

Kúria
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.119/2015/8.

A Kúria a dr. Sáray Balázs ügyvéd (fél címe 2) által képviselt felperes neve Kft. (felperes címe) felperesnek a dr. Mészáros Krisztina jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perben a Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. december 3. napján kelt 10.K.27.136/2014/12. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Kúria a Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.136/2014/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 150.000 (százötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 518.400 (ötszáztizennyolcezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Felperes 2009. november 25-én eladóként szerződést kötött a romániai székhelyű ... s.r.l -vel (a továbbiakban: s.r.l.) 500 t repce adásvételéről azzal, hogy a teljesítés helye a felperes belföldi telephelye. Ugyanezen áruból 400 t-t a .. Kft. (a továbbiakban: Kft.1.) öt nappal később adásvételi szerződéssel értékesített az ... Kft.-nek (a továbbiakban: Kft.2.), melyet aznap külön megállapodásban a mennyiség tekintetében 500 t-ra

pontosítottak. A Kft.2. 2009. december 7-e előtt az 500 t repcét továbbértékesítette a Szlovákiában bejegyzett ... s.r.o. (a továbbiakban: s.r.o.) részére, mely szállítmányozási megbízással 2009. december 17-éig 328 t repcét felperes telephelyéről Szlovákiába szállított. A szállításokat felperes intézte, a mérlegjegyeken és az átvételi elismervényeken felperes és az s.r.l. szerepelt, a CMR-ek 22. rovatában felperes, feladóként pedig utóbb a Kft.2., címzettként az s.r.o. került feltüntetésre.

2009. december 18-án felperes az s.r.o.-val kötött adásvételi szerződés alapján 75 t repcét adott el; három nappal később 78,12 t került elszállításra ugyanolyan módon, ahogyan a szállítások 2009. december 17-éig történtek. Felperes az s.r.l. és s.r.o. felé kibocsátott számlákat 2009. IV. negyedévi általános forgalmi adó (Áfa) bevallásában adómentes közösségen belüli termékértékesítésként vette figyelembe. Az repce kiszállítását felperes és a Kft.2. is ugyanazokkal a nemzetközi fuvarlevelekkel kívánta igazolni. A s.r.l. a felperessel kötött ügylettel összefüggésben közösségen belüli termékértékesítést nem vallott, a CMR-eket felperesnek nem küldte vissza. Az s.r.o. a beszerzést bevallotta, a CMR-eket felperesnek megküldte.

Az elsőfokú adóhatóság 2014. január 17-én hozott határozatában felperest 2009. IV. negyedévre Áfa adónemben 6.600.000 forint adókülönbözet, 989.000 forint adóbírság és 612.000 forint késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Indokolásában az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2.§ a) pont, 9.§ (1) bekezdés, 26.§, 27.§ (1) és (3) bekezdés, 55.§ (1) bekezdés, 82.§ (1) bekezdés és 89.§ (1)-(3) bekezdés rendelkezéseire hivatkozott. Nemzetközi jogsegély eredményére is utalva megállapította, hogy a felperes az s.r.l.-nek kibocsátott és a perben releváns számláiban, valamint a felperes és az s.r.o. közötti 2009. december 18-i ügyletre tekintettel kibocsátott számláiban feltüntetett repce az Kft.2. értékesítésének következtében került Szlovákiába.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes 2014. június 3.-án kelt 3759123361 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, és az adókülönbözetet 5.184.000 forintra, az adóbírságot 706.000 forintra, a késedelmi pótléket 315.000 forintra mérsékelte. Megállapította, hogy a felperes és az s.r.o. közötti ügylet megvalósult, ugyanakkor az elsőfokú adóhatósággal egyezően arra a következtetésre jutott, hogy a fuvarozással érintett ügylet a Kft.2. és az s.r.o. között jött létre, melyről felperes 2009. IV. negyedévi Áfa bevallásának benyújtásakor tudott, a CMR-eken feladóként nem a felperes, hanem a Kft.2. került megjelölésre; a tulajdonjog megszerzése és a számlakibocsátás ideje között nincsen releváns kapcsolat.

Felperes az alperes határozatának bírósági felülvizsgálatát

kezdeményezte, az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Indokolásában az Áfa tv. 26.§, 27.§ (1) -(3) bekezdés, 89.§ (1) bekezdés rendelkezéseit, valamint a Kúria Kfv.I.35.701/2013/7. számú ítéletét kiemelve megállapította, hogy háromszögügyletnek is minősülő láncügylet jött létre, melyben a termék elszállítása nem a felperest terhelte; a fuvarozáshoz köthető értékesítést a Kft.2. teljesítette, a megelőző - felperes és az s.r.l. közötti - értékesítés helye belföldön volt. A CMR-eken feladóként nem a felperes, címzettként pedig nem az s.r.l. került feltüntetésre, ezért a CMR-ek nem voltak alkalmasak annak alátámasztására, hogy a repce a felperes által kötött ügylet eredményeként került elszállításra. Megállapította, hogy felperes nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést az adókiírásság elkerülése érdekében, különös tekintettel arra, hogy a CMR-eket felperes hiányosan töltötte ki, azokon láncügyletre utaló információk szerepeltek, így a láncügyletben való részvételről az s.r.o.-val való szerződéskötés folytán is tárgyidőszaki bevallásának benyújtása előtt felperes tudomást szerezhetett.

Felperes felülvizsgálati kérelme a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére és az alperes határozatának megváltoztatására, másodlagosan az alperes új eljárásra kötelezésére irányult. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete ellentétes az Áfa tv. 2.§ a) pont, 9.§ (1) bekezdés, 27.§, 89.§, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4) bekezdés, 99.§ (2) bekezdés rendelkezéseivel. Az Európai Unió Bíróságának (EuB) Euro Tyre Holding Bv és EMAG Handel Eder ügyekben hozott döntéseire utalva sérelmezte annak feltáratlanságát, hogy a Kft.1. miként szerezte meg a repce tulajdonjogát. Az Eurotyre ügy tényállása nézete szerint a perbelivel annyiban hasonló, amennyiben az adómentes értékesítés az első értékesítőhöz is kapcsolódhat, és irreleváns, hogy a termék mely tagállamba kerül. Az adómentesség a csalárd módon eljáró Kft.2.-hez nem kapcsolható, az Áfa tv. 27.§-át az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte, mert felperes az árut nem az s.r.o. nevére adta fel, a Kft.1. láncban való részvételéről tudomása nem volt. A „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendeletre (a továbbiakban: CMR Egyezmény) is utalva előadta, hogy a CMR-ek 1. rovata a 22. rovattól nem térhetett el, melyből következően az áru feladásakor üresen hagyott 1. rovatba utólagos beírás történt. Kiemelte, hogy a felpereshez köthető szállítást mérlegjegy, átvételi elismervény, CMR-ek, a vételár bankszámlára utalása támasztják alá, szemben a Kft.2.-hez köthető anomáliákkal. Előzetes döntéshozatali eljárás iránti kérelmet terjesztett elő a 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Irányelv) értelmezésére.

Alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő,

melyben a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte az indokolás megváltoztatásával. Alperes szerint nem láncügylet és nem háromszögügylet történt, Felperest az Áfa tv. 89.§ (1) bekezdése, az Art. 99.§ (2) bekezdése és a Kúria eseti döntése folytán azért nem illeti meg az adómentesség, mert a repce nem a felperes és az s.r.l. közötti értékesítés közvetlen következményeként hagyta el belföldet, a Kft.2. általi értékesítés eredményeként történt meg.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a jogerős ítélet hatályában fenntartását.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Kúria a jogerős ítéletet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 275.§ (2) bekezdésének megfelelően kizárólag a felülvizsgálati kérelemmel meghatározott körben vizsgálata felül azzal, hogy az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmének tárgyaláson kívül hivatalból történt elutasítása folytán az alperes felülvizsgálati eljárásban tett nyilatkozatát a Kúria felülvizsgálati ellenkérelemként értékelte.

Az Áfa tv. 89.§ (1) bekezdése - mellyel tartalmában azonos az Irányelv 138. cikk (1) bekezdése - szerint mentes az adó alól /.../ 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 adóalany, 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 alapján ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, azt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

Az elsőfokú bíróság bizonyítottság hiányában kétségtelenül (emiatt az ítéleti indokolás ehhez kapcsolódó részét a Kúria mellőzi) tévesen állapított meg láncügyletet és háromszögügyletet, mert az s.r.l. és a Kft.1. közötti jogviszonyra semmilyen bizonyíték nem merült fel, e körben bizonyítási eljárást - jogi álláspontjából eredően - az adóhatóság sem folytatott.

