

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.200/2015/6.szám

A Kúria a dr. Peti Éva ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes) felperesnek a dr. Muzsek Júlia jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 26-án kelt 4.K.27.154/2014/5. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.154/2014/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 127.200 (százhuszonhétezer-kétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2002-től kezdődően családi gazdálkodó, havi bevallásra kötelezett. 2009 évben az általános szabályok szerint jelentkezett be az általános forgalmi adó (áfa) hatálya alá. Adóbevallásában 2009. november hónapban 5.087.000 Ft összegű Közösségen belülre történő adólevonási joggal járó adómentes termékértékesítést vallott. A felperes, mint eladó 2009. november 2-án S-on mezőgazdasági termékértékesítési szerződést kötött a K. S.r.l. (továbbiakban S.r.l.) román vevővel, amely alapján a felperes 200 tonna $\pm$ 10% mennyiségű búzát értékesített a vevő részére 25.000 Ft/tonna vételáron azzal, hogy az árut S. környéki telephelyen rakják gépkocsira. A jogügyletről két számla készült, november 2-án és november 5-én, kiegyenlítésük készpénzben történt. Az áru átadás-átvételtől okirat nem állt rendelkezésre. A közösségi termékértékesítés igazolására 8 db mérlegjegy és 8 db CMR fuvarlevél került kiállításra. A fuvarleveleken feladóként a felperes, átvevőként az S.r.l. szerepelt, a kiszolgáltatás helye pedig S. A fuvarokmányokat a P. Kft. (továbbiakban Kft.), mint fuvarozást végző vállalkozás látta el bélyegzőjével. A felperes a CMR fuvarleveleket aláírta és lepecsételte.

A felperesnél az adóhatóság 2009. november hónapra bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Azt nem vitatta, hogy a felperes a közösségi értékesítéshez szükséges árualappal rendelkezett, ugyanakkor megállapította, hogy a CMR-ek és a mérlegjegy adatai ellentmondásosak, illetőleg a CMR-en belül egyes adatok is, így: a fuvarozás célállomása, az átvevőként feltüntetett személy, a fuvarozó személye, az átvétel címe és a szállító gépjármű adatai. A CMR fuvarokmányok közül 4 esetében egyértelmű, hogy a szállítmány végállomása nem külföldi ország volt, hanem a C. Zrt. közraktára M-ban, fuvarozó pedig nem a CMR-en feltüntetett cég illetőleg annak gépjárműve volt. Ennél fogva az adóhivatal elsőfokú határozatával a felperes terhére 2009. november hónapra 1.272.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.

A fellebbezés nyomán eljáró alperes saját hatáskörben új eljárás lefolytatására utasította az elsőfokú hatóságot, melynek keretében vizsgálni, értékelni kellett azon körülményeket, amelyek esetlegesen a felperes adókijátszásban való részvételének megállapítására alapot adhatnak.

Az új eljárás eredményeképpen az elsőfokú hatóság a korábbival megegyező határozatot hozott, melyet a fellebbezés nyomán eljáró másodfokú hatóság 1842116690/2014. számú határozatával helybenhagyott. Rögzítette, hogy a CMR-eken feltüntetett Kft.-t a cégbíróság 2011. november 5-én a cégnyilvántartásból jogerősen törölte, de a cég nem volt megtalálható már az alapeljárásban sem, nem lehetett nyilatkoztatni. Nemzetközi megkeresés támasztotta alá, hogy az S.r.l. és az egyes CMR-eken átvevőként feltüntetett S. s.r.o. szlovák cég Közösségen belüli árubeszerzéseket nem vallottak, a könyvelési anyagban a S.-val való kapcsolatra adat nem található, az S.r.l.-nek pedig 2010. február 1-jétől a közösségi adószáma törlésre került. A termékbeszerzésről nem nyújtott be összesítő nyilatkozatot. A képviselő S. L. - a bünyügyi igazgatóság előtt folyó eljárásban tett - tanúvallomása szerint az S.r.l. nevében megvásárolt árut Romániába sose vitte ki, azt nem jelentette az ottani hatóságnak. A CMR-re áfamentesen vásárolta a gabonát, a vásárlások után sem Romániában, sem Magyarországon nem fizetett áfát és tisztában volt azzal, hogy az általa eszközölt gabonavásárlással adócsalást követ el.

Megállapította tehát az alperes, hogy a Közösségen belüli értékesítés adómentessége nem nyert igazolást, továbbá a felperes az ügyletkötés, illetőleg annak menete során az adott helyzetben általában elvárható magatartást nem tanúsította, ugyanis megfelelő tájékozódás, gondosság esetén felismerhető lett volna az üzleti partnerének rosszhiszemű, megtévesztő magatartása. Hivatkozott arra, hogy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 89. § (1) bekezdésében írt

feltételeket, tehát azt, hogy a termék igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére kell kerüljön, a fuvarokmányok nem igazolják. Az adómentesség bizonyítása a közigazgatási eljárás során a felperest terhelte. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-273/11 számú (Mecsek-Gabona) ítéletére, az abban foglalt objektív feltételekre, továbbá rögzítette azokat a körülményeket is, amelyekre tekintettel a felperesi gondos eljárás mellett elkerülhető lett volna az adókijátszás. Így: a külföldi vevő adóalany ügyvezetője magyar állampolgárságú személy, a fuvarozást „állítólagosan” maga végző román adóalany részvételével zajló jogügylet során magyar nyelvű CMR-ek kitöltésére került sor, a CMR fuvarokmányok szerint szlovák adóalany egy olyan magyar rendszámú gépkocsival érkezett és fuvarozta el az árut az eladótól, amelyre igazoltan nem volt jogosult. Felperesnek észlelnie kellett volna a CMR-ek és a mérlegjegyek közötti eltérést, annak okát vizsgálni, illetve éppen az ellentmondások okán a gépkocsik és gépkocsivezetők adatait ellenőriznie kellett volna.

A felperes keresetében a határozat megváltoztatását és az adóhiány, valamint járulékai megfizetése alóli mentesítését kérte. Hivatkozott arra, hogy mind a hazai, mind a közösségi szabályok a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét két feltételhez kötik. Objektív kritérium, hogy az áru értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére történjen, azonban ennek hiányában sem tagadható meg az adómentesség akkor, ha az eladó szándéka a Közösség területére történő értékesítésre irányult, de az tudta és akarata ellenére mégsem valósult meg. Hivatkozott az Európai Unió Bíróság joggyakorlatára, kiemelve, hogy még ha a CMR-ek hamisak, hibásak vagy valótlan adatokat tartalmaznak is, akkor sem állapíthatja meg az adóhatóság az értékesítés adóköteles voltát, csak ha bizonyítja, hogy az áru ténylegesen nem került más tagállamba, illetőleg adócsalás történt, amelynek az eladó tevékeny résztvevője volt, vagy nem tette meg az ésszerűen elvárható intézkedéseket. A felperestől a „jó kereskedő” gondossága volt elvárható. A fuvarozásra nem volt ráhatása, hiszen azt a vevő vállalta. Nézete szerint a vevő aláírását is tartalmazó CMR fuvarokmány hitelt érdemlően igazolja a fuvarozás megtörténtét, és az alperes nem bizonyította, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt.

A Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.154/2014/5. számú jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott a közös hozzáadott érték adó rendszerről szóló a Tanács 2006/112/EK Irányelvére (továbbiakban HÉA irányelv), az Áfa tv. 2. § a) pontjára, 5. § (1) bekezdésére, 6. § (1) bekezdésére, 9. § (1) bekezdésére, 89. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4), (6) bekezdésére, 99. § (2) bekezdésére. Kiemelte, hogy a felperest terhelte annak hitelt érdemlő bizonyítása, hogy az adómentesség törvényi

feltételei fennállnak. A felperes Közösségen belüli adómentesség igazolására formailag megfelelő CMR fuvarleveleket nyújtott be az adóhatósághoz, ugyanakkor a Közösségen belüli adómentesség megvalósulásához az is szükséges, hogy a termékkel a tulajdonoskénti rendelkezési jog átszálljon a vevőre, és az eladó igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították más tagállamba és az ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

