

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.708/2013/8.szám

A Kúria a Vaskó Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Vaskó Tamás ügyvéd/ által képviselt 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 indított perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. június 13. napján kelt 12.K.27.048/2013/20. számú ítélete ellen a felperes által 23. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.048/2013/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.501.600 (azaz egymillióöttszázegyezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2011. október hónapban cukor értékesítéséről 19 db számlát állított ki általános forgalmi adó (áfa) mentesen a szlovén illetőségű Mercator d.d. cég részére, amelyek alapján adóbevallásában 100.351.000 Ft adóalapra jutó, közösségen belültre történő, adólevonási joggal járó adómentes termékértékesítést tüntetett fel. A számlákhoz tartozó ügyletben a szlovén cég közbenső vevőként vett részt, a cukorárut tovább adta a szlovák Miletus s.r.o., illetve a román S.C. S. C. s.r.l. cégeknek, amelyek azt Magyarországról Olaszországba, illetve Romániába szállították.

A Nemzeti Adó és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban elsőfokú hatóság a 2012. augusztus 2. napján kelt határozatával a

felperes terhére 25.027.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősített, és az összeg kiutalását elutasítva a felperest 5.005.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2012. november 27. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 27.§ /1/ bekezdése, /3/ bekezdésének a) pontja, 89.§ /1/ bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 97.§ /4/ bekezdése, 99.§ /2/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint a lefolytatott bizonyítási eljárás (adózó képviselőjének nyilatkozata, kapcsolódó vizsgálatok, nemzetközi megkeresés, a felperes részéről rendelkezésre bocsátott dokumentumok) eredményeként megállapította, hogy a felperes egy láncügyletben vett részt, amelyben az áru adásvételét követő fuvarozása nem a felperes és a szlovén cég között, hanem a szlovén közvetítő és annak szlovák és román vevői között jött létre. A felperes és a szlovén cég közötti termékértékesítés megelőzte a fuvarozásos értékesítést, így annak teljesítési helye belföld volt. Az adózó ezért a szlovén cég felé nem állíthatta volna ki számláit adómentesen, azokon 25%-os mértékű áfa-t kellett volna felszámítania. Mindezek alapján a terhére adókülönbözetet kellett megállapítani.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta az adóhatóság által megállapított tényállást és a jogkövetkezményeket, állította, hogy számlázása jogszerű, megfelelt a hatályos jogi szabályozásnak.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint a felperes sem az adóigazgatási eljárás során, sem a perben nem bizonyította hitelt érdemlő módon, hogy az általa egy másik tagállambeli adóalany számára értékesített termékek az értékesítés közvetlen következményeként igazoltan átkerültek másik tagállamba. A fuvarozás nem a magyar és a szlovén fél között jött létre, a szállítást a szlovák és a román vevő fizette és intézte. Az Európai Unió Bíróságának C-430/09. számú Euro Tyre Holding BV ügyére történő hivatkozással rögzítette, hogy az ügyletek megítélésére valamennyi körülmény átfogó értékelése alapján kerülhet sor. Az adóhatóság megállapítása nem azon alapult, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna azt, miszerint az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, hanem azon az objektív tényen, hogy a felperes értékesítéséhez fuvarozás közvetlenül nem kapcsolódott, ezért reá az Áfa tv. 89.§-a szerinti adómentes értékesítés nem volt alkalmazható.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette az alkalmazott jogszabályokat, így az Áfa tv. 89.§-át is, mivel közösségi adómentes termékértékesítést végzett és a szlovén cégnek értékesített termék az ő értékesítésének eredményeként került másik tagállamba. Idézte az EU Bíróság Mecsek Gabona ügyben (C-273/11.) meghozott ítéletét, hangsúlyozva, hogy teljesítette a közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségeit. Amennyiben pedig a vevő nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladása vagy szállítása szerződéses kötelezettségének, úgy a vevő tartozik áfa fizetési kötelezettséggel és nem az eladó. A felperes vitatta a terhére megállapított perköltség összegét is.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A teljesítés helyének meghatározása nagy jelentőséggel bír az áfa rendszerében, különösen a külföldre történő értékesítések esetében, mivel az alapján dönthető el, hogy az adott ügylet hol adóztatandó, illetve, hogy kell-e utána belföldön adózni.

Termék értékesítése esetében a teljesítés helyére vonatkozó általános szabályt az Áfa tv. 25.§-a tartalmazza, amely szerint abban az esetben, ha a terméket küldeményként nem adják fel vagy nem fuvarozzák el, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék az értékesítés teljesítésekor ténylegesen van.

Különös szabályokat tartalmaznak az Áfa tv. 26.§-27.§-ai. Így abban az esetben [26.§], ha a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - 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. Abban az esetben viszont [27.§ /1/ bekezdés], 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 alapján 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.

E szabályozáshoz kapcsolódik az Áfa tv. 89.§ /1/ bekezdésében meghatározott azon adómentességi szabály, hogy 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 idézett és irányadó jogszabályok alkalmazásával - e perrel teljes körűen tény-és jogazonos ügyben - döntött a Kúria a Kfv.I.35.701/2013/7. számú ítéletével a felperes 2011. november havi cukorértékesítésének adóvonzatát megállapító adóhatározatok felülvizsgálata iránti perben a felperes keresetét elutasító, a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.048/2013/20. számú ítéletének hatályában tartásáról. A Kúria a Kfv.I.35.701/2013/7. számú döntésének - amellyel jelen tanács egyet ért - jogi indokolásában kifejtette, hogy:

„Az Áfa tv. 89.§-a szerinti esetben az ügyletben két szereplő, egy eladó és egy vevő vesz részt, és a fenti jogszabályhelyben írt feltételek megvalósulása esetén illeti meg az eladót az adómentesség. A közösségi termékértékesítések azonban gyakran ún. láncügyletek formájában valósulnak meg. A perbeli esetben az első fokú bíróság és az alperesi hatóság is helyesen ismerte fel, hogy egy olyan láncügyletről van szó, amely egyben háromszögügyletet is alkot. Nem a felperesi eladót terhelte ugyanis a termék kiszállítása, hanem az a vevő, illetve vevőinek kötelezettsége volt.

A láncértékesítésnél legfontosabb annak a személynek a meghatározása, amely azt az értékesítést teljesíti, melynek közvetlen következtében a termékek elfuvarozásra kerül. A termék elfuvarozásával járó értékesítés teljesítési helye az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt megelőző értékesítés teljesítési helye szintén az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt követő értékesítések teljesítési helye a fuvarozás rendeltetési helye. A fentiek alapján, ha a láncértékesítés tárgya olyan termék, amely belföldön van, akkor mindazon értékesítés belföldön teljesül, amely a termék elfuvarozásával jár, illetve azt az értékesítést megelőzik. Amennyiben a fuvarozás rendeltetési helye más tagállam vagy harmadik ország területe, akkor a termék elfuvarozásával járó értékesítést követő értékesítések nem belföldön teljesülnek. Értелеmszerűen a láncértékesítésbe tartozó belföldön teljesített

értékesítések közül csak az az értékesítés minősülhet adómentesnek, melynek közvetlen következtében a terméket más tagállam területére vagy harmadik országba fuvarozzák. Mint ahogyan a Kúria az előbb már utalt erre, a láncügyletre eltérő szabályok vonatkoznak, mint az „egyszerű” Közösségen belüli termékértékesítésre. A láncügylet alapját képező termékértékesítések közül csak egyetlen értékesítés lehet adómentes, mivel a többszöri értékesítés ellenére csak egyszer fuvarozzák a terméket.

Mind az adóhatóság, mind pedig az első fokú bíróság helyesen ismerte fel a létrejött láncügyletet és vizsgálta meg a fuvarozás körülményeit. A perbeli esetben nem volt elegendő a közösségi termékértékesítés elfogadásához a közvetlen vevő nyilatkozata, hiszen ő a terméket az elszállítást megelőzően továbbértékesítette. A CMR-en feltüntetett adatok pedig az adóhatóság, illetve az első fokú bíróság álláspontját igazolják, vagyis az ügyletet az Áfa tv. 26.§, 27.§-ai szerint kellett megítélni. Kiemeli a Kúria, hogyha az adózó közösségi adóalany részére teljesít termékértékesítést, minden esetben indokolt az, hogy ezekre kiterjedően is vizsgálja – akár a partner nyilatkoztatása révén – az ügylet körülményeit, és ha olyan információ merül fel, amely arra utal, hogy a felperes a láncügylet részese lehet (pl. a vevő partner székhelyétől, telephelyétől eltérő szállítási cím, a CMR okmányt lepecsételő adóalany nem azonos a vevő partnerrel). A felperes azonban a vevő fél nyilatkozatát elfogadva bízott annak megvalósulásában, és a CMR-ek ellentmondásait figyelmen kívül hagyva állította ki áfa mentes számláit.

Helytállónan ítélte meg az előzetes döntéshozatali eljárás szükségletességét is az első fokú bíróság tekintettel arra, hogy az ítéletben hivatkozott Euro Tyre, illetőleg a felperes által idézett Mecsek Gabona ügyekben kifejtettek alapján az irányelvnek a közösségi termékértékesítésre vonatkozó előírásai további értelmezésre nem szorulnak. Ugyanezen okból a Kúria sem tartotta indokoltnak az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését."

A Kúria – az ügynek a közigazgatási határozatokban és az ítéletben azonosan rögzített, a felperes által meg nem cáfolt tényállása, az alperes és az elsőfokú bíróság által helytállónan értelmezett illetve alkalmazott jogszabályok alapján –, a Kfv.I.35.701/2013/7. számú, tény-és jogazonos kúriai döntéssel, annak jogi indokolásával egyet ért, attól eltérni nem kíván.

A peres felek között nem volt vitatott az alkalmazandó jogszabályok köre, az irányadó jogi normák értelmezése, a felperesi termékértékesítés adóköteles voltát bizonyított tények döntötték el, a perbeli ténykérdés így az EU Bíróságnál előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését nem alapozta meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 78.§ /1/ bekezdése, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003.(VIII.22.)IM

rendelet 3.§ /2/ és /6/ bekezdései alkalmazásával nem eltúlzott mértékű perköltséget állapított meg az alperes javára. Az a tény, hogy a felperesnek további perei is vannak az adóhatósággal, az alperest nem mentesítették eljárási kötelezettségei alól, így e perben a célszerű és jóhiszemű pervitelével kapcsolatosan felmerült költségeit a pervesztes felperes köteles megfizetni.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2014. szeptember 11.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró,
Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró**