemcsak a birtoka került átengedésre, hanem a vevő a dolog fölött tulajdonosként is rendelkezhet.

13 Az irányelv angol szövegi megfogalmazása a következő: „Supply of goods” shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.

14 A tengeri hajórakjegy, amelyet gyakran úszó raktárjegynek is neveznek.

15 Régiés kifejezéssel élve: *bírlalja*.

A teljesítési hely meghatározása

Az eladói teljesítés tényállásának eldöntését követi a *teljesítés valós helyének a meghatározása*. A nemzetközi adásvételi ügyletben részt vevő felek a teljesítés helyét akár az egyes Incoterms-modell-szerződésekre, akár a Bécsi Vételi Konvenció 31. cikkére történő hivatkozással rögzíthetik, de lehetőségük van arra is, hogy a teljesítés fizikai folyamatának leírásával definiálják azt a földrajzi helyet¹⁶ és időpontot, amikor az értékesítő eleget tesz szerződéses kötelezettségeinek.

A teljesítés helye – nem elhanyagolva annak hozzáadottérték-adó vonatkozásait – azért lényeges kérdés, mert az eladó teljesítésének¹⁷ ezen a megjelölt helyen és ebben az időpontban kell kielégítenie a szerződésben meghatározott minőségi, mennyiségi, csomagolási, dokumentációs és a hozzájuk kapcsolódó információs követelményeket. A szerződéses megfelelésre vonatkozó kétség vagy vita esetén az eladónak azt kell bizonyítania,¹⁸ hogy az általa fuvarozásra átadott vagy ténylegesen leszállított árutétel a teljesítés helyén és idején megfelelt a szerződés szerinti feltételeknek.

Az uniós irányelv az adóztatandó ügyletek teljesítési helyének¹⁹ definiálásakor különbséget tesz fuvarozással egybekötött, illetve fuvarozás nélkül történt termékértékesítés között.

A teljesítési hely fuvarozás nélkül

A 31. cikkely erről a következőképpen rendelkezik: *„Abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék az értékesítés időpontjában található.”* A hozzáadottértékadó-direktíva 14. és 31. cikkelyeit összeolvasva megállapítható, hogy a teljesítés helyének az a hely tekintendő, ahol a termék abban az időpillanatban van, amikortól kezdve a vevő az áruval „tulajdonosként” rendelkezhet.

Bár a magyar áfatörvény szinte szó szerinti azonosságot mutat az uniós irányelv 31. cikkelyével, mégis némi eltéréssel alkalmazza azt, amikor rögzíti, hogy a „termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék az értékesítéskor *ténylegesen*²⁰ van”.

16 És azon belül azt a fizikai pontot, mint például a tehergépjárműre történő felhelyezés.

17 Az Incoterms szóhasználatával élve az eladói teljesítést, azaz a „seller's performance”-t „delivery”-nek hívjuk.

18 Lehetőség szerint egy harmadik, semleges és megbízható személy által kiállított okmánnyal kell ezt igazolnia.

19 V. cím, 1. fejezet, 1. szakasz.

20 A „tényleges” hely meghatározása különösen az úton lévő áruk értékesítésekor tűnik izgalmas feladatnak.

Az Incoterms EXW klauzulája, illetve a Bécsi Vételi Konvenció 31. cikk *(b)* bekezdése – a tulajdonjogi aspektus²¹ kivételével – alapvetően jól illeszthető a fenti két szabályhoz, hiszen az ún. „gyárból”, „raktárból” vagy „ültetvényről” stb. kifejezések tartalma szerint az értékesítő akkor és azáltal teljesít, amikor az árut a megjelölt gyárban, üzemben, raktárban stb. a vevő rendelkezésére bocsátja,²² melynek révén az eladó a „birtokba vehető dolgot átengedte”.

A vevő ugyan nem szerezte meg az áru fizikai birtokát, de a rendelkezésre bocsátásról szóló értesítést követően már köteles viselni az árukban bekövetkezett károkat, és szedheti a dolog hasznait is, illetve az eladó fizikai birtokában lévő árura nézve – eladói felhatalmazással – elméletileg újraértékesítési szerződést is köthet. Az előzetes eladói engedélyre azért van szükség, mert az átruházás révén megvalósuló tulajdonjog-átzállás esetében az eladó általában akkor kívánja a tulajdonjog minden egyes részelemét, de különösen az elidegeníthetőséget is magában foglaló rendelkezési jogot átruházni, ha a vevő a vételárat hiánytalanul megfizette.

Az a raktár, amelyben az eladó teljesíteni köteles, ugyanakkor nem feltétlenül az eladó saját üzemi épülete; a termékeket – raktározási szerződés alapján – egy harmadik személy által működtetett raktár is tárolhatja, amely üzemelhet a vevő vagy a szerződő felek székhelyétől eltérő országban is. Ilyen esetekben a raktár fizikai helye, illetve a raktáros személye és jogállása érdemel vizsgálatot.

Ha az eladó országában lévő raktár esetében a raktározási szerződést a vevő köti meg, és így a betárolást követően az áru a vevő javára kerül megőrzésre, akkor egyrészt az eladó belföldi termékértékesítést valósít meg, másrészt a felek megállapodásuk ellenére nem EXW szerződést teljesítenek, hanem az ún. „DAP raktár klauzult”. Vélelmezhető ugyanis, hogy az értékesítő a saját fuvarszközével a telephelyétől eltérő raktárba szállítja le az áruküldeményt, és ott átadja a vevő megbízottjának, a raktárosnak. A termékértékesítés helye így az a belföldi raktár, ahonnan majd a raktáros kiszolgáltatja az árut a megbízójának, a kereskedelmi ügylet vevőjének. Ez a kiszolgáltatási művelet ugyanakkor már nem képezi az adásvételi szerződés részét.

Az egyszerű raktározási szerződéssel tárolt áruk adásvételének EXW paritását ugyanakkor el kell különíteni a közraktárban, illetve vámraktárban található árukészlet EXW klauzuláitól is.

Ha az áru közraktárban került elhelyezésre, akkor a szerződés megkötésével, illetve a közraktárjegy²³ átadásával az eladó a közraktárban teljesít. Tekintve, hogy a közraktárjegy az árut, mint dolgot megtestesítő értékpapír, így fizikai átadását úgy kell tekinteni, mint a dolog vevő részére történő „átengedését tulajdonosként való rendel-

21 Sem az Incoterms, sem a Bécsi Vételi Konvenció nem rendelkezik a tulajdonjogról. A tulajdonjogot a dologi jog részeként a nemzeti polgári jogok definiálják.

22 Ld. Bécsi Vételi Konvenció 31. cikkely *b)* bekezdése, vagy az Incoterms EXW A4 pontja.

23 Ha a letevő nem vett föl az árura hitelt, akkor a zálogjegyet is átadja.

kezés” céljából. A termékértékesítés helyének a közraktár földrajzi helye tekintendő, ami különösen az ún. művi tárolásnál játszik jelentős szerepet. Ha a közraktár az eladó országgal azonos országban van,²⁴ akkor az értékesítő belföldi termékértékesítést valósít meg még akkor is, ha külföldi vevője az érintett ország területén kívülre kívánja majd elszállíttatni az árut.

Kifejezetten ellenjavallt ugyanakkor az EXW klauzula használta, ha az áru vámraktárban található, hiszen sem a szerződés megkötése, sem az áru kiszolgáltatása céljából kiállított okmány nem hozhat létre termékértékesítést, mert a vevő a tulajdonjog egyetlen részelemét sem gyakorolhatja mindaddig, amíg a vámjogi kötelezettségeknek eleget nem tett.

A teljesítési hely fuvarozással

Amennyiben a terméket²⁵ a felek szerződéses szándékának megfelelően egy meghatározott helyre kell elfuvarozni, akkor az uniós irányelv 32. cikkelye a következőképpen rendelkezik: „*Abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.*”²⁶

A magyar áfatörvény a 26. § „különös szabályok” címszó alatt ugyanakkor kihatásában jelentős eltérésekkel ültette át az uniós direktívát a magyar jogba.

A 26. § szerint: „*Abban az esetben, ha a küldeménykénti²⁷ feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő (sic!), akár a beszerző²⁸ vagy – bármelyikük javára²⁹ (sic!) – más végzi, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.*”

24 Vagy művi tárolás esetén a közraktár földrajzi helye az eladó telephelye.

25 Helyesebb lenne áruküldeményről szólni.

26 Az angol szövegben az ún. 'dispatch' szó szerepel, amely valaminek, így például egy üzenetnek, egy telegramnak a gyors elküldését jelenti a Thesaurus értelmező szótár szerint.

27 Ezzel a szóhasználattal egyet lehet érteni, mert nem pusztán terméket „ad föl” az értékesítő, hanem becsomagolt, címkézett, használati utasítással és okmányokkal ellátott, az adott fuvarozási módra felkészített küldeményt.

28 Az uniós irányelv a megrendelő (*customer*) kifejezést használja. Az eltérés nem számottevő, de a megrendelő és a beszerző személye nem feltétlenül esik egybe. Ilyen például az ún. vételi bizomány, amely esetben a külkereskedelmi ügylet megrendelője a bizományos, míg a tényleges beszerző a bizományos ügyfele, és az áruküldemény gyakran ezen fél rendelkezésére kerül feladásra.

29 Az uniós irányelv egzaktabban fogalmaz, amikor harmadik személy által történő feladásról, illetve elfuvarozásról rendelkezik.

Mind az uniós, mind a magyar hozzáadottértékadó-szabályozás két olyan kritikus elemet is tartalmaz, amely számos esetben vezet szakmailag és jogilag is helytelen vállalati gyakorlathoz.

A szabályozás neuralgikus pontjai a következők:

- a „feladás” pontos fogalmi meghatározottságának hiánya;
- a „javára” kifejezés tényleges tartalmából eredő joghatások rendezetlensége.

A feladás fogalma

A feladás szemlélhető fizikai folyamatként, azaz a fuvarszközbe történő felrakodásként, illetve értelmezhető jogi fogalomként is. Az utóbbi esetben a feladást végző személyt feladónak kell tekinteni, olyan személynek, aki a fuvarjog szerint a fuvarozó szerződéses partnere és a fuvardíj megfizetésének végső kötelezettje. Főszabály szerint az adott áruküldemény tekintetében a feladót illeti meg a feladáskori, illetve az utólagos rendelkezési jog, amelyet azonban a vevőre vagy egy harmadik személyre is engedményezhet.

A 'megbízás' és a 'javára' kifejezések

A magyar áfajogszabály alapján azonban a feladást és a fuvarozást az értékesítőn, illetve a beszerzőn túl a „javukra” eljáró harmadik személy is elvégezheti. A 'javára' kifejezés egyaránt kiterjeszthető a megbízási szerződések nagy csoportjába tartozó szállítmányozási szerződésekre,³⁰ illetve a fuvarozási szerződésekre is, melyekre nézve a vállalkozási szerződések szabályai az irányadóak.³¹

A teljesítési hely az eladó székhelyétől eltérő országban

A Közösség vámterületén kívüli teljesítési hely

Az áfa (HÉA) megfizetése alóli mentesség a „klasszikus”³² exportügyletben – azaz amikor az áru végleges kiviteli eljárásban, a közösségi, illetve a nemzeti vámhatáron kívülre, külföldi rezidens vevő részére kerül leszállításra – egyértelmű tényállás.

30 Ptk. 6:302 §. A szállítmányozási szerződés. „Szállítmányozási szerződés alapján a szállítmányozó a saját nevében a megbízó javára a küldemény továbbításával összefüggő szerződések megkötésére és jognyilatkozatok megtételére, míg a megbízó díj fizetésére köteles.”

31 Ptk. 6:271 §. A vállalkozás szabályainak alkalmazása. „E fejezet eltérő rendelkezésének hiányában a fuvarozási szerződésre a vállalkozási szerződés szabályait kell alkalmazni.” A fuvarozási szerződések nem megbízással, hanem megrendeléssel jönnek létre, és a fuvarozó eredmény felelőssége is elválik a bizományos szállítmányozó általános gondossági kötelezettségétől.

32 A „klasszikus” szó használata csak azt a célt szolgálja, hogy a köznyelvben exportként emlegetett közösségi értékesítéstől leválasztásra kerüljön.

A Közösségen belüli teljesítési hely

Az Európai Unió belüli értékesítések körében ugyanakkor a hozzáadottérték-adó megfizetése alóli mentesülés számtalan problémát vet föl, amit az alábbi – a gyakorlati életből származó tapasztalatokon nyugvó – cikkrészlet is jól szemléltet.

„A közösségre értékesítő adóalany jellemzően belföldről áfásan vásárolja a terméket, amely után levonja az áfát. Tekintve, hogy az értékesítése a közösségbe irányul, mentes számlát állít ki, s ez okból jellemzően visszaigénylő pozíciója az áfabevallása, amelyet az adóhatóság gyakran ellenőriz. Az ellenőrzés két fő területre szokott irányulni:

Egyrészt ellenőrzi az adóhatóság, hogy helytálló volt-e az adómentes számlázás, azaz fennállnak-e a mentesség feltételei,³³ másrészt azt, hogy az áfásan befogadott számla alapján jogszerű volt-e az adólevonás... Az adóhatóság – egyébként hibás – jelenlegi gyakorlata szerint tulajdonképpen megfordítja az Art.-ben szabályozott bizonyítási terhet. Nem az adóhatóság bizonyítja be azt, hogy nem történt az adóalany részéről termékbeszerzés, illetve ha történt is, akkor sem a számlán feltüntetett eladótól, valamint azt, hogy az adóalany nem tanúsított kellő körültekintést az ügylet során, nem ellenőrizte az elvárható mértékig kereskedelmi partnereit,³⁴ (mint ahogy az Art. szerint kötelessége lenne), hanem a vállalkozásnak kell bizonyítania, hogy:

- az ügylet ténylegesen megvalósult,
- kellő körültekintéssel járt el, és ennek ellenére nem tudott és nem is kellett tudnia a lánc korábbi vagy későbbi tagjainak csalárd magatartásáról” (Csátaljay 2012).

A Közösségen belüli termékértékesítés szabályait az uniós direktíva 138. cikkelyének 1. bekezdése foglalja össze.³⁵ „A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból³⁶ (sic!) más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

33 Ezen a ponton kapcsolódik az áfatörvény az Incotermshez, amely az eladói teljesítés helyét és idejét definiálja.

34 Amely nem csak az áfamentesség, de a kereskedelempolitikai intézkedések miatt is kulcskérdés, tekintve, hogy az ún. „Catch All szabály” miatt az eladónak gyanú vagy vélelmezhetőség esetén még a Közösségbe irányuló szállítást sem szabad teljesítenie, ha onnan a kettős felhasználású áru olyan országokba kerülhet ki, amelyek az Európai Unió embargós listáján szerepelnek.

35 A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség; 1 szakasz: A termékértékesítésre vonatkozó adómentesség.

36 Az eredeti angol szöveg az „on the behalf of the vendor or the person acquiring the goods” szavakat használja, amely tartalmában közelebb van a „névében, képviselőként eljárva” tartalomhoz.

A magyar áfatörvény a hatályos uniós irányelvet további két feltétellel egészíti ki, melyek egyidejű teljesülése szükséges ahhoz, hogy az áfamentesség alkalmazható legyen; egyrészt

- a terméknek „igazoltan belföldön kívülre” kell kerülnie, másrészt
- „egy olyan másik adóalanynak [történjen az értékesítés], aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el (sic!), vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek”.

A teljesítési hely és a 'javára' kifejezés együttes hatása

Ha az uniós direktívával és a magyar áfatörvénnyel összhangban a fuvarozást az értékesítő saját maga, illetve az ő javára egy fuvarozó végzi, akkor ebből főszabály szerint az következik, hogy az áruküldemény továbbítására eladói érdekkörben, az eladó rendelkezési joga mellett és az eladó felügyelete alatt kerül majd sor.

Ha az eladó saját maga végzi a fuvarozást a saját fuvarszervezővel, de oly szokatlan módon, hogy a fuvarozás során bekövetkező károkat már a vevő köteles viselni,³⁷ a feladással nem hoz létre termékértékesítést, mert a dolog birtokát nem engedte át a vevőjének. Mindezzel egyidejűleg az eladó egy – az adásvételi ügyleten kívüli – speciális szerepkört is fől vállalt; a vevő által – a fizikai árutovábbításba bevont – vállalkozóvá is vált. Ha a fuvarozás során kár keletkezik, akkor az eladó a fuvarozási, illetve a vállalkozási szerződésekre irányadó szabályok alapján tartozik e károk tekintetében felelősséggel.

Ha a fuvarozás az „értékesítő javára” történik, akkor ez két módon, de azonos jogkövetkezésménnyel lehetséges; az értékesítő fuvarozási vagy szállítványozói szerződést köt, de mindkét esetben

- a fuvarozás teljes időtartama alatt a küldeménnyel kapcsolatos kárveszély³⁸ az eladónál marad, azaz a birtokba vehető dolgot főszabály szerint nem engedte át a vevőnek, és ezáltal a feladáskor csak igen szűk körben következhet be az eladói teljesítés, azaz a termékértékesítés;
- másrészt gyakran a teljesítés helye is megváltozik; áthelyeződik a „küldeménykénti” feladás helyéről a végső rendeltetési helyre.

A fentiekben jelzett jogi bizonytalanságot nem oldja föl az sem, hogy a fuvarozás a „beszerző nevére szóló rendeltetéssel” kerül végrehajtásra, mert ez – az uniós jogforrásban egyébként sem szereplő kitétel – csak a címzetti pozíciót jelöli, de a „tulajdonosként való rendelkezési jogot” nem biztosítja.

37 Amely megoldás ritka kivételnek számít, hiszen ha az eladó végzi a fuvarozást, akkor a vevő elvárja, hogy az értékesítő az árunak a vevői telephelyre történő leszállításával teljesítsen.

38 A kárveszély az eladói teljesítéssel száll át, azaz míg a kárveszély az eladó érdekkörében van, addig nem beszélhetünk teljesítésről.

A fuvarjog szerinti rendelkezési jog

A tulajdonosként való rendelkezés jogát ugyanis egyértelműen el kell határolni a fuvarozási szerződések által biztosított rendelkezési jogtól is.

A fuvarjog által biztosított rendelkezési jog – a Polgári Törvénykönyv rendelkezései szerint – a feladót,³⁹ aki a fuvarozási szerződés alánya, a küldemény kiszolgáltatásáig, vagy amíg a címzett a küldeménnyel nem rendelkezett, illeti meg (6:264 §). Az új Ptk. a feladó rendelkezési jogát nem részletezi, ebben a tárgykörben a régi Ptk.-val elentétben nem ad általános jellegű utasítást, aminek az az indoka, hogy a fuvarozási szerződések speciális szabályait a vállalkozási szerződések általános rendelkezései egészítik ki, amelyek kiterjednek a célszerűtlen, szakszerűtlen vagy jogellenes feladói (fuvaroztatói) utasítások körére is. A rendelkezési jog fuvarspecifikus vonásairól a közúti áru fuvarozásra irányadó minisztertanácsi rendelet ad eligazítást.

„A fuvaroztató a fuvarozónak az áru továbbításával kapcsolatban utasítást addig adhat, amíg a gépjármű a felrakás helyét el nem hagyja. Ez a fuvaroztatónak az áruval való utólagos rendelkezési jogát nem érinti.”⁴⁰ Az utólagos rendelkezési jog tartalmára nézve a CMR Egyezmény 12.–16. cikkei szolgálnak iránymutatással. A 12. cikk (1) bekezdése szerint „a feladó jogosult az áru felett rendelkezni, különösképpen kérheti, hogy a fuvarozó ne fuvarozza tovább az árut, változtassa meg a kiszolgáltatásra előírt helyet, vagy az árut más címzettnek szolgáltatassa ki, mint akit a fuvarlevélben megjelöltek”. A rendelkezési jog kiterjed olyan esetekre is, amikor a fuvarozó jelzi, hogy a fuvarozási szerződést a fuvarlevélben foglalt feltételek szerint nem tudja végrehajtani, illetve, ha fuvarozási akadály merült föl, vagy ha a címzett az áru átvételét megtagadta. Még a küldemény lerakódását követően a raktározási idő alatt is él a feladó rendelkezési joga. A feladó (fuvaroztató) utasításai az áruküldemény kezelésével, jó állapotának megőrzésével, illetve a fuvarozás teljesítésével kapcsolatosak, de ezek az instrukciók nem minősíthetők „tulajdonosként” való rendelkezési jogosultságnak.

Ha egy magyar értékesítő szállítmányozót bíz meg az áruküldemény továbbításával, akkor a szállítmányozó a saját nevében, de a megbízója (magyar értékesítő) érdekében annak költségére és kockázatára köti meg a fuvarszervezéseket.

³⁹ Jelen esetünkben a Közösségbe értékesítőt.

⁴⁰ 1/1981. (I. 31.) MT rendelet a közúti fuvarozásról (7§), amelyre az új Ptk. magyarázata is hivatkozik, de amely a hatályos magyar joganyagban már nem található. Ptk. Magyarázatokkal 748. old.

A fuvarszerződésekben a szállítványozó lesz a fuvarozó szerződéses partnere, a magyar jog fogalmazása szerint a feladó.⁴¹

A szállítványozó, bizományosi pozíciójából eredően, a magyar értékesítő érdekében, azaz „javára” jár el, mely tény következtében a külföldi beszerző csak akkor lesz jogosult a fuvarszerződésből eredő rendelkezési jogokat (de nem a tulajdonosként való rendelkezés jogát) gyakorolni, ha a CMR fuvarjegyzmény⁴²

- 12. cikk 2. bekezdése szerint a fuvarlevél második példányát számára átadták, vagy ha
- 12. cikk 3. bekezdésének értelmében a fuvarlevél kiállításának időpontjában a feladó a rendelkezési jogot a fuvarlevélbe bevezetett ilyen értelmű bejegyzéssel átadta.

Még azonban abban az esetben is, ha a magyar értékesítő úgy bízna meg a szállítványozót, hogy a fuvarozási szerződésben címzettként megjelölt közösségi beszerző a feladást követően rendelkezési joggal is bírjon, semmit sem változtat azon a helyzeten, hogy a magyar értékesítő felelőssége a fuvarozó felé továbbra is fennmarad két tekintetben:

- egyrészt a magyar értékesítő marad a fuvardíj megfizetésének végső kötelezettje,⁴³
- másrészt a szállítványozó révén felel a fuvarlevél, mint a termékértékesítés fontos bizonyítéka tartalmi helyességéért is (pl. kiszolgáltatás helye).

Amennyiben egy magyar értékesítő egy másik személyt – akár egy szállítványozót, akár szállítványozói minőségben eljáró logisztikai szolgáltatót – bízna meg az áruküldemény elfuvaroztatásával, áfamentes közösségi értékesítést csak akkor hozhatna létre, ha az áruküldeménye gyűjtőforgalomban és a vevő „javára” kerülne elfuvarozásra.⁴⁴

Az irányelv 14. cikkelye – összhangban a magyar áfatörvény 9. paragrafusával – ugyanis kimondja, hogy a termékértékesítés csak akkor jön létre, ha a dolog átadása után a vevő az áruküldeménnyel tulajdonosként rendel-

41 Sajnos a Ptk. megújításakor nem került arra sor, hogy a gyakorlati életben egészen más jelentéstartalommal bír, ezért a vállalatokat 'félrevezető feladó' kifejezést a 'szakmailag helyes fuvaroztató' fogalmára cserélje a jogalkotó. A Ptk. magyarázata szerint éppen a kifejezések cseréje okozott volna problémát, tekintve, hogy a nemzetközi fuvarjogi megállapodások feladóként jelölik azt a személyt, aki a fuvar megrendeli, és annak díját és egyéb költségeit minden esetben megfizetni köteles.

A légi, illetve a közúti áru fuvarozásról szóló rendelet ugyanakkor a fuvaroztató szakmailag helyes kifejezését használja.

42 Az elemzett C- 273/11. számú ügyben közúti fuvarozás van.

43 Még azon esetben is, ha a fuvarlevélben olyan bejegyzés szerepel, hogy a címzett fizet.

44 Ptk. 6:307 §. A szállítványozó felelőssége. „A szállítványozó felelősségére a fuvarozó felelősségére vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni, ha a) pont szerint a küldeményt mások küldeményével együtt, azonos fuvarozási eszközzel továbbította és a kár ezen okból keletkezett.”

kezhet. Gyűjtőforgalmat lebonyolító és a közösségi vevő „javára” eljáró szállítványozónak ilyenkor magát a közösségi vevőt kell feladóként a fuvarlevélben feltüntetnie. A szerződő felek olyan értelmű megállapodása, melynek alapján a magyar értékesítő választja ki a szállítványozót és látja el információval és megbízással, majd később a szállítványozási díjat mint közvetített szolgáltatást leszámlázza a vevőnek, olyan bonyolult jogi helyzetet teremt, amely mindenképpen kerülendő.

A „tulajdonosként való rendelkezés”

Az uniós hozzáadottérték-adó direktíva és a magyar áfajogszabály „tulajdonosként való rendelkezésének” követelményét az értékesítők székhelye szerinti polgári jog alapján kell megítélni.

„A tulajdonjog átruházással való megszerzésének két történelmileg kialakult rendszere határozható meg. Az egyik a konszenzuális, a másik a tradíciós rendszer. A konszenzuális rendszerben (mint amilyen például a francia és az angolszász) ingó dolgok átruházása esetében a jogcím és a tulajdonszerzés nem válik szét egymástól, a jogcímet keletkeztető szerződés egyúttal a tulajdonszerzés joghatását is kiváltja” (Menyhárd 2010: 224).

A tradíciós rendszer

„A tradíciós rendszerben a jogcím még önmagában nem váltja ki a tulajdonjog átszállásának joghatását, a tulajdon átszállásához további aktus, az átadás is szükséges. Ez utóbbi tipikus példája a német és az osztrák rendszer, valamint a magyar magánjog megoldása” (Menyhárd 2010: 224).

A magyar értékesítők esetében így csak akkor valósul meg „termékértékesítés”, azaz csak akkor ruházza föl a magyar eladó a külföldi vevőjét a tulajdonosként való rendelkezés jogával, ha a tulajdonjog mind a három tartalmi eleme átruházásra kerül.

„A magyar jogban a tulajdonjog tartalmát leginkább a szabályozás által a tulajdonos számára biztosított szabadsággal és e szabadság korlátaival lehet meghatározni, amit komplexitásánál fogva hagyományosan nem tartanak kimerítően felsorolhatónak. ... A tulajdonjog valódi természetének megközelítése során ugyanakkor mégiscsak abból a szabadságból kell kiindulni, amit a tulajdonos számára a jog biztosít. ... A tulajdonjog tartalmát hagyományosan az ún. árutulajdonosi triásszal: a birtokláshoz való jog, a használathoz és hasznosításhoz való jog, továbbá a rendelkezési jog hármasságával szokták leírni” (Menyhárd 2010: 142–143.).

A Polgári Törvénykönyv 5:13 § (2) bekezdése szerint: „A tulajdonost megilleti különösen a birtoklás, a használat, a hasznosítás, a hasznok szedésének és a rendelkezés joga.”

Az 5:30 § definiálja a rendelkezési jog tartalmát is, mely szerint „a tulajdonost megilleti az a jog, hogy a dolog birtokát, használatát vagy hasznai szedésének jogát másnak átengedje, azt biztosítékul adja, vagy más módon megterhelje, továbbá, hogy a tulajdonjogát másra átruházza vagy azzal felhagyjon”.⁴⁵

Hasonlóan szabályoz a német jog is. „A német BGB 929. §-ának (1) bekezdése szerint az ingó dolog tulajdonjogának átruházásához szükséges, hogy a tulajdonos a dolgot a megszerzőnek átadja, és mind a ketten megegyezzenek abban, hogy a dolog feletti tulajdonjog átszáll. ... Az átadás fogalmának absztrahálódását jelenti az, hogy a BGB 929. § (1) bekezdésének alkalmazásában nem a dolog közvetlen, hanem közvetett birtokának⁴⁶ átruházását tekinti a gyakorlat a tulajdonjog-átszállást eredményező átadásnak” (Menyhárd 2010: 225–226).

A tradíciós rendszert alkalmazó országokban a dolog birtokának átadása a tulajdonjog-átruházás egyik, de nem elégséges feltétele. A tulajdonjog-átszálláshoz szükséges továbbá, hogy a vevő használhassa a dolgot, illetve szedhesse annak hasznait. Végül, de nem utolsósorban a „dolog olyan átengedése”, amely az átvevőt „tulajdonosként való rendelkezésre” is feljogosítja, azt is feltételezi, hogy a vevő megszerezte a dolog megterhelésének, illetve elidegenítésének jogát is.

Ez utóbbit az eladók alapvetően a vételár megfizetéséhez szokták kötni, bár a Ptk. ilyen értelemben sem vevői fizetési kötelezettséget, sem eladói jogosultságot nem ír elő.

A tulajdonjog-fenntartás

Az uniós hozzáadottértékadó-irányelv és a magyar áfatörvény különösen nehéz értelmezési helyzeteket teremt a tulajdonjog fenntartási feltétellel történő értékesítéskor, illetve azon esetekben is, amikor a vevő – a megvizsgálási kötelezettségének teljesítését követően – élhet az elállás jogával. A nemzetközi áruforgalomban az eladó gyakran él a tulajdonjog-fenntartás jogával, ha a vevője fizetési haladékokat kér, és az adósságának megfizetésére más biztosítékot, így például váltót vagy bankgaranciát nem tud nyújtani.

A tulajdonjog-fenntartás esetében az eladói teljesítés és a tulajdonátszállás elkülönül egymástól, a vevő a birtokbavétel ellenére sem szerez tulajdonjogot, annak csak várományosa lesz. A felek, akik jellemzően halasztott fizetésben vagy részletekben történő fizetésben állapodtak meg, egyetértenek abban, hogy ha a vevő nem teljesítene a fizetési kötelezettségét vagy késedelembe esne, akkor az eladót megilleti az elállás joga. A nemzetközi adás-

45 A rendelkezési jog korlátozása az elidegenítési és terhelési tilalommal lehetséges, amely az ún. vételi, visszavásárlási vagy elővásárlási jogban ölthet testet, amelyek a dolog forgalomképességét korlátozzák.

46 Például a közraktárjegy árujegyének vagy a tengeri hajórajegy teljes sorozatának átadása révén.

vételi ügylet ilyenkor a szerződés megkötésének időpontjára visszamenőleges hatállyal szűnik meg, és a szerződő felek a kapott szolgáltatásokat kötelesek visszaadni. Az eladó visszakapja az árut, miközben az esetlegesen már kézhez vett pénzüsségeket (amelyek előlegnek tekintendők) köteles visszafizetni a vevőnek. A tulajdonjog-fenntartás olyan hitelbiztosíték, amelyben két jogviszony határozható meg, egyrészt „a hitelező és az adós”⁴⁷ közötti belső jogviszony, illetve a biztosíték dologi jellegéből adódó külső jogviszony, amely a hitelező és a kötelmi viszonyon kívüli harmadik személye(ek) között áll fenn” (Szeibert 2010: 11).

A tulajdonjog-fenntartással védett dolgot a vevő nem idegenítheti el, nem terhelheti meg, miközben birtokolhatja, és köteles is viselni a dolog megrongálódásának, károsodásának kockázatait. „Az adásvétel feltétlen, csupán a jogátzállás tolódik ki az utolsó részlet megfizetéséig, így a kár a vevő érdekkörében következik be” (Szeibert 2010: 11).

Megfelelő büntetőjogi szankciók riasztják el a vevőt azoktól a helyzetektől, amelyekben a dologgal, mint saját tulajdonával kívánna rendelkezni. A tulajdonjog-fenntartás védi az eladót a vevő csődeljárása, illetve felszámolása esetén is, mert az eladó kérheti, hogy a vevő vagyonaára vezetett végrehajtás alól a dolgot mentesítsék, és azt számára szolgáltatassák ki.

Amennyiben az eladó az árut tulajdonjog-fenntartással értékesíti, az áfa- (HÉA) szabályozás által megkövetelt ún. „tulajdonosként” történő rendelkezés tényállása kétségkívül nem valósul meg a feladással vagy az elfuvarozással.

A konszenzuális rendszer

A konszenzuális jogrendszer szabályait az Egyesült Királyság „Sales of Goods Act” (SOGA) jogforrása alapján érdemes vizsgálni, különös tekintettel arra, hogy ebben a jogi környezetben fejlődött ki az Incoterms alapjául szolgáló két legfontosabb fuvarklauzula, a FOB és a CIF.

Az 1979. évi SOGA III. fejezetének 16. pontja az eladó és a vevő közötti tulajdonjog-átzállásról a következőket fogalmazza meg: „amennyiben az adásvételi szerződés meg nem határozott árukra⁴⁸ vonatkozik, *az áru tulajdonjoga addig nem száll át a vevőre, ameddig azt meg nem határozták*”. A törvénycikket magyarázó „fülszöveg” kijelenti, hogy az „áruknek meghatározottaknak kell lenniük,⁴⁹ azaz az eladásra váró áruhalmazból a vevő áruját el kell különíteni”.

47 Azaz a vevő és az eladó közötti adásvétel.

48 Ömlesztett áru; pl. az eladó telephelyén fölhalmozott hulladék vas.

49 „Goods must be ascertained”. Az Incoterms nem tesz különbséget meghatározott (*ascertained*) és meg nem határozott (*unascertained*) áruk között. Minden klauzulára – egyformán kiterjesztő hatállyal – csak úgy rendelkezik, hogy „az eladó az adásvételi szerződéssel összhangban köteles szolgáltatni az árut”.

A SOGA 17. cikke értelmében az „olyan adásvételi szerződésnél, amely egyedi és meghatározott⁵⁰ árukra vonatkozik, a tulajdonjog abban az időben száll át a vevőre, amelyet a felek a szerződéseikben meghatároztak,” mely szándékozott időre nézve kétség esetén az adott eset körülményei és a felek eljárása az irányadó.

A SOGA 18. paragrafusa a fenti gondolatmenetet folytatva kijelenti, hogy „ha csak a felek eltérő szándéka nem azonosítható, az alábbi szabályok alkalmazandók a felek tulajdonjog-átruházási akaratával kapcsolatban”:

„1. szabály: Olyan esetekben, amikor meghatározott és szállítható állapotban levő áruk további feltételhez⁵¹ nem kötött adásvételéről van szó, az áruk tulajdonjoga akkor száll át az eladóról a vevőre, amikor a szerződést megkötötték,⁵² és [ebben az összefüggésben] nem lényegi szempont sem a fizetés, sem a fuvarozás, vagy mindkettő időpontja, ahogy annak elhalasztása sem.”⁵³

„2. szabály: Amennyiben egy meghatározott (egyedi) áruról kötött adásvételi szerződésben az eladó olyan cselekmény elvégzésére kötelezett, amely az áru szállíthatósági állapotba hozatalához (*putting them into a deliverable status*) szükséges, a tulajdonjog addig nem száll, ameddig ezt a feladatot el nem végezték,⁵⁴ illetve ameddig minderről a vevő nem kapott értesítést.”

A 3. szabály az egyedi, szállításra kész árutétel mérésével, minőség-ellenőrzésével kapcsolatos, és kimondja, hogy amíg ezeket a szerződésben rögzített feladatokat az eladó el nem végezte, és arról a vevőnek nem küldött értesítést, nem száll át a tulajdonjog.

A 4. szabály értelmében, ha a szerződés az eladói oldalról csak akkor teljesülhet, ha a leszállított árut a vevő elfogadta, akkor a tulajdonjog is csak ezen elfogadással egyidejűleg kerül át a vevőhöz. A SOGA ezen rendelkezései összecsengenek a Bécsi Vételi Konvenció 38., illetve 39. paragrafusával is, amelyek elismerik a vevő azon jogát, hogy csak akkor valósuljon meg a termékértékesítés, ha a vevő meg tudott győződni az áru megfelelőségéről.

50 Pl. a vevő részére gyártott, fajlagosan meghatározott és megfelelően becsomagolt termékek.

51 Pl. engedély, előre fizetés.

52 A fenti szabály tökéletesen illeszthető az Ex Works, illetve az ún. klasszikus FOB klauzulákhoz, hiszen a megegyezés időpontjában mind az eladó, mind a vevő számára ismert, és egyedileg azonosítható áruról van szó, amelynek típusa, mennyisége és föllelhető helye, így – különösen az eladói raktárban vagy a vevő által kijelölt hajótestben – is egyértelmű, feltéve, hogy az áruküldemény a fuvarozásra már fölkészített állapotban van. Mindez kielégíti az „appropriated” követelményét is. Az ’appropriation’ (főnév) ’elkülönítés’-t, ’kijelölés’-t jelent, illetve használatos még ’rendelkezésre bocsátás’ értelemben is. Ez utóbbi jelentéstartalmában olvasható az Incoterms-szokványokban, amelyek ’place at the disposal’ kifejezéssel utalnak ugyanerre a funkcióra.

53 Az angol tulajdonjog-átszállás korábbiakban már említett konszenzuális jellege tükröződik vissza ebben a paragrafusban.

54 Ez a szabály jogilag az FCA klauzula szerinti teljesítést is megalapozza, mely esetben az eladó kötelezettsége az induló fuvarszközbe történő berakodás (*deliverable status*) vagy légi fuvarozás esetén az áruküldemény átadása a „meghatalmazott ügynöknek”, aki majd elvégzi a biztonsági ellenőrzést, azaz fuvarozható állapotba hozza az árut.

Az 5. szabály (2) bekezdése azon helyzetekben kívánja eligazítani a feleket, amelyekben az „eladó az árukat a vevőhöz, vagy egy fuvarozóhoz, vagy egy raktárhoz, illetve őrzésre jogosult személyhez fogja majd szállítani, függetlenül attól, hogy ezeket a közreműködőket a vevő vonta-e be azzal az elrendelt céllal, hogy a küldeményt a vevőhöz továbbítsák, és az eladó nem élt tulajdonjog-fenntartással”. Ilyenkor az eladót úgy kell megítélni, hogy ő feltétel nélkül a szerződés céljára elkülönítette az áruját (have unconditionally appropriated the goods to the contract) és ezáltal átruházta a jövőbeni áru (*future goods*) tulajdonjogát.

A SOGA 19. cikkelye, amely a „rendelkezési jog fenntartása” címet viseli, azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor az eladó az áru feletti rendelkezési jog gyakorlását valamely előfeltételhez köti, ezen kondíció teljesítéséig a vevő nem szerez tulajdonjogot még akkor sem, ha az áru már a vevő vagy az általa megnevezett raktáros gondozásában található a vevőhöz történő továbbítás céljából. (Megfeleltethető ez a szabály a fentiekben elemzett tulajdonjog-fenntartásnak is, melyet az angol jog is ismer és alkalmaz.)

A 19. cikk (2) pontja a CIF-ügyletek alaptermészetére világít rá a következő rendelkezéssel: „amennyiben az áru (hajóval) és tengeri hajórajeggyel kerül elfuvarozásra, mely okmány az eladó vagy (hajózási) ügynöke rendelkezésére szól, az eladót »prima facie«⁵⁵ úgy kell tekinteni, mint aki fenntartotta a rendelkezési jogát, azaz nem adta át a vevőnek a tulajdonjogot, még akkor sem, ha a birtoklás jogát már a vevő gyakorolja”.

A 19. (3) cikkely az ún. D/A⁵⁶ okmányos beszédvénnyel teremt összhangot, amikor kimondja, hogy: „Azon esetekben, amikor az eladó az áru áráról kiállított váltót a vevőre intézvényezi, és mind a váltót, mind a tengeri hajórajegyet⁵⁷ elküldi a vevőhöz, hogy biztosítsa a váltó elfogadását és kifizetését, a vevő köteles visszaküldeni a B/L-t, ha nem honorálja a váltót, és még ha rosszhiszeműen vissza is tartja a B/L-t, akkor sem száll át rá a tulajdonjog.”

A fentiekben részletezett rendelkezésekből egyértelműen levezethető, hogy termékértékesítéshez nem elegendő feltétel sem a „dolog átengedése”, sem a föladás vagy elfuvarozás; a „tulajdonosként való rendelkezési jog” valós megvalósulásához számos egyéb, a felek által meghatározott feltételnek is teljesülnie kell, amely tény miatt a termékértékesítés tényleges idejét is több tényező összefüggésében célszerű vizsgálni.

Természetes igényként merül föl ugyanakkor az adóhatóság és a jogalkotó részéről, hogy a termékértékesítés idejét bizonylatokkal, értékpapírokkal, illetve okiratokkal megbízhatóan dokumentálható és igazolható időpont-

55 Minden kétséget kizáróan.

56 A Nemzetközi Kereskedelmi Kamara URC 522 szokványának kategóriája: Documents against Acceptance, azaz okmányok váltóelfogadás ellenében.

57 Ocean or Marine Bill of Lading, B/L.

hoz kösse, mely követelményt nem a tulajdonosként való rendelkezési jog, hanem a kárveszély viselésének időpontja tudja egzaktan kielégíteni.

A termékértékesítés és a kárveszélyátszállás

Az uniós hozzáadottértékadó-direktíva és a magyar áfatörvény által definiált „termékértékesítés” tartalmát és a jogalkotó szándékát tisztázva megállapítható, hogy az eladói teljesítést és ezáltal a termékértékesítés szabályait a kárveszély-átszálláshoz célszerű köti, amiben az Incoterms szabályai adnak egyértelmű eligazítást.

Igaz ugyan, hogy végső soron a tulajdonjog-átszállással száll át a kárveszély is, de „a kárveszélyátszállás határozottan megkülönböztetendő a tulajdonátszállástól, még akkor is, ha a kettő gyakorlata egybeesik. A kárveszély a felek belső viszonylatában érdekes, ki az, aki a szerződés megkötése és a teljesítés között viseli az áru megrongálódásának kockázatát, míg a tulajdonátszállás elsősorban kifelé, harmadik személyek számára bír jelentőséggel, pl. továbbeladás vagy csőd esetén” (Sándor 1990: 238).

„A kárveszély viselésének végső soron egy tágabb és egy szűkebb jelentése is van. Tágabb értelemben arról van szó, hogy az árut ért kár esetén a szükséges eljárás kit terhel, az eladó vagy a vevő az, akinek fel kell lépnie a károkozóval vagy a kárért felelős személlyel, adott esetben a biztosítóval szemben. Szűkebb értelemben azonban csak olyan károk viselését jelenti, amelyek véletlenül következnek be, és amelyekért senki sem tehető felelőssé (Sándor 1990: 240). A magyar Polgári Törvénykönyv is ugyanezt az álláspontot képviseli, amikor a 6: 122. §-ban a kárveszély átszállásának meghatározásakor rögzíti, hogy »a teljesítéssel a kárveszély – ha a törvény eltérően nem rendelkezik – a másik félre száll át«”.

A szerződés teljesítésének ezt a fajta komplexitását magyarázza a következő jogi okfejtés is: „A teljesítés általános szabálya, hogy a szolgáltatást a kötelelem tartalmának megfelelően kell teljesíteni. ... A szerződés tartalmát meghatározza a szerződésben vállalt vagyoni értékű szolgáltatás, magatartás (a szerződés közvetlen tárgya), dologszolgáltatás esetén ehhez kapcsolódóan a szolgáltatni vállalt dolog (a szerződés közvetett tárgya), továbbá az, hogy a szolgáltatást hol (teljesítés helye), mikor (teljesítés ideje) és milyen módon – azaz milyen minőségben, mennyiségben és választék szerint – kell teljesíteni (teljesítés módja)” (Ptk. Magyarázatokkal 590. o.).

„A teljesítés legfontosabb jogkövetkezménye a kárveszély átszállása. A kárveszélyviselés általános szabálya: a másra át nem hárítható kárt a tulajdonos viseli a *casus nocet domini* elve alapján. A kárveszély átszállása olyan szerződések teljesítéséhez kapcsolódik, amelyek keretében a kötelezettnek valamely dolog tulajdonjogát is át kell ruháznia. A tulajdonváltással nem járó, bár valamilyen dologgal kapcsolatos szerződés teljesítése önmagában a kárveszély átszállását nem eredményezheti (pl. bérlet). A teljesítés során a tulajdonjog és a kárveszély együttes

átszállása alól a törvény kivételt tehet, mint például a jogosult átvételi késedelme esetén.⁵⁸ A dolog birtokba adására irányuló kötelezettség teljesítésével⁵⁹ – a tulajdonjog átruházása előtt – átszáll viszont a kárveszély a tulajdonjog-fenntartással létrejött vétel vagy lízingszerződés esetén⁶⁰ (Ptk. Magyarázatokkal 590. o.).

Az áfa- (HÉA) mentesség és az Incoterms kapcsolódását szemlélteti két olyan adóvita is, amely az Európai Unió Bíróságának döntésével zárult, de amelyben – meglátásom szerint – nem a valós adójogi probléma került feltárássra.

Az ún. Teleos-ügy

A 2007. évben ítélethirdetéssel befejeződött C-409/04. számú Teleos és társai vs. Commissioners of Customs and Excise ügyben az angol adóhatóság egy utólagos ellenőrzés során megkérdőjelezte az értékesítő Teleos azon jogát, hogy spanyol illetőségű vevőjének hozzáadottértékadó-mentes számlákat állítson ki.

„2002ben a Teleos és társai mobiltelefonokat értékesített a Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (a továbbiakban: TT) spanyol társaság számára. Az adásvételi szerződések értelmében az áruk rendeltetési helye általában Franciaország volt, egyes esetekben pedig Spanyolország. A szerződéseket majdnem minden esetben a Nemzetközi Kereskedelmi Kamara által kidolgozott nemzetközi kereskedelmi klauzulák („Incoterms 2000” elnevezésű klauzulák) egyike, úgymint a „gyárból” („ex-works” vagy EXW) klauzula alapján kötötték meg, amely azt jelenti, hogy a Teleos és társai kizárólag arra voltak kötelesek, hogy a termékeket az Egyesült Királyságban található raktárból a TT rendelkezésére bocsássák, mivel ez utóbbi társaság felelt a megállapodás szerinti tagállamba való további szállításért. A raktár a raktározási és kereskedelmi tevékenységet végző EuroCellars Ltd. társaságé volt.

A Teleos és társai a TT-től minden egyes ügylet után az értékesítést követő néhány napon belül megkapták a CMR fuvarlevél (az 1978. július 5-i jegyzőkönyvvel módosított Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, Genfben 1956. május 19-én kelt egyezmény alapján kiállított feladólevél) lepecsételt és aláírt eredeti példányát, amely tartalmazta a termékek megnevezését, a rendeltetési címet, a járművezető nevét, valamint a jármű rendszámát. A TT aláírását tartalmazó fuvarlevél annak igazolására irányult, hogy a mobiltelefonok megérkeztek a rendeltetési helyre.

58 Megegyezik az angol SOGA, illetve az Incoterms 2010 B5-ös szabályával.

59 Például FCA.

60 Amely nem egyezik az angol szabályozással.

A Commissioners eredetileg elfogadta e dokumentumokat a termékek Egyesült Királyságból való kivitelének igazolására, így a szóban forgó termékértékesítések 0%-os adókulcs mellett mentességet élveztek a HÉA alól, és a Teleos és társai jogosultak voltak az előzetesen megfizetett adó visszaigénylésére. Mindazonáltal a későbbi ellenőrzések során a Commissioners feltárta, hogy a CMR fuvarlevelekben megjelölt rendeltetési hely egyes esetekben nem felelt meg a valóságnak, az abban megjelölt fuvarozók vagy nem léteztek, vagy nem foglalkoztak mobiltelefonok szállításával, és a megjelölt járművek rendszámai vagy nem léteztek, vagy ilyen áruk szállítására alkalmatlan járművekhez tartoztak. A Commissioners ebből arra a következtetésre jutott, hogy a mobiltelefonok soha nem hagyták el az Egyesült Királyságot, ezért a szóban forgó termékértékesítések után több millió GBP összegű HÉA-t hajtott be, elismerte azonban, hogy „a Teleos és társai semmilyen módon nem vettek részt az adókijátszásban” (C-409/04. számú ügy 14–16. pontja).

Az idézett perben sem a vizsgálatot lefolytató adóhatóság, sem pedig az Európai Unió Bírósága nem vette figyelembe, hogy a felek a teljesítés helyeként az Incoterms EXW klauzuláját jelölték meg.

Az Incoterms EXW modell szerződésének A4 pontja kimondja, hogy a teljesítés akkor történik meg, amikor az eladó az árut a vevő rendelkezésére bocsátotta a „megállapodás szerinti ponton, ha van ilyen, a megnevezett teljesítési helyen anélkül, hogy azt felrakná a fuvareszközre. Ha a megnevezett teljesítési helyen belül nem állapodtak meg... akkor az eladó választhatja ki azt a pontot, ami a céljának legjobban megfelel”. Az A5 paragrafus értelmében „az eladó addig viseli az áru elveszésének vagy sérülésének minden kockázatát, ameddig azt az A4 cikkelynek megfelelően rendelkezésre nem bocsátották” (Incoterms 2010: 20).

A felek szerződéses akarata így arra irányult, hogy az angol értékesítő az Egyesült Királyságban működő raktárban adja át a kárveszélyviselés terhét a vevőnek oly módon, hogy az áruküldeményt elszállításra kész állapotban ott rendelkezésre bocsátja. A teljesítés helyének ebben az esetben így az a raktár tekintendő, amelyet a spanyol társaság megbízottjaként az EURO Cellar társaság üzemeltetett. Bár a terméket külföldre történő szállítás céljával értékesítette az angol eladó, azt mégsem kellett „belföldön kívülre” történő rendelkezéssel feladnia, csupán egy angol telephelyen üzemelő raktárhelyiségbe kellett szállítania.

Az adott ügyben valójában egy belföldi és „DAP raktár”-termékértékesítés valósult meg⁶¹ nemcsak az Incoterms szabályainak helyes alkalmazása szerint, hanem a befogadó polgári jog, az angol SOGA 18 § 1–2. bekezdése alap-

61 Az angol adóhatóságnak így igaza volt, amikor megkérdőjelezte az angol eladó számlájában a hozzáadottértékadó-mentesség jogszerűségét. Az angol adóhatóság a pert azonban elveszítette, mert helytelenül megfogalmazott kérdést tett föl a bíróságnak, illetve tévesen definiálta azt a jogalapot, amelyre hivatkozott.

ján is, hiszen az angol értékesítő akkor teljesített, amikor az áruküldeményt a vevő részére betároltatta. Bár a spanyol vevő tényleg külföldre szállította az árut, de ezt már teljes mértékben a saját érdekkörében, az eladótól jogilag elkülönülten, a saját ellenőrzése alatt álló raktárból és az általa megrendelt fuvarozóval hajtotta végre, különböző időpontokban.

A Mecsek-Gabona-ügy

A 2012. szeptember 6-án lezárult C-273/11. számú ügyben, melyet a Baranya Megyei Bíróság kezdeményezett, az Európai Unió Bíróságának második tanácsa hozott ítéletet. Az adóvita alapját a Mecsek-Gabona Kft. 2009. augusztus 28-án kötött adásvételi szerződése képezte, melynek során a magyar eladó kb. 1000 tonna repce értékesítéséről állapodott meg egy olasz vevővel. A felek úgy egyeztek meg, hogy az értékesítő a „szentlőrinci (Magyarország) telephelyén felrakott áru mérlegjegyek szerinti bizonylati súlya és az ez alapján kiállított számlák szerint” [teljesít]. A vevő vállalta „a szállítóeszközök biztosítását és az árunak egy másik tagállamba történő szállítását” (C-273/11. számú ügy ítélete, 2012: 4). Az eladói teljesítésről két számla került kiállításra, melyek közül az elsőt a vevő egy magyar állampolgárságú megbízottja révén néhány nappal később készpénzben megfizette, miközben a második számla a nyolc hónapos halasztott fizetés ellenére sohasem került kiegyenlítésre.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Igazgatósága a Mecsek-Gabona Kft.-nél tartott ellenőrzése során vitatta az áfamentes kiszállítás jogosságát, ezért adóhiányt, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg és számított ki. Az értékesítő Mecsek-Gabona Kft. az adóhatósági határozatot megfellebbezte, amit azonban a NAV Főigazgatósága a 2011. évi döntésével elutasított, és egyidejűleg helyben hagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát. „A Főigazgatóság szerint a Mecsek-Gabonának nagyobb körültekintéssel kellett volna eljárnia. Így nemcsak az áru elszállításáról, hanem annak a rendeltetési helyére való megérkezéséről is meg kellett volna győződnie” (C-273/11. számú ügy ítélete, 2012: 5).

A nemzetközi adásvételi ügyletben eljáró felek – bár tételesen nem hivatkozták meg az Incoterms szokványt – mégis az FCA klauzula előírásai szerint jártak el. Az Incoterms 2010 FCA modellszerződés B3 paragrafusa kimondja, hogy „a vevőnek a saját költségére gondoskodnia kell a fuvarozási szerződés megkötéséről a teljesítés megnevezett helyétől...”

Az A4 cikkely továbbá úgy rendelkezik, hogy „a teljesítés megtörtént, ha a megnevezett hely az eladó telephelye, akkor, amikor a vevő által rendelkezésre bocsátott fuvarszközbe az árut berakodták”. Az FCA-paritással megegyező megállapodás szerint az olasz vevő rendelte meg a fuvarozást, és az áruküldemény berakodása után a külföldi fuvarozók lebélyegezték a fuvarleveleket, amelyeket később az olasz vevő az olaszországi címéről vissza-

küldött a magyar értékesítőnek. A visszaküldésig a magyar vevőnél a berakodás és az elfuvarozás tényét a kitöltött és a fuvarozói ellenjegyzéssel ellátott CMR fuvarlevelek első, ún. feladói, azaz az olasz fuvaroztató rendelkezési jogát tanúsító példánya maradt, bizonyítékként.

A magyar adóhatóságot azonban a CMR fuvarlevelek nem győzték meg az áfamentesség alkalmazásának jogszerűségéről, és határozatukban az áfatörvény 9., 26., illetve 89. paragrafusai alapján belföldi, így áfaköteles termékértékesítésre minősítették az olasz vevővel kötött nemzetközi adásvételi szerződést.

A Kúria a magyar bíróság által megfogalmazott jogi probléma eldöntéséhez a 2006/112. számú hozzáadottérték-adóról szóló irányelv rendelkezéseit hívta segítségül, melyek közül kiemelt figyelmet szentelt a 14., illetve 138. cikkelyeknek.

A hivatkozott Mecsek-Gabona-ügy központi kérdését valójában a „tulajdonosként való rendelkezési jogosultság” helyes értelmezése jelenti.

Vitathatatlan, hogy a magyar eladó a tulajdonjog három eleméből kettőt átruházott a vevőre: egyrészt átadta az áru fizikai birtokát a fuvarszközbe történő berakodással, másrészt nem korlátozta az áru használatát és hasznainak szedését sem. A feladással így magvalósította a dolog átengedésének adójogi tényállását, hiszen az áruküldeményt átvevő fuvarozók a magyar eladótól elkülönült jogi személyek voltak, akik a vevő „javára” jártak el.

A tulajdonosként való rendelkezési jog átadása tekintetében azonban a magyar adóhatóság álláspontja szerint a Mecsek-Gabona, mint eladó, nem járt el jóhiszeműen, amikor nyolc hónap fizetésihaladék-kérelméhez semmilyen biztosítékot nem követelt meg a vevőjétől.

Az adóhatóság szerint ugyanis megáll az a vélelem, hogy egy jóhiszemű és kellő körültekintéssel eljáró kereskedő a tulajdonától a megfelelő ellenérték nélkül nem válik meg.

A magyar adóhatóság okfejtésének logikáját követve megállapítható, hogy az adóhatóság konzekvensen alkalmazta a Ptk. dologi jogi szabályait, amikor kijelentette, hogy az eladó által bemutatott fuvarlevelek a tulajdonjog csupán egyik részelemének, a birtoklás jogának az átadását bizonyítják.

Ahogy azonban az Európai Unió Bírósága is rámutatott ítéletében, a biztosíték nélküli halasztott fizetés tényéből nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a magyar eladó a vevő által megvalósított adócsaláshoz a maga részéről bármilyen módon hozzájárult volna, és emiatt elvesztette volna az áfamentes számla kiállításához való jogát.

Az eset lényege és egyben tanulsága, hogy a közösségi értékesítő felelősségét kizárólag olyan eseményekre szabad kiterjeszteni, amelyek eladói érdekkörben merülnek föl. Ezen elvnek megfelelően az eladói teljesítés, azaz a termékértékesítés a kárveszély átadásával kell, hogy záruljon. Az eljáró Európai Bíróság ebben az ügyben is egy-

értelműen azt a jogértelmezést alkalmazta, amelyet az ún. Euro Tyre Holding-perben hozott ítélete 37. pontjában részletesen ki is fejtett: „...figyelemmel kell lenni arra, hogy az a bizonyíték, amelyet az eladó az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a vevőtől e célra kapott információktól függ”.

Bármely olyan a törekvés, amely a vevői érdekkörben bekövetkezett helyzetekre (pl. nem fizetés, csőd vagy adócsalás) is ki szeretné terjeszteni az eladói felelősséget a tulajdonjog-átruházás során elvárt észszerű és gondos eljárásra történő hivatkozással, tévedésen alapszik. Véleményem szerint a konkrét ügyben hozott bírói döntés indoklásában határozottan érzékelhető az adójog termékértékesítési fogalmában történt elmozdulás is; az eljáró bírói testület a termékértékesítést inkább a kárveszélyátszállásához, semmint a „tulajdonosként való rendelkezés” messze mutató felfogásához köti.

Irodalomjegyzék

- Csátaljai Zs. (2012): A kiszállítás igazolása közösségi mentes értékesítéseknél. *Áfa & Számlázás*, 3(9). <http://www.afa-szamlazas.hu/lapok/afa&szamlazas2012szeptember.pdf>.
- Devlin, P. (1951): The relation between commercial law and commercial practice. *The Modern Law Review*, 14(3). <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-2230.1951.tb00205.x/epdf>.
- Hargitai L. (2008): *Nemzetközi közúti árufuvarozás – CMR*. Budapest: Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalom-szolgáltató Kft., 27–29.
- Incoterms (2010): ICC Hungary Egyesület.
- Menyhárd A. (2010): *Dologi jog*. Budapest: ELTE Eötvös Kiadó.
- Sándor T. (1990): *A nemzetközi adásvétel*. Budapest: Napra-forgó Kiadás.
- Szeibert O. (2013): A tulajdonjog-fenntartás mint hitelbiztosíték. Polgári Jogi Kodifikáció; <http://ptk2013.hu/polgari-jogi-kodifikacio/szeibert-orsolya-a-tulajdonjog-fenntartas-mint-hitelbiztositek-pjk-20004-10-21-o/834>.
- Vékás L. (szerk.) (2013): *Polgári Törvénykönyv magyarázatokkal*. Budapest: Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalom-szolgáltató Kft.
- A Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottérték-adóról. Az Európai Unió hivatalos lapja 2006. 12. 11. L-347/1-118; <http://eur-lex.europa.eu>.

2007. évi CXXVII. Törvény Az Általános Forgalmi Adóról; www.njt.hu.

C-409/04. számú ügy: Teleos plc és társai kérelme alapján the Queen kontra Commissioners of Customs & Excise; <http://eur-lex.europa.eu>.

C-273/11. számú ügy: Mecsek-Gabona kontra NAV Dél-dunántúli Regionális Igazgatósága; <http://eur-lex.europa.eu>.