Az EuB ítélkezési gyakorlata szerint kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e termékeket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye

szerinti tagállam területét. (C-409/04. - Teleos ítélet 42. pont és Mecsek-Gabona 31. pont). Ennek tükrében az Áfa tv. 26-27.§ és 89.§ (1) bekezdés rendelkezéseinek (anyagi jog), és az Art. 99.§ (2) bekezdésének (eljárásjogi norma) helyes értelmezése az, hogy Közösségen belüli termékértékesítés jogcímen adómentesség ahhoz az ügyletnek kapcsolódhat, mellyel okozati kapcsolatban az áru a közösség más tagállamába kerül elszállításra. E feltétel teljesülésének megállapíthatóságához nem kell szükségképpen sem láncértékesítést, sem háromszögügyletet bizonyítani, mert mennyiben az adómentes értékesítés körülményei és a bizonyítékként hivatkozott okiratok koherenciája nem alkalmas az oksági kapcsolat igazolására, és emellett az sem állapítható meg, hogy az adózó minden ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókiadáshoz (Teleos ítélet 68. pont), akkor az adómentesség feltétele nem áll fenn.

Előbbieket folytán az alperes határozatának, és a jogerős ítélet jogszerűségének nem a Kft.1. felülvizsgálati kérelemben kiemelt rendelkezési jogának, illetve a Kft.2. tevékenységének, adókiadásban való esetleges érintettségének volt elsődleges jelentősége, hanem annak, hogy felperes tudta-e kétséget kizáróan bizonyítani azt, hogy a saját közreműködésével, saját telephelyéről az s.r.l.-nak Szlovákiába történt szállítások az s.r.l.-lél kötött ügylet következményei voltak, és amennyiben nem, úgy felperes megtett-e minden ésszerű intézkedést ahhoz, hogy adókiadásban ne legyen érintett.

Az alperes és az elsőfokú bíróság is a bizonyítékok okszerű, iratszerű, a logika szabályainak is megfelelő értékelésével állapította meg a felperest megillető adómentesség feltételeinek hiányát. Kétségtelen, hogy felperes az s.r.l. részére mérlegjegyeket állított ki, és az s.r.l.-től átvételi elismervényekkel rendelkezett, ugyanakkor a felperes által birtokolt CMR-ek áru feladásakor felperes által ismert adattartalmából - különösen a szlovákiai kiszolgáltatási hely és az s.r.l. honossága közötti eltérésre - felismerhetők voltak az adómentesség feltételeit lerontó tények.

Az a tény, hogy az áru - felperes közreműködésével - az s.r.l. honosságától különböző tagállamba került kiszállításra, a felperes által az áru feladásakor kiállított CMR-eken azonban sem az s.r.l., sem romániai rendeltetési hely nem szerepelt, nem csak a felperes és az s.r.l. közötti ügylettel oksági kapcsolatban való szállítást, de a Teleos ítélet 68. pont szerinti feltételt sem teljesítette.

A Kúria rámutat arra, hogy az Art. 99.§ (2) bekezdéséből eredően az adómentesség bizonyításához felperes érdekkörébe tartozott az s.r.l.-lél kötött szerződés tárgyát képező áru fuvarozására

vonatkozó - egymással is koherens - olyan okiratok birtoklása, mely a felperes számlakibocsátásának alapját képező szerződéssel szinkronban állt. E feltétel azonban - függetlenül a CMR Egyezménytől - nem teljesült, alperes és az elsőfokú bíróság a CMR-ek áru feladáskori adattartalmát okszerűen értékelte.

A felperes által kiemelt Euro Tyre ügy tényállása - az EuB vonatkozó ítéletének 46. pontjára tekintettel - a perbelitől abban különbözött, hogy - bár az s.r.l. a más tagállamba történő kiszállítás iránti szándékát a felperessel kötött szerződésben kinyilvánította, e tagállamot nem nevezte meg, így értelemszerűen olyan, a Szlovák Köztársaság általa s.r.l.-nek tulajdonított hozzáadott érték azonosító számot sem adhatott meg, mely alapján a Közösségen belüli szállítást e termékértékesítéshez hozzá lehetett volna rendelni.

A Kúria mellőzte az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, mert az Irányelv - különösen annak 138. cikkének - értelmezése a perbeli ügyben egyértelmű volt, az Euro Tyre ítélet tényállása pedig a perben releváns tényállással nem egyezett.

A fentiekre tekintettel a felülvizsgálati kérelemben kiemelt jogszabályhelyeket az elsőfokú bíróság nem sértette meg, ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A jogtanácsos által képviselt alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Kúria a Pp. 79.§ (1) bekezdését szem előtt tartva 150.000 forintban állapította meg, melynek megfizetésére a Pp. 78.§ (1) bekezdése szerint a felperest kötelezte.

Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésének megfelelő 518.400 forint felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére a Kúria felperest a 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte.

Budapest, 2015. október 28.

Dr. Sperka Kálmán sk. a tanács elnöke, Dr. Huber Gábor sk. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás sk. bíró

Kiadmány hitelélül:

írnok