

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.733/2013/5.szám

A Kúria a dr. Szőke Ágnes Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Szőke Ágnes Éva ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szirényi Éva jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. július 12-én kelt 4.K.26.985/2013/16. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 17. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í té l e t e t:

A Kúria a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.26.985/2013/16. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2009. szeptember 8. napján kötött szerződést mezőgazdasági termékértékesítésre a K. s.r.l. társasággal. A repce értékesítéséről az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 89. § (1) bekezdésére hivatkozással 0%-os általános forgalmi adó felszámításával állította ki a számlát. Az áru átvételére a felperes telephelyén került sor. A telephelyre beérkező gépjárművek belépését dokumentálták, a termények felrakodásakor a vevő képviseletében J. S. jelen volt. A vevő a vételárat készpénzben, a felperes telephelyén a pénztárba való befizetéssel egyenlítette ki, a bevételi pénztárbizonylaton a befizető nevét, illetőleg személyi azonosító igazolványának számát rögzítették. A fuvarozók elismerték, hogy a felperes K. lévő telephelyéről szállították el az árut, azonban más sorszámú CMR-t mutattak be az adóhatóság részére, mint amilyennel a felperes rendelkezett. Az átvett termékmennyiség Szlovákiába került kiszállításra. A közösségi termékértékesítés vizsgálata kapcsán az adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy a felperes nem valósította meg közösségi termékértékesítést. A számlákhoz csatolt fuvarokmányok nem egyeztek

meg a fuvarozók által a szállításnál használtakkal és a CMR-ek tartalma sem felelt meg a ténylegesen megvalósult gazdasági eseménynek, illetve a szállítást nem a felperes és nem a számlákon feltüntetett beszerző K. s.r.l. végezte. Erre figyelemmel a felperes terhére 7.349.000 Ft általános forgalmi adókülönbözet került felszámításra, mely teljes egészében adóhiánynak minősült. Az adókülönbözet után 2.240.000 Ft adóbírság és 1.781.000 Ft késedelmi pótlék került felszámításra.

Az első fokú bíróság az alperesi határozatot az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Álláspontja szerint az alperes nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 86. § (1) bekezdés, 97. § (4) és (6) bekezdésében foglalt tényállás feltárási kötelezettségének, az adózó javára szolgáló körülményeket nem tárta fel, pusztán az adózó terhére írható tényeket rögzítette. Hangsúlyozta, hogy az alperesnek tisztáznia kellett volna, hogy hogyan fordulhatott elő a CMR okmányok, illetve a fuvarozói nyilatkozatok teljes ellentéte. Erre azonban sem az első fokú, sem a másodfokú adóhatósági határozat nem tért ki, csupán annyit rögzített, hogy a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján nem találta igazoltnak a Közösségen belüli termékértékesítés megtörténtét. Az, hogy a vevő magyar rendszámú gépkocsikat küldött az áru elszállítására, nem olyan körülmény mely alkalmas bármiféle adókijátszásra való gyanú felmerülésére. Az alperes túlzott elvárást támasztott a felperessel szemben, amikor azt követelte, hogy valamennyi szállítójármű tekintetében ellenőrzést folytasson. Iratellenesen rögzítette az adóhatóság, hogy a felperes J. S. vonatkozásában a beazonosítására szolgáló személyi adatokat nem rögzítette, illetve bizonyítás nélkül állította, hogy a bevételi pénztárbizonylaton szereplő aláírások nem J. S.-tól származnak. E körben is az adóhatóságot terhelte a tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettség, melynek nem tett eleget. Az Európai Bíróság döntéseire, így különösen a Mecsek Gabona ügyben kifejtett álláspontra hivatkozva rögzítette, hogy az adóhatóságot objektív alapú bizonyítási kötelezettség terheli. Az új eljárásra előírta a bizonyítási eljárás teljes körű lefolytatását és a megállapítások oly mértékben történő igazolását, amelyek alapját képezhetik a felperes elmarasztalásának. Kifejtette, hogy a felperes magatartása és a megállapítások közötti ok-okozati összefüggést fel kell tárni és ezt mindenki számára érthetően kell a határozatban rögzíteni. Szerinte az első fokú adóhatóság csak abban az esetben kerül abba a helyzetbe, hogy megalapozottan tudjon állást foglalni, hogyha eljárását kiegészíti és minden körülményt kellőképpen feltár.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása, másodlagosan a bíróság új

eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára való utasítása iránt. Álláspontja szerint az alperesi határozat cáfolta a felperes azon állítását, miszerint az áru a felperes és a K. s.r.l. közötti értékesítési ügylet következményeként hagyta el az országot. Az Art. 99. §-a alapján a felperest terhelte a bizonyítás, mely bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. Megítélése szerint az a körülmény, hogy a szerződéses partner külföldön bejegyzett létező cég, a vételár megfizetésre került, az adómentes értékesítés igazolásához szükséges kellő körültekintés követelményét nem elégíti ki. A belföldi kapcsolattartó, a készpénzfizetés ténye alaposabb ellenőrzést indokolt volna. Nem győződött meg a termék kiszállításának körülményeiről, a fuvarozást ténylegesen végző cégek ellenőrzésével és a CMR okmány hitelességének vizsgálatával. Az adómentes értékesítés feltételül támasztott igazolt ország elhagyás ugyanis csakis valós eseményhez kapcsolódóan kiállított, valós adattartalmú dokumentummal támasztható alá. Az alperes fenntartotta azon álláspontját, hogy az adóhatósági határozat a nemzeti jogszabályoknak és a tárgykörben született Európai Unió Bírósága (továbbiakban: EUB) ítéleteinek mindenben megfelelt.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria már több ítéletében kifejtette, hogy az Európai Unió Bírósága a Közösségen belüli áfaügyekben, ahol legkevesebb két közösségi tagállam érintett, a belföldi értékesítésektől eltérően közelíti meg a levonási jog jogosultjának helyzetét. A Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége megtagadható akkor, ha az érintett adózó nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételt, amivel komoly bizonyítási teher kerül a termékek értékesítőire (Kfv.V.35.352/11/6., Kfv.I.35.295/2012/6., Kfv.I.35.399/2012/5.).

Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése szerint 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 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 Áfa tv. ezen rendelkezése a mentesség megállapításához egyetlen feltételt szab: az értékesítésnek igazoltnak kell lennie. A mentesség igazolásának módját az Áfa tv. nem határozza meg, nem korlátozza, de ugyanakkor az Art. 99. § (2) bekezdése előírja, hogyha az adózót adómentesség,

adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. Az, hogy mi alkalmas a vizsgált gazdasági esemény igazolására, az érintett ügylet konkrét körülményeitől függ.

A C-409/04. számú Teleos ügyben az Európai Unió Bírósága (továbbiakban: Bíróság) azt állapította meg, hogy az adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása érdekében elengedhetetlen, hogy a nemzeti hatóságok meghatározzák a Közösségen belüli termékértékesítés mentességi feltételeit, de az elfogadott intézkedések nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken. Mivel az adóalanyok már nem támaszkodhatnak a vámhatóságok által kiállított dokumentumokra, más módon, az alapvető szabadságokat tiszteletben tartva kell bizonyítani a Közösségen belüli termékértékesítést és beszerzést. A C-273/11. számú Mecsek-Gabona ügyben is kifejtette a Bíróság, hogy az adóhatóságok az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ezek bevallásai alapján tudják elvégezni az ellenőrzést.

A termék külföldi kilépésének igazolása kapcsán a bíróság azt is kimondta, hogy amennyiben a vevő az érintett termék tulajdonosaként való rendelkezési jogát a termékértékesítés szerinti tagállam területén megszerzi és vállalja e terméknek a rendeltetési helyre történő elszállítást, figyelemmel kell lenni arra, hogy az a bizonyíték, amelyet az eladó az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a vevőtől e célból kapott információtól függ. Amennyiben tehát az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget a terméknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására vonatkozó szerződéses kötelezettségének, a vevő tartozik a HÉA fizetési kötelezettségre e tagállamban.

Ennek tükrében tehát az első fokú bíróságnak azt kellett vizsgálnia, hogy a felperes jóhiszeműen járt-e el, meghozott-e minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz és az alperes a felperesi magatartást jogszerűen minősítette-e. Kizárólag az a körülmény, hogy a termék nem érkezett meg a célországba, önmagában nem lenne elégséges az adófizetési kötelezettség megállapításához. A perbeli esetben az adóhatóság szerint az értékesítési folyamat során olyan körülmények merültek fel, amelyek az elvárható ésszerűség ellen szóltak, így a felperes terhére rótták az ügyletben résztvevő J. S. szerepét, illetve a fuvarozás körében feltárt ellentmondásokat. Ezeknél a körülményeknél azonban a Kúria álláspontja szerint az első fokú bíróság jogszerűen mutatott rá, hogy az alperesi megállapítások részben iratellenesek, illetve, hogy a tényállás feltárási kötelezettségének a fuvarozás megítélésakor, a fuvarozók szerepének feltárásakor nem tett eleget. Az alperes tévesen állította, hogy J. S. személyazonossága, személyazonosító igazolványának száma nem került feljegyzésre, és mindenfajta

bizonyíték nélkül állapította meg az aláírása hiteltelenségét. A fuvarozók által esetlegesen elkövetett visszaéléseket is a felperes terhére rótták. A feltárt tényállás szerint a felperesnél szigorú be- és kiléptetési rendszer működik, a felperes a fuvarozásban közreműködő szállítójárművek rendszámát feljegyezte, és maguk a fuvarozók sem tagadták, hogy a felperesi telephelyről szállították el az árut. A felperes részéről a szerződéseknek megfelelő teljesítés székhelyén/telephelyén megtörtént, a tulajdonjog átszállt, a termék további szállítása a vevő feladata volt, a fuvarozókat ő biztosította. A C-409/04. számú ítéletben megfogalmazott elvek következtében a felperesnek, amennyiben a részére megküldött fuvarlevelek eltérése a hivatalos okmányokétól általa fel nem ismerhető volt, úgy az e körben fennálló ellentmondások a terhére nem voltak róhatók. A mennyiségi eltérések kérdése sem volt olyan mértékű, amely teljes mértékben negligálná azt, hogy a felperes ésszerűen járt el. Az alperes eljárása során nem tárt fel semmilyen olyan adatot, amely arra utalna, hogy a felperes bármiféle módon a fuvarozás során felmerült iratcserében, eltérő dokumentálásban közreműködött volna vagy arról tudott volna.

A Kúria álláspontja az, hogy az első fokú bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdésének megfelelő értékelése során alappal következtetett arra, hogy az alperes nem tett eleget azon bizonyítási kötelezettségének, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett arról, hogy adókiátszásban vesz részt, illetőleg nem tett meg minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókiátszáshoz. Egyetért a Kúria azzal az első fokú bírósági megállapítással is, hogy az alperes túlságosan magas, az Európai Unió Bírósága által felállított mércét meghaladó bizonyítási terhet rótt a felperesre.

A fentieknek megfelelően a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pereszes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. június 26.

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró