

62019CC0656

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ?BORDONA

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. július 16. (1)

C?656/19. sz. ügy

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

kontra

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Szegedi Törvényszék [korábban: Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság]
[Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték?adó (hóa) – 2006/112/EK irányelv – Az exportra vonatkozó mentességek – Nem az Unió területén letelepedett utasok személyi poggyászában található áruk – A személyi poggyász fogalma – Csalás – A héalevonáshoz való jog megtagadása”

1.

A 2006/112/EK irányelv (2) bizonyos feltételek mellett mentesíti a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: hóa) alól azoknak a termékeknek az értékesítését, amelyeket az utasok személyi poggyászában szállítanak ki az Európai Unió területér?l.

2.

A kérdést el?terjeszt? bíróság az „utasok személyi poggyásza” fogalmának értelmezését kéri a Bíróságtól. Els?sorban arra keresi a választ, hogy segítségül lehet?e hívni az ezzel azonos vagy ehhez hasonló kifejezést alkalmazó vámjogi szabályozást, (3) vagy kizárólag a „szavak általános értelmét” kell figyelembe venni.

I. Jogi háttér

A. Az Európai Unió joga. A 2006/112 irányelv

3.

A 146. cikk (1) bekezdése kimondja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

b)

nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése [...];

[...]”.

4.

A 147. cikk elírja:

„(1) Amennyiben a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett értékesítés az utasok személyi poggyászában szállítható termékekre vonatkozik, az adómentességet csak a következő feltételek teljesülése mellett lehet alkalmazni:

a)

az utas a Közösségben nem telepedett le;

b)

a termékeket az értékesítés hónapját követő három hónapon belül a Közösségen kívülre kiviszik;

c)

az értékesítés összértéke – beleértve a hía összegét is – meghaladja a 175 EUR-t, illetve ennek az október első munkanapján érvényes átváltási árfolyam szerinti, nemzeti valutában kifejezett ellenértékét, amelyet évente egyszer kell megállapítani, és a következő év január 1-jétől kezdődően kell alkalmazni.

Mindazonáltal a tagállamok mentesíthetik az első albekezdés c) pontjában említett összegnél alacsonyabb összértékű értékesítéseket.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában »a Közösségben nem letelepedett utas« az az utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a Közösségben található. Ebben az esetben »állandó lakóhely vagy szokásos tartózkodási hely« az a hely, amely az útlevelelben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik.

[...]”.

B. A nemzeti jog. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (4)

5.

A 98. § szerint:

„(1) Mentés az adó alól a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése a Közösség területén kívülre, feltéve hogy a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását

[...]

b)

a (3) és (4) bekezdésben, illetőleg a 99. és 100. §-ban meghatározott további feltételek szerint a beszerző maga vagy – javára – más végzi.

[...]

(3) Az (1) bekezdés b) pontja – a 99. és 100. §-ban meghatározott eltéréssel – abban az esetben alkalmazható, ha ezzel összefüggésben a beszerző nem telepedett le belföldön, letelepedés hiányában pedig, ha lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nincs belföldön.

[...]”.

6.

A 99. § értelmében:

„(1) Abban az esetben, ha a beszerző külföldi utas, és az értékesített termék vagy termékek [...] a külföldi utas személyi vagy útipoggyászának részét képezik, a 98. § (1) bekezdése szerinti adómentesség alkalmazásához szükséges az is, hogy

a)

a termékértékesítés – adóval számított – összellenértéke meghaladja a 175 eurónak megfelelő pénzüsszeget,

b)

a külföldi utas érvényes úti okmányával vagy személye azonosítására szolgáló egyéb, Magyarország által elismert érvényes közokirattal [...] igazolja jogállását,

c)

a termék Közösség területéről való elhagyásának tényét az állami adóhatóság által erre a célra rendszeresített [...] nyomtatvány záradékolásával és lebélyegzésével a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság – az értékesített termék és a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla eredeti példányának egyidejű bemutatása mellett – igazolja.

[...]”.

7.

A 259. § (10) bekezdése a következőképpen határozza meg a külföldi utas fogalmát:

„[...] az a természetes személy, aki Közösség egyetlen tagállamának sem állampolgára, és nem jogosult a Közösség egyetlen tagállamában sem állandó tartózkodásra, továbbá az, aki a Közösség valamely tagállamának állampolgára ugyan, de lakóhelye a Közösség területén kívül van”.

II. Tényállás (a kérdést előterjesztő bíróság szerint) (5) és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8.

A Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (a továbbiakban: Bakati Plus) dísznövény-nyagykereskedelemmel és egyéb nem bolti, piaci kiskereskedelemmel foglalkozó

vállalkozás. A 2015. évtől kezdődően üzleti forgalma 50 millió forintról (HUF) 1 milliárd forintra emelkedett.

9.

A 2016. év során – amely évben a tényállás megvalósult – a Bakati Plus tevékenysége döntően nagy mennyiségű élelmiszeripari és kozmetikai termék, illetve tisztítószer Szerbiába irányuló értékesítésében állt, amely termékeket húsz, három családhoz köthető magánszemély részére értékesítette.

10.

A termékeket a Bakati Plus megbízottja szállította annak raktárából egy másik raktárba, amelyet a szerb vásárlók béreltek Magyarországon a szerb határ közelében.

11.

Ezen a helyen a szállítást végző gépkocsivező a tényleges vételár megfizetése ellenében átadta a vevőknek a termékeket, a Bakati Plus megbízottja által kiállított számlákat és a hátvisszaigénylő lapokat. A termékeket ezt követően személygépkocsikkal útipoggyászként szállították Szerbiába.

12.

A héamentesség elérésének mechanizmusát a következőképpen szervezték meg: a) a Bakati Plus kitöltötte a hátvisszaigénylő lapot, amelyet később a kiléptető vámhatóság záradékolt és lepecsételt; b) a Bakati Plus számára visszajuttatták a visszaigénylő lap másodpéldányát; c) a Bakati Plus az áfatörvény értelmében visszatérítette a hét a vevőknek; és d) a Bakati Plus héabevallásában a visszatérített összeg levonását kérte.

13.

A Bakati Plusnak tudomása volt arról, hogy ügyfelei szerbiai piacokon történő továbbértékesítés céljából vásárolták meg a termékeket. Arról is tudott, hogy azért vonták be ugyanazon család több tagját az ügyletbe, hogy az egyes értékesítések értéke ne haladja meg az egymillió forintot. Így módon a magyar vámeljárási szabályok értelmében a termékeket problémamentesen vitték át a szerb–magyar határon.

14.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága; a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) egy adóügyi ellenőrzés során megállapította, hogy a három szerb család általi, a Bakati Plustól származó beszerzések túlmutattak a személyes szükséglet és a családi használat körén, azokra továbbértékesítés céljából került sor, amiért kizárt, hogy azokat „útipoggyásznak” lehessen minősíteni. Ezen adóhatóság azt is megállapította, hogy e vállalkozást más címen sem illeti meg az adómentességhez való jog.

15.

Ezen ellenőrzés eredményeképpen az elsőfokú adóhatóság 2018. június 27-i határozatával a Bakati Plust a hákülönbség és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, és adóbírságot szabott ki vele szemben.

16.

2018. október 31-én a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága helybenhagyta a Bakati Plus által elítelte megtámadott elsőfokú határozatot. A jogorvoslati kérelmet a Kúria (Magyarország) egyik ítéletére hivatkozással utasította el, amelynek értelmében:

—

Az útipoggyász fogalmának értelmezése tekintetében az áruk mennyiségének és a vásárlások gyakoriságának is jelentősége van. Mivel sem az áfatörvény, sem a 2006/112 irányelv nem határozza meg e fogalmat, a nemzeti gyakorlat szerint útipoggyásznak az az áru tekinthető, amelyet az utas a saját szükségletére, vagy ajándékként, egyáltalán nem kereskedelmi céllal vásárol.

—

A Bakati Plus export jogcímén sem illeti meg az adómentesség, ugyanis az ügylet kapcsán nem kezdeményezte az exporthoz kapcsolódó vámhatósági kiléptető eljárást, az ügyletek exportként történő kezelése a felperes nyilatkozata szerint nem merült fel, mivel a szerb vevők kifejezetten a külföldi utasnak járó adómentesség alkalmazását kérték.

17.

A Bakati Plus a másodfokú közigazgatási határozatot megtámadta a Szegedi Törvényszék (korábban: Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (6) elítelt, amely a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a [2006/112/EK irányelv] [...] 147. cikkével az a tagállami gyakorlat, amely a külföldi utasnak történt hozzáadottértékadómentes termékértékesítés egyik fogalmi elemeként meghatározott »személyi poggyász« fogalmát a turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvében használt személyes útiholmi fogalmával, illetve a 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendeletnek az Unió Vámkódex egyes rendelkezéseire vonatkozó részletes szabályok tekintetében történő kiegészítéséről szóló (EU) 2015/2446 számú felhatalmazáson alapuló rendelet[(7)] 1. cikkének 5. pontjában írt »poggyász« fogalmával azonosítja?

2) Amennyiben az adott válasz nemleges, akkor milyen módon kell meghatározni a héairányelv 147. cikkében rögzített »személyi poggyász« fogalmát annak ismeretében, hogy a héairányelv ilyen fogalom meghatározást nem tartalmaz? Összeegyeztethető-e a közösségi jog rendelkezéseivel az a nemzeti gyakorlat, hogy a tagállami adóhatóságok kizárólag a »szavak általános értelmére« hivatkoznak?

3) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. és 147. cikkének rendelkezéseit, hogy amennyiben az adóalanyt a külföldi utas részére történő termékértékesítés címén adómentesség a héairányelv 147. cikkének megfelelően nem illeti meg, úgy szükség szerint vizsgálni kell a héairányelv 146. cikke alapján az exportértékesítéshez kapcsolódó adómentesség fennállását az Unió Vámkódexben, illetve a felhatalmazás alapján kiadott jogi aktusban meghatározott vámalakíságok elmaradása ellenére is?

4) Amennyiben az elz? kérdésre adandó válasz szerint a külföldi utasra vonatkozó adómentesség hiányában az ügylet export címén héamentességben részesülhet, min?síthet??e exportértékesítés jogcímén történ? héamentes értékesítésnek a jogügylet akkor, ha a vev? szándéka a megrendelés id?pontjában ezzel kifejezetten ellentétes volt?

5) Amennyiben a 3) és 4) kérdésre adott válasz igen?, a perbelihez hasonló, azaz olyan esetben, amikor a számlakibocsátó a teljesítés id?pontjában tudott arról, hogy a termékek beszerzésére továbbértékesítési céllal került sor, a külföldi vev? ennek ellenére külföldi utasként kívánja kiléptetni a megvásárolt termékeket, tehát a számlakibocsátó rosszhiszem?en állított ki a külföldi utas adó visszaigénylésére szolgáló adó?visszaigényl? lapot és térítette vissza külföldi utasnak járó adómentesség címén az áthárított hozzáadottérték?adót, összeegyeztethet??e a héairányelv 146. és 147. cikkével, valamint az adósemllegesség és arányosság uniós elveivel az a tagállami gyakorlat, hogy az adóhatóság a tévesen a külföldi utasnak való értékesítés címén bevallott és megfizetett adó visszatérítését anélkül tagadja meg, hogy a termékértékesítést exportértékesítésnek min?sítené[,] és az ennek megfelel? korrekciót elvégezné, annak ellenére, hogy a termékek útipoggyázként való kiléptetése Magyarországból vitán felül megvalósult?”

III. A Bíróság el?tti eljárás

18.

Az elz?zetes döntéshozatalra utaló végzés 2019. szeptember 4?én érkezett a Bírósághoz.