A felperes jogszerűen csak akkor állíthat ki a közösségi termékértékesítésről adómentes számlát, ha a CMR fuvarlevelek alapján meggyőződik arról, hogy magatartásának eredményeképpen került sor az áru kiszállítására. A termékértékesítési szerződés, a 2 db számla, a 8 db fuvarlevél és 8 db mérlegjegy önmagukban nem igazolják hitelt érdemlően, hogy az értékesített áru más közösségi tagállamba került. Hivatkozott az elsőfokú bíróság még a **Legfelsőbb Bíróság** BH 2012. évi 106. számú eseti döntésére, amely szerint önmagában a CMR fuvarokmány és a mérlegjegy nem lehet kizárólagos bizonyítéka az adómentes értékesítésnek. Az okmányok tartalma meg kell, hogy feleljen a tényleges gazdasági eseménynek. Ennek ellenkezőjét kétség esetén az adóhivatal jogosult vizsgálni. Számos bizonyítási cselekményt végzett, beszerezte a felek közötti termékértékesítési szerződést, a számlákat, 8 db CMR fuvarlevelet, mérlegjegyeket. Nemzetközi megkeresést fogantatosított, kapcsolódó vizsgálatot folytatott, nyilatkoztatta a felperest, valamint a gazdasági tevékenységet ténylegesen végző férjét, a fuvarozók vonatkozásában szintén kapcsolódó vizsgálatot folytatott le, és azokat írásbeli nyilatkozattételre hívta fel. Megkereste a BM járműnyilvántartást, a fuvarszközök vonatkozásában adatokat szerzett be.

Mindezek alapján megállapítható volt, hogy a Kft., aki fuvarozóként került feltüntetésre, a vizsgált időszakban nem végzett ilyen tevékenységet. A CMR fuvarlevelek, illetőleg mérlegjegyek adatai eltérést mutatnak a célország tekintetében. A fuvarokmányon belül az átvételi hely és a feltüntetett átvevő cég nemzetisége eltér. A fuvarozók a CMR-ekben feltüntetett fuvarokban ténylegesen nem vettek részt, nem a fuvarleveleken szereplő cégektől kapták a megbízást. Mindezen ellentmondásokra tekintettel a rendelkezésre álló bizonyítékok mérlegelése alapján helytállóan állapította meg a tényállást az adóhivatal, abból helytálló következtetést vont le, mellyel a bíróság egyetértett. A bíróság a kellő körültekintés kérdésében ugyancsak helytállónak találta az alperes döntését. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.225/2011/5. számú ítéletére, mely szerint reális elvárás a felperes felé, hogy egy külföldi, kevésbé ismert szerződéses partnert körültekintően ellenőrizzen. Az adóhatóság a határozatában megfelelően rögzítette azokat a körülményeket, amelyeket észlelve gondos odafigyelés mellett elkerülhető lett volna az adókijátszásban történő közreműködés.

Kiemelten is ilyen a CMR fuvarlevelek és a mérlegjegyek közötti eltérés, amely körülmény önmagában alkalmas annak igazolására, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a vevő adókiírátszásban vesz részt.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen az ítélet megváltoztatását és az adóhiány, valamint járulékaí megfizetése alóli mentesítést, másodlagosan az ítélet megváltoztatásával mindkét fokú adóhatósági határozat hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Jogszabálysértésként az Áfa tv. 89. §, a HÉA irányelv 138. cikke és az Art. 86. § (1), 97. § (4), (6) bekezdését jelölte meg. Álláspontja szerint a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó szabályok helytelen alkalmazásával jutott a bíróság arra a következtetésre, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés feltétele a vizsgált ügylet tekintetében nem állapítható meg.

