

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.023/2014/8.szám

A Kúria a dr. Dicső Gábor ügyvéd és a dr. Rózsa Péter egyéni ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 5-én kelt 12.K.27.121/2013/9. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 11. 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 Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.121/2013/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 630.100 (hatszázharmincezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság 2009 évre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte felperesnél, melynek során megállapította, hogy a felperes 2009 szeptemberében kötött szerződést a ... s.r.o. szlovák társasággal 1100 tonna kukorica értékesítéséről. Az értékesítésről a felperes 2009. III. és IV. negyedévében összesen 25.202.632 Ft értékben 8 db számlát bocsátott ki a szlovák partner részére áfa felszámítása nélkül. A bevallásaiban közösségi termékértékesítésként szerepeltette az ügyletet. Az adóhatóság a rendelkezésére bocsátott fuvarokmányok, egyéb dokumentumok, valamint a szlovák és a lengyel társhatóság megkeresésre adott válaszai alapján megállapította, hogy a felperes által a szlovák cég részére értékesített áru teljes egészében lengyel adózók részére került továbbértékesítésre, és azt a lengyel vevők szállították el közvetlenül Magyarországról, a felperesi társaság telephelyéről Lengyelországba.

A tényállás alapján az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a vizsgált gazdasági esemény olyan láncügylet, melyben a szlovák cég közbenső vevőként jelent meg, a fuvarozás nem a felperes és a szerződő szlovák partnere között jött létre, azt a végső vevők, azaz a lengyel cégek végezték, végeztették saját gépjárművekkel saját költségükre vagy más fuvarozók igénybevételeivel. A fuvarozás tehát a szlovák és a lengyel cégek közötti termékértékesítéshez kapcsolódott. Ezért az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére 6.301.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított. Rögzítette a határozat, hogy a felperes eljárása ellentétes volt az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 27. § (1) bekezdésével, (3) bekezdés a) pontjával. Amennyiben ugyanis a fuvarozást a lánc utolsó szereplője, azaz a végső beszerző vállalta, akkor az ún. fuvarozásos - és ezáltal adómentes - értékesítés az az értékesítés, amelyikben a végső beszerző számlázási félként megjelenik.

A fellebbezés nyomán eljáró alperes 3549782804 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Alátámasztotta álláspontját még az Európai Unió Bíróságának C-245/04. számú ún. EMAG Handel Eder OHG ügyben hozott ítéletében kifejtettekkel, mely döntés lényege szerint Közösségen belüli árumozgás két egymást követő termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül minősül adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek. Rögzítette továbbá, hogy a vizsgált ügyletekkel kapcsolatosan rendelkezésre álló CMR-eket és az eljárás során megkeresett uniós tagállamok adatküldését figyelembe véve helyesen jutott az elsőfokú adóhatóság arra a következtetésre, hogy a dokumentumok a felperes esetében közösségi adómentes termékértékesítés tényét nem igazolják. A jogszabály kógens módon rögzíti a teljesítés helyét és az adózót terhelő adókötelezettséget. Ezt nem befolyásolhatja az a körülmény, hogy a felek egymás között miben állapodtak meg, illetőleg, hogy a szállítás módjára külön kitértek-e vagy sem. A felperesnek a továbbértékesítés lehetőségével reálisan számolnia kellett, mivel egyfelől a szlovák vevőnek nem volt szüksége az eladó engedélyére ahhoz, hogy az árut továbbértékesítse, másfelől a CMR-ek alapján a felperesnek kellő körültekintés esetén észlelnie kellett, hogy azokon címettként egyetlen esetben sem jelent meg a szlovák szerződő partner neve, hanem minden esetben valamely lengyel társaság szerepelt.

A felperes keresetében mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését kérte, és elsődlegesen az adóhiány törlését, másodlagosan új eljárás lefolytatását. Nem vitatta, hogy a CMR okmányokon átvevőként nem a szlovák partner szerepelt, ugyanakkor a szlovák fél elismerte a beszerzést, és ez azt igazolja, hogy a felperes esetében teljesültek az adómentesség feltételei.

Álláspontja alátámasztására hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-273/11. számú un. *Mecsek Gabona* ügyben és a C-430/09. számú un. *Euró Tyre Holding BV* ügyben hozott ítéletére. Az adó alapját is tévesen határozta meg az adóhatóság, ugyanis, ha a perbeli értékesítés nem minősül adómentes Közösségen belüli ügyletnek, akkor úgy kell tekinteni a vételárat, mint amely az áfát is tartalmazza (figyelemmel a *Legfelsőbb Bíróság* Gfv.IX.30.216/2007/5. számú ítéletére). A szlovák cég által fizetett vételárat csökkenteni kell az utólagosan megállapított áfa összegével és így állapítható meg az adó alapja.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.121/2013/9. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Hivatkozott az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésére, 26. §-ára, 27. § (1) és (3) bekezdés a) pontjára, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 99. § (2) bekezdésére. Ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. A felperes kötelessége volt tehát igazolni, hogy jogosult az adómentesség igénybevételére. Mivel láncügyletek esetén közösségi adómentes értékesítés csak egy - a fuvarozással közvetlenül érintett - értékesítéshez kapcsolódhat, így a felperesnek azt kellett volna bizonyítania, hogy a fuvarozáshoz kapcsolódó termékértékesítésre az általa teljesített termékértékesítéshez kapcsolódóan került sor akár saját, akár a szlovák fél megbízása alapján. Kifejtette a bíróság, hogy az adóhatóság széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le annak pontos tisztázása érdekében, hogy a termékértékesítés kik között jött létre, illetőleg melyik termékértékesítéshez kapcsolódott a fuvarozás.

A nemzetközi jogsegély keretében nyújtott adatszolgáltatás azt támasztotta alá, hogy a termék fuvarozói a végső, lengyel vevők voltak, akik vagy saját gépjárművükkel vagy költségeikre más fuvarozókkal végezték az áruszállítást, az általuk szlovák adózótól beszerzett termék Lengyelországba történő kiszállítását. Az így rendelkezésre álló bizonyítékok cáfolták azt a felperesi állítást, hogy a felperes által a szlovák részre értékesített áru a felperes értékesítésének közvetlen következményeként került volna át a Közösség egy másik tagállamába. Ezzel szemben az áru valójában el sem mozdult a felperes edelényi telephelyéről, az csupán a szlovák cég és lengyel vevői között létrejött jogügyletek eredményeképpen, a lengyel fuvarozók által került elszállításra Magyarországról, méghozzá közvetlenül a végső beszerző lengyel rendeltetési helyre.

A bíróság a szlovák cég ügyvezetőjének tanúkénti meghallgatását szükségtelennek találta és mellőzte. Ugyanakkor tanúként hallgatta meg K. D. M-t, a felperesi társaság könyvelőjét, mely tanúvallomás azonban az adóhatóság által megállapított tényállás cáfolatára nem volt alkalmas. Osztotta a bíróság azt az alperesi álláspontot, hogy

a jelentős értékű közösségi értékesítést végző adóalanytól elvárható, hogy a fuvarozást végző cégek megbízójáról meggyőződjön, tájékozódjon arról, hogy a szlovák vevő részére értékesített termékek szlovák fél általi továbbértékesítésére sor kerül-e, annál is inkább, mert a továbbértékesítés tényéről a nemzetközi fuvarlevelek alapján felperesnek tudomással kellett bírnia.

Helytállóan hivatkozott az adóhatóság arra, hogy amennyiben az értékesítést végző adóalany kétséget kizáróan nem bizonyosodik meg arról, hogy az adómentesség törvényi feltételei teljesülnek, akkor csak a saját kockázatára állíthat ki Közösségen belüli értékesítésről adómentesen számlát. A bíróság kiemelte, hogy jelen esetben az adókötelezettség objektív tényen alapul, vagyis azon, hogy a felperes értékesítéséhez fuvarozás közvetlenül nem kapcsolódott. Ezen tények mellett nem bír jelentőséggel az, hogy a felperes a számlák adómentes kiállításakor jóhiszeműen vagy rosszhiszeműen járt-e el.

Nem osztotta a bíróság a felperes másodlagos keresetét sem, annál is inkább, mert a felperes a teljes eljárás során azt kívánta bizonyítani, hogy jogszerűen állított ki adómentesen számlát, tehát megalapozatlan az a hivatkozása, hogy a számlákat úgy kellene tekinteni, mint amely az általános forgalmi adót is tartalmazza.

A felperes által hivatkozott C-273/11. számú ún. Mecsek-Gabona ügy tényállása eltért jelen ügyétől, ezért az abban foglaltakra a jelen döntés nem alapozható.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen kérte mind az ítélet, mind az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az adóhiány törlését, másodlagosan pedig az ítélet hatályon kívül helyezését és a bíróság új eljárásra kötelezését. Álláspontja szerint a bíróság a tényállást nem tisztázta, nem adott helyt a felperes bizonyítási indítványának, pedig a felperes ezzel kívánta bizonyítani, hogy nem volt tudomása a szlovák partner továbbértékesítési szándékáról. Továbbra is hivatkozott arra, hogy az adóhatóság sem tárta fel a javára szolgáló körülményeket, valamint alkalmazandó lett volna a C-273/11. ún. Mecsek-Gabona ügyben hozott ítélet is. A bizonyított adócsalás esetén is megilleti a vétlen eladót a védelem, azaz nem tagadható meg tőle a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége, ehhez képest egy rendezett, bevallott, valós jogügylet során végképp nem felelhet a vétlen fél. Továbbra is fenntartotta, hogy amennyiben mégis adóköteles termékértékesítésről van szó, akkor helytelenül került megállapításra az adó alapja. Álláspontja szerint a bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdés, 221. § (1) bekezdését, 141. § (2) bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 72. §-át, az Art. 97. § (4) bekezdését, az Áfa

tv. 26., 27. §-ait is megsértette. Hivatkozott továbbá arra, hogy a Pp. 336/A. § (2) bekezdés értelmében fel kellett volna hívni az alperest a tényállás valóságának bizonyítására, hiszen azt a felperes vitatta.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 27. § (1) bekezdése szerint: „Abban az esetben, ha a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban első értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el, a 26. § kizárólag egy termékértékesítésre alkalmazható.”

A (3) bekezdés a) pontja értelmében: „Az (1) bekezdésben meghatározott termékértékesítések közül azokra, amelyek megelőzik azt a termékértékesítést, amelynek teljesítési helye megállapítására a 26. § alkalmazandó, a teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.”

A Kúria a fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Rögzíti, hogy a felek között létrejött jelen gazdasági esemény lényegében egy speciális ún. „háromszög ügylet”, melynek eredményeképpen az áru valóban kiment az országból. Az ilyen típusú jogügyletek azonban nem ritkák, melynek során a gazdasági élet szereplőitől a különös odafigyelés elvárható követelmény, tekintettel az Európai Unió Bírósága hivatkozott ítéleteire is, /EMAG, Euró Tyre/, amelyekben a bíróság leszögezte, hogy csak egy ügyletnek kapcsolódhat 0%-os áfás termékértékesítés, méghozzá a fuvarozással érintett ún. „mozgó” ügyletnek.

Az Áfa tv. 27. §-ából egyértelműen levezethető, hogy a mozgó ügyletnek képest a többi hogyan minősül, melyik lesz a belföldi és melyik közösségi értékesítés. Jelen esetben fel sem merült a felperes oldalán a csalárd magatartás, ebből következően a felperes részéről a Mecsek-Gabona ítéletre hivatkozás nem volt helytálló. Nem arról volt szó ugyanis, hogy nem ment ki az áru külföldre, és hogy erről a felperes tudhatott-e kellő körültekintés esetén. Jelen esetben az áru elhagyta az országot, de azt a végső vevő szállította el az eladótól, így a magyar és a szlovák fél közötti ügylet csak belföldi lehetett.

Osztotta a Kúria az alperes azon álláspontját, hogy az ügy adójogi megítélésén nem változtat, hogy a szlovák fél nem tájékoztatta felperest, neki ugyanis legkésőbb a nemzetközi fuvarlevelek

visszajuttatásakor észlelnie kellett, hogy a szállítás nem a megrendelő szlovák fél címére, hanem Lengyelországba történt, így módjában állt volna akár az adórevízió megkezdéséig a számláit az adó felszámításával korrigálni.

A másodlagos felperesi kérelemmel kapcsolatban a Kúria rámutat, hogyha az adózó 0%-os áfa kulcsosnak tekintette a gazdasági eseményt, azaz az adómentesség megállapítását kéri, akkor a vételárba nem érthette bele az áfát is. Helyesen indokolta az elsőfokú bíróság és az alperes is az ezzel kapcsolatos álláspontját.

Maradéktalanul egyetértett a Kúria az elsőfokú bíróság és az alperes azon megállapításával, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok egyértelműen cáfolták, hogy a felperes által a szlovák cég részére értékesített áru a felperes értékesítésének közvetlen következményeként került volna át a Közösség egy másik tagállamába.

A fentiekre tekintettel a Kúria az érdemben helyes elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján 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 illetékeljegyzési 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. szeptember 18.

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