19.

A Bakati Plus, a magyar kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

IV. Értékelés

20.

A Bíróság útmutatása alapján ez az indítvány csak az elz?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? és második kérdéssel foglalkozik, amelyek az „utasok személyi poggyászának” a 2006/112 irányelv 147. cikkében szerepl? fogalmára vonatkoznak.

21.

Mindazonáltal célszer?nek tartom megjegyezni, hogy bármi módon kell is értelmezni a 2006/112 irányelv 147. cikke szerinti említett fogalmat, a jogvita megoldása – amint arra a kérdést el?terjeszt? bíróság is utal – más értékelend? szempontoktól is függhet, amennyiben a tények a termékek eladója és a szerb vásárlók közötti szándékegységen alapuló, a magyar adójogi szabályozás kijátszására irányuló csalárd magatartásnak min?síthet?k. (8)

22.

Els?ként az elz?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdés második alkérdésével foglalkozom, amelyre a válasz – véleményem szerint – levezethet? a Bíróság ítélezési gyakorlatából. Ezt követ?en kifejtem, hogy szerintem hogyan kell értelmezni az „utasok személyi poggyászának” a 2006/112 irányelv 147. cikkében szerepl? fogalmát.

23.

A Bíróságnak a héamentességekre vonatkozó ítélezési gyakorlata hangsúlyozza, hogy azok az

uniós jog autonóm fogalmai, (9) amelyek (megszorító) (10) értelmezésének azok szövegére, kontextusára és azon szabályozás célkitűzéseire figyelemmel kell történnie, amelynek azok a részét képezik. (11)

A. Nyelvtani értelmezés. Az „utasok személyi poggyásza” kifejezés általános értelme mint kiindulópont (az elzáró döntéshozatalra elterjesztett második kérdés második alkérdése)

24.

A héamentességekben szereplő fogalmak nyelvtani értelmezését illetően a Bíróság megállapította, hogy uniós jogi meghatározás hiányában a kifejezéseknek az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentése szolgál referenciaként azok jelentésének és terjedelmének meghatározásához. Mindazonáltal a Bíróság hozzáfűzi, hogy figyelembe kell venni „azon kontextust, amelyben a kifejezéseket használják, és a szóban forgó szabályozás célkitűzéseit”. (12)

25.

A kérdést elterjesztő bíróság számára tehát azt a választ kell adni, hogy nem tartja tiszteletben ezt az ítélkezési gyakorlatot az a nemzeti gyakorlat, amely a „személyi poggyásznak” a 2006/112 irányelv 147. cikke szerinti fogalmát kizárólag a „szavak általános jelentésére” figyelemmel értelmezi. Ez az „általános jelentés” nem vonatkoztatható el a jogszabály sajátos kontextusától, sem annak célkitűzésétől.

26.

Valamely jogszabály kontextusának és célkitűzésének megfelelő értelmezése elengedhetetlen, ha kifejezéseinek nem csak egyetlen „általános jelentése” van. A jelen ügyben vitatott kifejezéssel is ez a helyzet.

27.

Első látásra (és megérzés alapján) egy utas „személyi poggyásza” azokat a tárgyakat tartalmazza, amelyeket általában az utas saját használatára visz magával, valamint egyéb, kisebb méretű, ajándéknak vagy emléknak szánt tárgyakat.

28.

Ez az értelmezés kizárja a 2006/112 irányelv 147. cikkének hatálya alól azokat a kereskedelmi rendeltetésű termékeket, amelyeket az utas magával visz, amikor elhagyja az Európai Unió területét. Mindazonáltal nem ez az egyetlen lehetséges értelmezés.

29.

Az is lehetne állítani, hogy a „személyi poggyász” szintagma inkább az utas tárgyainak szállítási módjára vonatkozik. Ebből a szempontból az „utas személyi poggyásza” az, amely az egyik helyről a másikra az utazó személlyel együtt mozog, annak tartalmától függetlenül. (13) Ez mind a „kézipoggyászt”, mind pedig a „kísérőpoggyászt” (14) is magában foglalhatja, tehát azokat az egyéb csomagokat, amelyek az útszakaszt ugyanazon a közlekedési eszközön teszik meg, mint tulajdonosuk, az erre a célra szolgáló helyiségben (a repülőgép csomagtere, poggyásztároló) elhelyezve. Ebben az esetben közömbös, hogy a kivitel kereskedelmi célú-e vagy sem.

30.

A nyelvtani értelmezési szempont tehát nem ad egyértelmű választ. Ezért, mint már kifejtettem, a rendszertani és teleologikus értelmezési szempontokat kell figyelembe venni.

B. Az utas személyi poggyászában lévő termékek kivételére vonatkozó héamentesség kontextusa és célkitűzése

1. Rendszertani értelmezés

31.

A 2006/112 irányelv 147. cikke a második azon két cikk közül, amely a IX. cím („Adómentességek”) 6. fejezetét („Export adómentességek”) alkotja. A 147. cikk valójában nem más, mint első sorban a 146. cikk 1) bekezdése b) pontjának kifejtése.

32.

A 2006/112 irányelv, különösen annak IX. címe, 6. fejezete, és mindenekelőtt 146. és 147. cikke alkotja – véleményem szerint – az ezen utóbbi rendelkezésben használt „személyi poggyász” kifejezés saját hermeneutikai körét. E kör ezenkívül a héaszabályozás más rendelkezéseit is magában foglalhatja.

33.

Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság, és részben a Bizottság is, (15) a vámjog szabályait helyezik előtérbe. Először ezekre hivatkozom, valamint ezek „kontextusként” betöltött szerepére.

a) Héaszabályozás és vámjogi szabályozás

34.

Az a nemzeti gyakorlat, amelynek a 2006/112 irányelvvel való összeegyeztethetősége az alapjogvita tárgyát alkotja, a vámjog két saját fogalmát alkalmazza:

–

A „személyes útiholmi” a turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyve (16) értelmében véve.

–

Az Unió Vámkódexének kiegészítéseként elfogadott, felhatalmazáson alapuló rendelet értelmében vett „poggyász”. (17)

35.

Először is meg kell jegyezni, hogy az Európai Unió nem részes fele az 1954. évi New York-i egyezménynek, amely jelenleg nem minden tagállamra nézve kötelező.

36.

Ezzel szemben az 1993. március 15-i tanácsi határozat által az (akkori) Közösség nevében elfogadásra került az Isztambulban 1990. július 26-án létrejött, az áruk ideiglenes behozataláról szóló egyezmény (18), és bizonyos fenntartásokkal annak mellékletei. Ezen utóbbi egyezmény, bár nem teljes egészében, a New Yorki-i egyezmény helyébe lépett.

37.

Mindazonáltal azt, hogy ezen egyezmény és a felhatalmazáson alapuló rendelet mely szempontjai lehetnek érdekesek ezen ügy tekintetében, nem tartom szükségesnek részletezni.

38.

Nyilvánvalóan szoros kapcsolat áll fenn a vámjogi szabályozás és a héaszabályozás között, ami – más célkitűzések mellett – megkönnyíti az adók összehangolt kezelését is. Ez a kölcsönös viszony mindazonáltal nem teszi lehetővé a kérdést elterjesztő bíróság azon elfeltevésének elfogadását, amelyet a Bíróság a „héarendszer és a közösségi vámbeszédési rendszer közötti szerkezeti, tárgyi és célkitűzésbeli különbségek miatt” más ítéletekben már elutasított. (19)

39.

Az utasok személyi poggyásza fogalmának e két jogterületen fennálló megközelítése érzékelteti ezeket a különbségeket.

–

A vámjog szempontjából az utas személyi poggyásza bármely áru határon túlra történő szállítását jelenti, annak jellegétől függetlenül. A poggyász valamennyi összetevője a vámjogi szabályozás hatálya alá tartozik. Az, hogy az árut kereskedelmi célokra szánják-e, vagy sem (illetve más olyan tényező, mint az áru mennyisége és súlya) a későbbiekben lehet releváns, amikor meghatározásra kerül az alkalmazandó vámjogi szabályozás. (20)

–

Ezzel szemben a harmadik országokból beutazó személyek által importált termékek szállítása tekintetében a héamentesség eredendően és kifejezetten a behozatal nem kereskedelmi jellegétől függ. A 2007/74/EK irányelv (21) 4. cikke a következőket írja elő: „A tagállamok értékhatárok vagy mennyiségi korlátok alapján mentesítik a hía és a jövedéki adó alól az utasok személyi poggyászában behozott termékeket, amennyiben a behozatal nem kereskedelmi jellegű”. (22)

40.

Most tehát éppen az a kérdés, hogy az előző pontban hivatkozott követelmény (a nem kereskedelmi jelleg) nem csak akkor áll-e fenn, amikor a behozatalokra vonatkozó hía alóli mentességről van szó, hanem akkor is, amikor olyan termékek értékesítésére vonatkozó hía alóli mentességről van szó, amelyeket az Európai Unió kívülre visznek ki az utasok személyi poggyászában.

41.

A héára vonatkozó közösségi szabályok eredetének és (a 2006/112 irányelv 147. cikkéig tartó) fejlődésének elemzése, valamint ezeknek a 2007/74 irányelv előtti szabályokkal való kapcsolata lehetővé teszi számomra, hogy kijelentsem, hogy maga a héaszabályozás, és nem a vámjogi szabályozás az, amely a megfelelő keretet nyújtja az értelmezési nehézségek megoldásához. (23)

)

42.

Egyébiránt éppen ez a kritérium az, amely a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatának alapjául szolgál: az ezen adó alóli mentességeket a héa „közös szabályozása keretében kell értelmezni”. (24)

b) A jogszabályi el?zmények. A 69/169/EGK irányelv (25)

1) A behozatalra vonatkozó mentesség

43.

A 2006/112 irányelv 147. cikke hatályának meghatározása érdekében a nemzetközi utazás során alkalmazott import forgalmi adó alóli mentesség összehangolásának kezdetéig (69/169 irányelv) kell visszamenni.

44.

A 69/169 irányelv az akkori közvetlen adók harmonizációjának status quoját tekintette kiindulási pontnak, és felhívta a figyelmet arra, hogy ha e harmonizáció elér egy magasabb szintet, szükséges az importvám kivetésének fenntartása és az exportot terhel? adó elengedése a tagállamok közötti kereskedelem során. (26)

45.

Azzal a céllal, hogy „jobban tudatosuljon a közös piac valósága”, (27) a 69/169 irányelv a forgalmi adók alóli mentességre vonatkozó rendelkezéseket harmonizálta bizonyos, utasok általi, nem kereskedelmi jelleg? behozatalok tekintetében. Az árukat adózott formában lehetett beszerezni a származási országban; azzal, hogy a belépés szerinti ország eltekintett az importot terhel? forgalmi adók felszámításától, el lehetett kerülni a kett?s adóztatást. Mindazonáltal a cél nem az adóztatás hiánya volt. (28)

46.

A mentességben részesül? behozatalokat az utasok személyi poggyászában lév?, nem kereskedelmi jelleg? áruk alkották, amelyek összértéke nem haladhatott meg egy konkrét összeget. (29)

47.

A 69/169 irányelv 3. cikke úgy határozta meg a nem kereskedelmi jelleg? behozatalokat, hogy azok alkalmanként történnek, és kizárólag az utasok személyes vagy családi használatára szolgáló vagy ajándéknak szánt árukra terjednek ki, azon esetek kivételével, amikor az áruk jellege vagy mennyisége arra utal, hogy a behozatal kereskedelmi céllal történik.

2) A kivitelekre vonatkozó mentesség. A kivitelek nem kereskedelmi jellege

48.

A behozatal mentesítése a határokon átnyúló kereskedelemben nem vezethetett az adóztatás teljes hiányához. Ezért a 69/169 irányelv 6. cikke eredeti megfogalmazásában arra kötelezte a tagállamokat, hogy intézkedéseket tegyenek annak elkerülése érdekében, hogy olyan utasok szállítmányaira engedélyezzenek adóelengedést, amelyeknek állandó lakóhelye, szokásos

tartózkodási helye vagy munkavégzésének helye valamelyik tagállamban van, és amelyek már hasznot húztak a behozatalra vonatkozó mentesség rendszeréből.

49.

A kivitelre vonatkozó adóelengedés tilalmát fokozatosan oldották fel, ami az ezzel kapcsolatos technikai problémáknak, illetve a kettős adóztatás elkerülésének tudható be. (30) Ami a jelen ügyet illeti, a 72/230/EGK irányelv (31) úgy módosította a 69/169 irányelv 6. cikkét, hogy a tagállamok meghatározott feltételek mellett az értékesítés kiskereskedelmi szakaszában engedélyezhették a forgalmi adó elengedését a tagállamot elhagyó utasok személyi poggyászában vitt árukra vonatkozóan.

50.

A más tagállamban lakóhellyel rendelkező utasok tekintetében az adóelengedés egy adott érték felett volt lehetséges, amely értéknek minden esetben meg kellett haladnia az ezen irányelvnek megfelelően az utasok Közösségen belüli mozgásával kapcsolatban rögzített adóelengedés összegét. A Közösségen kívüli lakóhellyel rendelkező személyek tekintetében a tagállamok hatáskörébe tartozott ezen alsó határ megállapítása.

51.

A 69/169 irányelv 6. cikke annak ellenére, hogy nem említette meg kifejezetten a kivitelek kereskedelmi jellegét, mindenképpen arra enged következtetni, hogy e cikk kizárólag az ezen irányelv 3. cikkében meghatározott, nem kereskedelmi jellegű kivitelekre vonatkozott.

3) A 69/169 irányelv 6. cikkének hatályon kívül helyezése és a későbbi fejlődés

52.

1977-ben elfogadták a hatodik irányelvet, amelynek X. címe szabályozta az adómentességeket. E címen belül a 15. cikk második bekezdése szabályozta az adómentességeket a kivitel és a hasonló ügyletek esetében. E rendelkezés semmiféle különös utalást nem tartalmazott az utasok személyi poggyászában történő szállításra.

53.

A behozatalra vonatkozó adómentességet a hatodik irányelv 14. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében továbbra is a 69/169 irányelv szabályozta.

54.

A 69/169 irányelv 6. cikkét a 92/111/EGK irányelv (32) 1. cikkének (25) bekezdése értelmében 1993. január 1-jétől kezdődően hatályon kívül helyezték.

55.

A 92/111 irányelv a hatodik irányelv 15. cikkébe beillesztett egy, az utasokkal kapcsolatos szabályozásra vonatkozó albekezdést, amelyben felhívja a Bizottságot, hogy javaslatokat nyújtson be a Tanácshoz, hogy az meghatározza az utasok személyi poggyászában szállítható termékek kiskereskedelmi szintű szállítására vonatkozó adómentesség alkalmazási körét.

56.

A 15. cikk ezt követően (a 95/7/EK irányelv (33) szövege által) elfogadott megfogalmazásában

gyakorlatilag e cikk második bekezdésének szövege az, amely jelenleg a 2006/112 irányelv 147. cikkében található. Nem történik tehát utalás a „nem kereskedelmi jellegre”, amint az a 69/169 irányelvben megtalálható volt, és amint az jelenleg a 2007/74 irányelvben is szerepel (amely a harmadik államokból származó behozatalok mentességét illetően a 69/169 irányelv helyébe lépett).

57.

E hallgatás ellenére azon jogalkotási folyamatban, amely a hatodik irányelv 15. cikke második bekezdésének az 1995. évi megfogalmazásához vezetett, semmi nem utal arra, hogy a mentességet (a termékeknek az utasok személyi poggyászában történő szállítása tekintetében) ki kívánták volna terjeszteni a kereskedelmi célokra szánt termékek értékesítésére. Véleményem szerint egy ilyen kaliberű változásnak nyoma lett volna, azt nem pusztán egy ilyen mulasztás alapján kellene kikövetkeztetni.

58.

A rendelkezés egyébiránt megőrizte kapcsolatát a 69/169 irányelvvel:

—

Egyfelől, a kivitel összértékének nemzeti valutában történő kiszámítását illetően a 69/169 irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére utal.

—

Másfelől, azt a minimális értéket, amelyet a hatodik irányelv 15. cikkének második bekezdésében előírt mentesség függött, valamint annak a 69/169 irányelvben szabályozott felső határát, hogy valamely harmadik országból a Közösségbe történő utazás során igénybe lehessen venni az adóelengedés kedvezményét, ugyanazon összegben rögzítették. (34)

59.

Összegezve, a hatodik irányelv 15. cikkének második bekezdését úgy kellett értelmezni, hogy az csak olyan termékek értékesítésére volt alkalmazandó, amelyeket az utas személyi poggyászában szállítottak, minden további kereskedelmi rendeltetés nélkül. Ily módon megmaradt a harmadik országokból érkező utasok személyi poggyászában lévő termékek behozatalára vonatkozó mentesség kedvezményének feltételeivel fennálló párhuzamosság.

c) A hatodik irányelvtől a 2006/112 irányelvig

60.

A 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja és 147. cikke átveszi a hatodik irányelv 15. cikke második bekezdésének tartalmát. (35) Az általam bemutatott eredmények megerősítik, hogy nem a vámjogi szabályozás, hanem a hatályban lévő irányelv a megfelelő kontextus az utas személyi poggyászában szállított termékek értékesítésére vonatkozó mentesség terjedelmének meghatározásához.

61.

A 2006/112 irányelv 147. cikke nem egy elszigetelt rendelkezés, hanem – amint már említettem – a „közvetett exportra” (36) vonatkozó mentesség különös esete, amely mentességgel a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja foglalkozik.

62.

Bár az nyilvánvaló, hogy ezen okból első megközelítésben azt lehetne állítani, hogy mindkét cikk az exportcélú termékértékesítést szabályozza, annak jellegétől (kereskedelmi-e, vagy sem) függetlenül, mindazonáltal úgy vélem, hogy ez nem így van.

63.

Elsőször is, a 2006/112 irányelv előkészítő iratai nem említik az utas személyi poggyászában szállított termékek kivitelének célját. Ezért, és mivel e rendelkezés az előző szabályozás ismételtesére szorítkozik, azt a következtetést vonom le, hogy megtartja az abban szereplő feltételeket. (37)

64.

Másodsorban, a 2006/112 irányelv a 147. cikkében felsorolt feltételeken keresztül egy olyan helyzetet vázol fel, amelyet (az utasra vonatkozó) személyes tényezők, illetve (az utazásra és a termékekre vonatkozó) objektív tényezők jellemeznek, amelyek nem illeszkednek a kereskedelmi jellegű kivitel fogalmába:

—

Az utast illetően, annak (személyi vagy más jellegű okmánnyal) történő bizonyítása, hogy lakóhelye az Európai Unión kívül található, egyértelművé teszi, hogy természetes személyről van szó.

—

Azon követelmény, hogy az utas lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye az Unión kívül legyen, arra utal, hogy az utas nem gazdasági szereplő minőségéről van szó (valószínűleg turista, bár nem kizárólagosan). (38)

—

Ugyanezt a feltételezést (alkalmi utas) erősíti meg az az előírás, hogy szabadon lehet mozogni az Unión belül, (39) illetve a termékértékesítéstől számított három hónapos határidő, amelynek eltelte után már nem áll fenn a mentesítéshez való jog. (40)

—

A tárgyak mérete és mennyisége korlátozott, mivel azokat az utasnak magával kell vinnie az Európai Unió területén történő mozgása során, míg el nem hagyja azt, amennyiben élni akar a mentességgel.

—

Követelmény, hogy a termékek értéke összességében meghaladjon egy bizonyos határt (bár a tagállamok ezt csökkenthetik). A 2006/112 irányelvben rögzített érték alacsony volta, valamint az a tény maga, hogy ez az érték rögzítésre került, (41) megerősíti, hogy a kivitelnek nincs kereskedelmi célja.

65.

Az az időtartam és az a forma, amelyben a mentesség érvényesíthető, ugyanezt az álláspontot

erősíti meg. Éppen azért, mert a 147. cikk jellemzően azt feltételezi, hogy az utas tárgyai személyes, és nem kereskedelmi használatra szolgálnak, nem zárható ki, hogy azokat maga az utas fogyasztja el az Unióban történő tartózkodásának ideje alatt, ami meghatározza azt, hogy ott hétért kell fizetnie. Ezért a mentesség alkalmazására nem akkor kerül sor, amikor a tárgyat megszerzik, hanem később, héavisszatérítés formájában, amelyhez annak bizonyítása szükséges, hogy a termék elhagyta az Unió területét.

2. Teleologikus értelmezés

66.

A 147. cikk megfelel az exportra vonatkozó adómentességek közös elméleti alapjának: mivel a hűa az adórendszer keretén belüli fogyasztási adó, és a termékeket azon kívül fogyasztják el, azt nem kell alkalmazni e termékek értékesítéseire. (42) Így elkerülhető a kétféle adóztatás.

67.

Azt is hozzá lehet tenni, hogy a 2006/112 irányelv 147. cikke ezenkívül egy másik sajátos célt is követ, amely a tagállamok tekintetében elismert azon lehetőséghez kapcsolódik, hogy azok mentesíthetik az adó alól azokat a termékértékesítéseket, amelyek összértéke kisebb, mint az e cikkben meghatározott érték.

68.

E lehetőség által azon tagállamok, amelyeknek szándékában áll, lemondhatnak a csekély értékű vásárlásokból származó adó beszedéséről, így ösztönözve ezzel szemben a termékek vásárlását azon termékek skálájának kiszélesítésével, amelyekre a héavisszatérítés alkalmazandó.

69.

Mivel ez a célkitűzés szokásosan az idegenforgalom ösztönzéséhez kapcsolódik, ez megerősíti azt az érvet, miszerint a 2006/112 irányelv 147. cikke szerinti, „utas személyi poggyásza” nem vonatkozik a kereskedelmi célú kivitelekre.

70.

Az ettől eltérő olyan értelmezés, amely az utasok személyi poggyászában szállítandó termékek értékesítése tekintetében előírt mentesség szabályának hatálya alá vonná e termékek továbbértékesítés céljából történő kivitelét is, a 2006/112 irányelv 147. cikke által létrehozott különös rendszer létezésének okát kérdőjelezné meg.

71.

Az, hogy külön szabályozás létezik az utas személyi poggyászában szállított termékek értékesítésének mentessége tekintetében, az uniós jogalkotó tudatos döntésének az eredménye, aki nem egyenértékűnek kívánta tekinteni, hanem meg akarta különböztetni annak jogszabályi elemeit a kereskedelmi célú rendes kivitelekre vonatkozó jogszabályi elemektől. A két szabályozás eltérő célkitűzéseken alapul.

72.

Az ezzel ellentétes értelmezés ezenfelül egymás alternatíváivá tenné a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét, mindazon következményekkel együtt, amelyek ebből erednének az áruknak az Unió területéről történő kilépése igazolásának és a kivitelek

ellenrzésének tekintetében.

73.

Végül a kereskedelmi jellegnek a mentesség tekintetében történő meghatározása érdekében (mutatis mutandis) a 2007/74 irányelv 6. cikkében a harmadik országból beutazó utasok általi behozatalokat illetően rögzített kritérium alkalmazását javaslom. Ennek értelmében nem kereskedelmi jellegnek kell tekinteni a személyes használatra, a családtagok használatára vagy ajándék céljára szánt termékek alkalmi jellegű exportját. Sem a termékek jellege, sem azok mennyisége nem utalhat a kereskedelmi célú kivitelre.

V. Véggkövetkeztetés

74.

A fentiekre figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság a következő válaszokat adja a Szegedi Törvényszék által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésre:

—

„Az »utasok személyi poggyászának« a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 147. cikke szerinti fogalmát nem kizárólag a szavak általános értelme alapján kell értelmezni, hanem figyelembe kell venni azt a kontextust, amelyben azokat használják, illetve az ezen adóra vonatkozó szabályozás célkitűzéseit is.

—

A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyve, továbbá a 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendeletnek az Unió Vámkódex egyes rendelkezéseire vonatkozó részletes szabályok tekintetében történő kiegészítéséről szóló, 2015. július 28-ai (EU) 2015/2446 felhatalmazáson alapuló bizottsági rendelet 1. cikkének 5. pontja nem minősül a 2006/112 irányelv 147. cikke hermeneutikai kontextusának.

—

Az azon termékek értékesítésére vonatkozó hozzáadottértékadómentesség, amelyeket a 2006/112 irányelv 147. cikkének értelmében véve az utasok személyi poggyászában szállítva visznek ki az Európai Unió területéről, egyéb követelmények mellett annak van alárendelve, hogy a kivitel ne legyen kereskedelmi jellegű.”

(1) Eredeti nyelv: spanyol.

(2) A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés; HL 2007. L 335., 61. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

(3) Korábbi ügyekben ez a kérdés más szempontok alapján került megközelítésre: 1992. június 9-ai Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-96/91, EU:C:1992:253); 2008. február 21-ai Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105); 2018. február 28-ai Piekowsky ítélet (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) A továbbiakban: áfatörvény.

(5) Észrevételeiben a Bakati Plus megkérdőjelezi ezt a tényállást, és kiegészítő elemekre

hivatkozik. Azonban, amint arra a Bíróság emlékeztetett a 2020. április 2-ⁱ Coty Germany ítélet (C-567/18, EU:C:2020:267) 22. pontjában, „[m]ivel kizárólag a kérdést elterjesztő bíróság rendelkezik hatáskörrel az elterjesztett jogvita tényállásának megállapítására és megítélésére, a Bíróságnak főszabály szerint a vizsgálat tárgyát képező azon elemekre kell korlátoznia a vizsgálatát, amelyeket a kérdést elterjesztő bíróság határozatában elé terjesztett, és ily módon ragaszkodnia kell az említett bíróság által bizonyítottnak tekintett helyzethez”.

(6) A lábjegyzet nem érinti a magyar nyelvű változatot.

(7) HL 2015. L 343., 1. o.; a továbbiakban: felhatalmazáson alapuló rendelet.

(8) A 2006/112 irányelv 131. cikke értelmében: „a [IX. cím] 2–9. fejezet[é]ben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.” Kiemelés tőlem.

(9) 2007. október 18-ⁱ Navicom ítélet (C-97/06, EU:C:2007:609), 20. pont. Ebben az ítéletben a Bíróság a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ⁱ 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL 1977., L 145., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) vizsgálta, amely a jelenlegi irányelv közvetlen elődje, és amelynek értelmezésével is foglalkozni kell (a jelen ügyben nem releváns kivételekkel). A két irányelv közötti kapcsolatot illetően általános jelleggel lásd a 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekzdését.

(10) Uo., 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(11) 2016. május 26-ⁱ Envirotec Denmark ítélet (C-550/14, EU:C:2016:354), 27. pont.

(12) Uo.

(13) Lényegében ez az az értelmezés, amelyet a Bizottság javasol, és amellyel kapcsolatban kétségei vannak a kérdést elterjesztő bíróságnak.

(14) A „kísérőpoggyász” kifejezést illetően lásd alább a 22. lábjegyzetet.

(15) Észrevételeinek 45. és azt követő pontjai. Bár nagyobb óvatossággal, a magyar kormány is ezt az állaspontot osztja.

(16) A továbbiakban: 1954. évi New York-ⁱ egyezmény. 2. cikke értelmében a „személyes útiholmi” alatt „minden olyan új vagy használt állapotban levő ruházati és egyéb cikket kell érteni, amelyre a turistának saját részére és indokoltan szüksége lehet, figyelembe véve utazásának körülményeit, kizárva azonban minden kereskedelmi célra történő árubehozatalt.”

(17) A felhatalmazáson alapuló rendelet 1. cikkének 5. pontja értelmében a „poggyász” „természetes személy utazásával összefüggésben bármilyen módon szállított áruk összessége”.

(18) Az áruk ideiglenes behozataláról szóló egyezmény megkötéséről és mellékleteinek elfogadásáról szóló, 1993. március 15-ⁱ 93/329/EGK tanácsi határozat (HL 1993. L 130., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 5. kötet, 3. o.).

(19) 2008. február 21-ⁱ Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105), 28. pont. A

szabályozások e kettősségére utaltam a 2016. január 12-én ismertetett, az Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:1), 91. pontjában, valamint a 2016. december 13-án ismertetett, a Wallenborn Transports ügyre vonatkozó indítványom (C-571/15, EU:C:2016:944) 66. pontjában.

(20) Ez történik a vámjogi státus (a felhatalmazáson alapuló rendelet 119. cikke (3) bekezdésének f) pontja) vonatkozásában, illetve annak érdekében, hogy az árukat egy meghatározott, vámárnyilatkozatra vonatkozó szabályozás alá lehessen vonni (a felhatalmazáson alapuló rendelet 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja, illetve 137. cikke (1) bekezdésének b) pontja).

(21) A harmadik országokból beutazó személyek által importált termékek után fizetendő hozzáadottértékadó és jövedéki adó alóli mentesítésről szóló, 2007. december 20-i 2007/74/EK tanácsi irányelv (HL 2007. L 346., 6. o.).

(22) Nem mond ellent az elzárásoknak az, hogy ezen irányelv 5. cikke értelmében a „személyi poggyász” azokra a csomagokra tekintettel került meghatározásra, amelyeket az utas a vámhatóságnak bemutat. E cikk értelmében „személyi poggyásznak tekintendő azon csomag egésze, amelyet az utas belépéskor a vámhatóságnak be tud mutatni, illetve az a csomag, amelyet később mutat be ugyanazon hatóságnak, feltéve hogy igazolni tudja, hogy azt induláskor a szállító vállalkozás kísérelőpoggyászként regisztrálta”.

(23) Ez nem jelenti azt, hogy ne lehetne a vámszabályozás egyes elemeire hivatkozni a héaszabályok azon értelmezésének megerősítése céljából, amely értelmezés eredménye megegyezik a vámjogi rendelkezések értelmezésével.

(24) 2007. október 18-i Navicom ítélet (C-97/06, C:2007:609), 20. pont.

(25) A nemzetközi utazás során alkalmazott import forgalmi és jövedéki adó alól nyújtott mentességre vonatkozó törvényi, rendeleti vagy közigazgatási intézkedés által megállapított rendelkezések összehangolásáról szóló, 1969. május 28-i 69/169/EGK tanácsi irányelv (HL 1969. L 372., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 1. kötet, 262. o.).

(26) Első preambulumbekkezdés.

(27) Második preambulumbekkezdés.

(28) Negyedik preambulumbekkezdés

(29) Az 1. cikk (1) bekezdése a harmadik országokból beutazó utasok tekintetében, és a 2. cikk (1) bekezdése az utasok Közösségen belüli mozgásának keretében.

(30) Ily módon fejti ki az 1992. június 9-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-96/91, EU:C:1992:253) 5. pontja.

(31) A nemzetközi utazás során alkalmazandó forgalmi és jövedéki adóra vonatkozó törvényi, rendeleti vagy közigazgatási intézkedés által megállapított rendelkezések összehangolásáról szóló, 1972. június 12-i második tanácsi irányelv (HL 1972. L 139., 28. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 18. o.).

(32) A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottértékadó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.).

(33) A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszer?sítési intézkedések bevezetésér?l szóló, 1995. április 10-i tanácsi irányelv (HL 1995. L 102., 18. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.).

(34) 175 ECU. A párhuzamosság jelenleg nem létezik, mivel a behozatal mentességének küszöbértéke 300 euró (illetve 430, a közlekedési eszközt?l függ?en) a 2007/74 irányelv 7. cikke szerint, az exportra vonatkozó mentességben részesül? értékesítések összértékének alsó határa pedig 175 euró a 2006/112 irányelv 147. cikke szerint; ezt az összeget a tagállamok ráadásul csökkenthetik.

(35) Lásd a 2006/112 irányelv megfelelési táblázatát.

(36) Az áruk vev?je, vagy a nevében eljáró harmadik személy végzi a feladást vagy a szállítást, szemben a 146. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti közvetlen exporttal, amely utóbbi esetében az áruk feladása vagy szállítása az eladó vagy a nevében eljáró harmadik személy által történik.

(37) Összhangban azzal, amit a hatályos irányelv és az el?z? irányelv közötti kapcsolatról fejtettem ki: lásd a fenti 9. lábjegyzetet.

(38) Például lehetne még felhozni a harmadik országból érke? repül?gépek vagy hajók személyzetét, a tanulókat vagy a bevándorlókat az Unió elhagyása el?tti három hónap során beszerzett termékekkel kapcsolatban.

(39) A 2006/112 irányelv (2) bekezdése utolsó albekezdésének el?zménye – mint már említettem – a hatodik irányelvnek a 95/7 irányelv általi módosításában található. Egy 1992. március 2-i dokumentumban a Bizottság kifejti e bekezdés célját: azon utasok vámkezelésének megkönnyítése, akik valamely terméket vásároltak valamelyik tagállamban, és egy másik tagállamon keresztül hagyták el a közösségi területet, és ez utóbbi tagállamban tettek eleget azon alakszer?ségeknek, amelyeknek a héa visszatérítése alá van rendelve. A Hivatalos Lapban egy hét múlva közzétett javaslat (COM(94) 58 végleges, HL 1994. C 107., 7. o.) nem tartalmazza ezt a magyarázatot.

(40) Nincs megkövetelt minimális id?tartam. Az importra vonatkozó mentességeket illet?en a Bíróság megállapította az utazás nagyon rövid id?tartamának irrelevanciáját, és ezzel együtt a „tényleges” utasok és az „adó?” utasok közötti a priori különbségtételt a mentesség kedvezményének vonatkozásában (1980. június 12-i Bizottság kontra Írország ítélet, C?158/88, EU:C:1990:242). Úgy gondolom, hogy ez a megoldás a jelen ügyben elemzett mentességre is alkalmazható.

(41) Ha megsz?nik az adóztatás hiánya elkerülésének célkit?zése, az importra vonatkozó héamentesség fels? határát az exportra vonatkozó mentességhez szükséges alsó határral összeegyeztetve (lásd a fenti 34 lábjegyzetet) a minimális érték rögzítésének indoka a közigazgatási eljárások egyszer?sítése. Ez annak elkerülésére irányul, hogy az adók beszedésének költségei aránytalanok legyenek az adó összegéhez viszonyítva. Lásd analógia útján: 2009. július 2-i Har Vaessen Douane Service ítélet (C?7/08, EU:C:2009:417), 35. pont.

(42) Lásd többek között: 2019. március 28-i Vinš ítélet (C?275/18, EU:C:2019:265), 23. pont; 2019. október 17-i Unitel ítélet (C?653/18, EU:C:2019:876), 20. pont.