Keresetével azonosan hivatkozott felperes az adómentesség két együttes feltételére. Nem kívánta vitatni, hogy a kiszállítás, mint objektív feltétel okirati igazolása az adózó terhére esik, ugyanakkor nem várható el az értékesítőtől kétséget kizáró bizonyíték az elszállítás tényleges megtörténtére, azt csupán valószínűsíteni kell. Nézete szerint a kiszállítást megfelelően valószínűsítették a fuvarozást igazoló nemzetközi fuvarokmányok. Formailag helytálló CMR-rel igazolta a felperes, hogy a külföldre szállítás megtörtént. Azt már az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a terméket a CMR adatai ellenére nem szállították ki más tagállamba, illetőleg adócsalás valósult meg az ügylet kapcsán, és nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést az adóalany azért, hogy ezen közrehatását elhárítsa. Álláspontja szerint nem is kellett volna a kellő körütekintést vizsgálni, de egyébiránt a szubjektív feltétel is teljesült. Nem volt ugyanis felperesnek lehetősége a termékek kiszállítása ellenőrzésére. Az ügyletkötés során semmi nem utalt arra, hogy a vevő adókiírátszást akarna megvalósítani.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.

A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. Az alapvetően bizonyítékok mérlegelésére épülő elsőfokú ítélet felülvizsgálata során felülmérlegelést sem végezhet, csak kivételesen akkor, ha az elsőfokú bíróság által megállapított tényállás iratellenes, a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen, illetve az ítélet indokolása logikátlan.

Rámutat a Kúria, hogy a belföldi és a közösségi termékértékesítéssel kapcsolatos bizonyítás szabályai - figyelemmel az Európai Unió Bírósága C-409/04 számú ún. Teleos és a C-273/11 számú ún. Mecsek-Gabona ügyben hozott ítéleteire is - lényegesen eltérnek. A 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 a vizsgálat tárgya lehet az adózó közrehatása, azaz, hogy tudta vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy az áru nem hagyta el az ország területét.

Az ügy eldöntése szempontjából releváns tények körét tehát az anyagi jogi jogszabályi rendelkezések határozzák meg. A Közösségen belüli termékértékesítésnek objektív feltétele a termék tényleges elszállítása egy másik tagállamba, és mindezt a hazai és a közösségi jogi szabályozás, valamint a következetes joggyakorlat értelmében is az adózónak kell igazolnia az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése, és az Art. 99. § (2) bekezdése alapján.

Jelen esetben az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló adatok alapján megállapította, hogy az adómentes termékértékesítés feltételei nem álltak fenn, a felperes hitelt érdemlő okiratokkal azt nem tudta alátámasztani. Osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság álláspontját abban, hogy az alperes a rendelkezésre álló bizonyítékok, adatok teljes körét az értékelés körébe vonta. Számot adott arról, hogy ezen bizonyítékokat a döntésnél miként mérlegelte, melyet a Kúria sem talált aggályosnak. A felperessel kapcsolatba került cégeket leellenőrizte, a gépjárműveket a forgalmi rendszámuk alapján azonosította, nemzetközi és belföldi megkeresések keretében adatokat szerzett be, személyesen meghallgatta a felperest, felperes házastársát.

Mindezek alapján nem nyert igazolást az értékesítés adómentességének fennállása. Osztotta a Kúria azt az álláspontot is, hogy az adókiírátszó ügyletben történő részvételét a felperes kellő körültekintéssel, gondos eljárással elháríthatta volna, különös tekintettel arra, hogy a közösségi termékértékesítés során az adóalanyok fokozott gondossággal kötelesek eljárni. Elvárható az üzleti partnerek ellenőrzésére, az értékesítés megfelelő pontosságú dokumentálása. Azon körülmények, melyeket az elsőfokú ítélet és az alperesi határozat is részletesen felsorolt, mind alátámasztják, hogy a felperes nem tanúsította az adott helyzetben elvárható kellő körültekintést. Az elsőfokú jogerős ítélet felülmérlegelését a Kúria nem látta indokoltnak.

Ennél fogva a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján az elsőfokú jogerős ítéletet 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, 2015. szeptember 3.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró