

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.777/2013/5.szám

A Kúria a dr. Németh Miklós ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bagyinka Péter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 11-én kelt 11.K.29.385/2013/6. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.29.385/2013/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.939.500 (kétmillió-kilencszázharminckilencezer-öttszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A mezőgazdasági tevékenységgel, gabonaértékesítéssel foglalkozó felperesi társaság Közösségen belüli termékértékesítést végzett 2008. I-II. negyedévben a német illetőségű ... GmbH., valamint 2010. III. negyedévben az olasz illetőségű G. srl. (továbbiakban G. srl.) és az E. srl. (továbbiakban E. srl.) részére. Az adóhivatal általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte felperesnél, és elsőfokú határozatával a felperes terhére 81.249.000 Ft adóhiányt állapított meg, továbbá kiszabta járulékait.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró másodfokú adóhatóság 2469370001 számú határozatával 55.682.000 Ft adóhiányt - járulékaival együtt - törölt, ugyanis megállapította, hogy a német társaság felé történő értékesítés belföldi teljesítésűnek minősült, a Közösségen belüli adómentes értékesítést a német adóalany végezte

a román adóalany részére. Az adóhatóság megállapításokat a továbbiakban csak az olasz értékesítés kapcsán tett. Az olasz cégeknek történt értékesítés tárgyában még az első fokú adóhatóság megkereséssel élt az olasz társhatóság felé, ahonnan azt a tájékoztatást kapta, hogy a G. srl. cég nem létezett, az olasz adóhivatal számára ismeretlen, áfa-befizetést nem teljesített. Az E. srl. pedig ún. „hiányzó kereskedő”, amely nem nyújtott be sem áfabevallást, sem összesített nyilatkozatot, és nem rendelkezett gabona tárolására alkalmas hellyel sem. Ezen tájékoztatás, valamint az eljárás során nyilatkozó N. az A. Kft. vezetője, B. az E. srl. képviselője, valamint D. üzletkötő vallomása alapján megállapította, hogy az adózó bevallásában szereplő Közösségen belüli értékesítések a valóságban nem történtek meg. Rögzítette az adóhatóság, hogy a szerződéseket Magyarországon kötötték úgy, hogy az olasz társaság részéről csupán aláírás bélyegzőt használtak, az áru pedig csak a bizonylatok alapján hagyta el Magyarországot, az valójában B. magyar cégei nevében került belföldön értékesítésre. Az olasz társaságok és a felperes közötti ügyletek nem minősülnek adólevonási joggal járó Közösségen belülre történő termékértékesítésnek. A döntés alapjaként hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 2. §, 9. § (1) bekezdés, 26. §, 27. § (1) bekezdés, (3) bekezdés a) pontja, 55. § (1) bekezdés, 56. §-ára, 65. §-ára, 82. § (1) bekezdésére, 84. § (1) bekezdés, 89. § (1) bekezdés, 131. § (1), (2) bekezdésére, 184. §, 186. § (1) bekezdés a) pontjára, és (2) bekezdésére, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 165. § (1), (4) bekezdésére, 170. § (1), (3) bekezdésére, 178. § 3. pontjára, 189. § (11) bekezdésére. A másodfokú hatóság mindezt kiegészítette azzal, hogy a felperes adómentességet kívánt érvényesíteni, neki kellett volna hitelt érdemlő módon bizonyítani a termék más tagállam területére történő elfuvarozását. A felperes a gazdasági események legalapvetőbb körülményeiről sem tudott beszámolni, nem ajánlott fel olyan okirati bizonyítékokat, amelyekkel igazolhatta volna az olasz cégek részére történő kiszállítást. Kiemelte, hogy a fuvarokmányok az eset összes körülményének figyelembevételével kell alkalmasnak lenni arra, hogy hitelt érdemlő módon igazolja a más tagállamba történő értékesítést. Az eljárás során tett nyilatkozatok pedig éppen azt támasztják alá, hogy az árukat belföldön értékesítették. A felperes ügyvezetője maga sem emlékezett hova szállították a termékeket, továbbá az olasz cégek ügyvezetőivel nem is találkozott.

A felperes keresetében a határozat hatályon kívül helyezését kérte hivatkozva az Art. 97. § (4), (6) bekezdése megsértésére, mivel álláspontja szerint a tényállás feltárása kellő mértékben nem történt meg. Nézete szerint a N. által tett nyilatkozat ellentmondásos, hiszen nevezett személy a vizsgált cégekkel nem is tárgyalt, mégis olyan érdemi kijelentést tett, miszerint a felperes

biztosan tudta, hogy az áru nem ment ki az országból. B. a felperessel együtt összesen 7 adózóról nyilatkozta, hogy tudták az áru nem került Olaszországba, ez azonban nem jelenti azt, hogy mindegyik tudta. D. ugyanakkor állította, hogy tudomása szerint az áru minden esetben elhagyta Magyarországot. Mindezekre tekintettel iratellenes az az alperesi megállapítás, mely szerint e nyilatkozatok az adókijátszási folyamat egészét feltárták. Az általánosságban tett nyilatkozatok visszaosztása az egyes társaságokra jogszabálysértő. A felperes eljárása az Áfa tv., a 2006/112. EK irányelv, és az Európai Unió Bírósága ítéleteiben, - a C-409/04. számú Teleos és társai, valamint a C-273/11. számú Mecsek Gabona ügyben - foglaltaknak megfelelt. Állította, hogy meggyőződött a szerződéses partner jogalanyiségéről, az eljáró személyek képviseleti jogosultságáról, valamint a közösségi értékesítés megtörténtéről, a CMR eladói példányait a dokumentumai közé lefűzte. Álláspontja szerint az adóhatóság az eljárás során nem tárt fel semmilyen olyan tényt, körülményt, amely szerint a felperes a vevő által elkövetett cselekményekről tudott vagy tudnia kellett volna, így a felperes mentességre vonatkozó jogának korlátozása jogellenes. Kifogásolta még az adókülönbözet kiszámításának módját, a 75%-ban megállapított adóbírságot, valamint vitatta az adóeljárásban felvett jegyzőkönyvek jogszerűségét.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság II.K.29.385/2013/6. számú ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott az Áfa tv. 48. § (1) bekezdés, 65. §, 89. § (1) bekezdés, 99. § (2) bekezdés, 170. § (1) bekezdésére. A perben eldöntendő kérdés az volt, hogy alkalmazható-e a felperes esetében az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében nevesített adómentességi szabály. Rámutatott, hogy figyelemmel a Pp. 3. § (3) bekezdés, 164. § (1) bekezdés, valamint az Art. 99. § (2) bekezdésben foglaltakra, a felperes kötelessége volt annak bizonyítása, hogy az adómentesség őt megilleti. Az uniós ítéletek is az adóhatóság megállapításait támasztják alá, hiszen a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség kizárólag akkor állapítható meg, ha az adózó igazolja, hogy a termék a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét elhagyta, márpedig a felperes ezt sem a közigazgatási eljárás során, sem a perben nem bizonyította. A felperes a CMR-en kívül egyéb hitelt érdemlő okiratot annak bizonyítására, hogy a termék az ország területét elhagyta, nem tudott csatolni, sem teljesítésigazolást sem elektronikus vagy egyéb levelezést a külföldi partnerrel nem tudott bemutatni. Maga sem vitatta, hogy a termék átadását követően telefonon sem tartott kapcsolatot a külföldi cégekkel, illetőleg nem érdeklődött arról, hogy a szóban forgó termékek Közösségen belüli értékesítése megvalósult-e. A társhatóság megkeresése alapján az olasz cégek fiktív volta bizonyítást nyert, a tanúvallomások az eset összes körülményei alapján alátámasztották, hogy nem valósult meg a Közösségen belüli termékértékesítés.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben kérte az első fokú jogerős ítéletet hatályon kívül helyezni és a kereseti kérelemnek megfelelő új ítéletet hozni. Álláspontja szerint a bíróság az Európai Unió Bírósága e körben hozott ítéleteit nem vette figyelembe. Részletesen ismertette az ún. Teleos és Mecsek Gabona ügyek lényeges elemeit, utalt a 2006/112. EK irányelv 138. cikk (1) bekezdésére, majd rögzítette, hogy álláspontja szerint az adóhatóság objektív körülmények alapján nem bizonyította, hogy a felperes, mint eladó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a vevők csalási folyamatban vesznek részt. A tanúvallomások értékelése részben iratellenes, részben valószínűsítő, illetőleg indokolatlanul kiterjesztő volt. Sem a hatóság sem a bíróság a tényállást nem tisztázta kellő mértékben, a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte. Az értékesítési folyamat az általánosan elfogadott módon ment végbe a felek között, semmilyen olyan tény, körülmény nem merült fel, amely kétségre adott volna okot. Ennél fogva az adóhivatal, illetőleg azt követően a bíróság jogszabálysértő módon zárta el a felperest az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében biztosított adómentességtől.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

Az új Áfa tv. 89. § (1) bekezdés értelmében: „Mentes az adó alól - a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel - a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, egy olyan másik adóalanynak, aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek.”

Az Art. 99. § (2) bekezdése értelmében: „ha az adózót adómentesség illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.”

A Kúria megállapította, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Mindenekelőtt rögzíti, hogy a Kúria a felülvizsgálati eljárásban a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, az alapvetően bizonyítékok mérlegelésére épülő első fokú ítélet felülvizsgálata során felülmérlegelést nem végezhet, ez csak kivételesen és akkor

történhet, ha az első fokú bíróság által megállapított tényállás iratellenes vagy a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen, illetve az indokolás logikátlan volt. Jelen esetben a felülvizsgálati kérelem nem terjedt ki valamennyi korábbi, a keresetlevélben felhozott jogszabálysértésre, kizárólag a közösségi termékértékesítés megtörténtének megítélésére. E körben rámutat a Kúria, hogy a belföldi és a közösségi termékértékesítéssel kapcsolatos bizonyítás szabályai - különös tekintettel az Európai Unió Bíróságának e tárgykörben meghozott ítéleteire (Teleos, Mecsek Gabona) - lényegesen eltérnek. Külföldi termékértékesítés esetében ugyanis a kiszállítás megtörténtét egyértelműen az adózónak kell bizonyítania hitelt érdemlő módon. Az adómentes termékértékesítés alapfeltétele, hogy az árunak ki kell mennie az országból és valamelyik uniós tagállamba kell megérkeznie. Amennyiben ez nem történik meg, akkor vizsgálat tárgya lehet az adózó közrehatása, azaz, hogy az adómentességgel élni kívánó adózó tudta vagy kellő körülmétekintés mellett tudnia kellett volna, hogy az áru nem hagyta el az ország területét. Jelen esetben az első fokú bíróság a rendelkezésre álló adatok alapján megállapította, hogy az adómentes termékértékesítés feltételei nem álltak fenn, a felperes hitelt érdemlő okiratokkal nem tudta alátámasztani azt.

Az első fokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékok és adatok teljes körét az értékelés körébe vonta, számot adott arról, hogy ezen bizonyítékokat a döntésnél miként mérlegelte, amelyet a Kúria nem talált aggályosnak. Nem alapos az a felperesi felvetés, hogy a bíróság figyelmen kívül hagyta volna az Európai Unió Bíróságának gyakorlatát. A felperes nem tette meg azokat az ésszerűen elvárható intézkedéseket, melyeket éppen az Európai Unió Bírósága ítélete vár el annak érdekében, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételt. A felperes ügyvezetője az ügyletek legalapvetőbb körülményeire sem emlékezett annak ellenére, hogy igen rövid időn belül több mint 100 millió forint nagyságrendű forgalmat bonyolított le az általa korábban nem ismert vevőkkel.

Nem kifogásolható, hogy az első fokú bíróság az adatok alapján fennálló bizonyítatlanságot a felperes hátrányára értékelte. Sem kirívó okszerűtlenséget, sem logikátlan bizonyíték mérlegelést nem tükröz az első fokú jogerős ítélet. A Kúria tehát nem látta indokát, hogy az első fokú bíróság döntését felülmérlegelje.

Ennél fogva a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján a felülvizsgálati kérelemmel nem érintett részt nem érintve, az első fokú bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. június 12.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró