

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.794/2015/9.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes:

A felperes képviselője: Hajdú, Menyhei Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Radnai Éva ügyvéd)

Az alperes: alperes neve, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Slezákné dr. Nyúzó Éva jogi előadó

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.212/2015/9.

Rendelkező rész

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.212/2015/9. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 5.284.000 (ötmillió-kétszáznyolcvannégyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2012. április, május hónapokban a M. Ltd. ciprusi (továbbiakban: M. Ltd.) és a R. Ltd. (továbbiakban R. Ltd.) részére

teljesített húсарu értékesítést, és a számláin azokat közösségi termékértékesítésként, illetve adómentes export értékesítésként szerepeltette.

- [2] Az M. Ltd. ciprusi gazdasági társaságnak április hónapban 25 db számla, míg május hónapban 24 db számla került kiállításra. A fuvarparitás a számlákon „EXV K...” volt, az áru átadása K-n történt, a felperes kizárólag az M. Ltd.-vel állt kapcsolatban, aki azt a tájékoztatást adta a felperes részére, hogy továbbértékesítés céljából szerzi be a sertéshúst. A CMR-eken szállítási címként nem a vásárló címe, hanem annak vevőjéhez tartozó címek kerültek feltüntetésre.
- [3] A vevő 2012 áprilisában 3 db, míg májusban 4 db számlához kötődő termékértékesítés esetén rendelte meg és fizette a termékek fuvarozását, míg a fennmaradó 22, illetőleg 20 esetben a termékek fuvarozását más, bolgár illetékességű társaságok végezték. A fentiek alapján az adóhatóság az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 89. § (1) bekezdés, 26.- 27. §-aiban foglaltakra hivatkozva azt állapította meg, hogy azokban az esetekben, amikor a fuvarozással érintett termékértékesítés a vevő és annak közösségi vevői között jött létre, a termékértékesítés teljesítési helye a termék feladásának országa, azaz Magyarország volt. Ekként a termékértékesítés belföldön teljesült, aminek okán a vevőnek belföldön adószámot kellett kérnie, amire 2007. január 31. napján sor került. Erre figyelemmel a felperesi termékértékesítéseket belföldi értékesítésnek minősítette és így az általános forgalmi adó felszámítását elvégezte.
- [4] Az R. Ltd.-vel kapcsolatban pedig azt rögzítette, hogy a felperes a számlákon szereplő termékek vámhatóság általi kiléptetését a Közösség vámterületéről nem tudta igazolni, vagyis azt, hogy az export Ukrajna irányába megvalósult.
- [5] A fentiekre figyelemmel a felperes terhére áprilisi időszakra 21.375.000 Ft adófolyószámlát érintő adókülönbözetet, míg május hónapra 59.278.000 Ft adókülönbözetet állapított meg és miután ezek nem minősültek adóhiánynak, ezért adóbírság és késedelmi pótlék kiszabására nem került sor.
- [6] A felperesi fellebbezések folytán eljárta a felperes az 5029612508 és 5029578992 számú határozataival az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében az Európai Unió Bíróságának Mecsek-Gabona

ügyre hivatkozással állította a határozatok jogszabálysértését kiemelve, hogy az M. Ltd. tájékoztatása szerint a továbbértékesítésre tulajdonfenntartással került sor, így az áru tulajdonjoga csak a leszállítást követően szállt át a vevő vevőjére, az ügylet nem minősült láncügyletnek, az adómentes értékesítés megvalósult. Ezen túlmenően utalt arra, hogy az adómentesség megítélésékor vizsgálni kell az eladó jóhiszeműségét és azt, hogy megfelelő gondossággal járt-e el és az eladó csak abban a kivételes esetben tehető felelőssé az adókijátszásért, ha abban maga is részt vett. A felperes érvelése szerint megfelelő gondossággal járt el, illetve megfelelő eszköz hiányában a továbbértékesítés körülményeit vizsgálni nem tudta, a cég képviselői nem rendelkeztek rálátással arra, hogy az M. Ltd. és vevői közötti gazdasági kapcsolat mit tartalmaz különös tekintettel arra is, hogy az üzleti titkot képez. Az áthárított adó feltüntetésére került volna sor, amennyiben vevőjétől megfelelő tájékoztatást kap, azonban a vevő megtévesztő tájékoztatása miatt maradt el az adó feltüntetése. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság a felperes jóhiszeműségét nem vitatta, nem állította, hogy adókijátszásban vett volna részt.

[8] A vitatott áru külföldre szállítása megtörtént a vevő tulajdonjogának fenntartása mellett, így a felperes adókijátszásban való részvételét az adóhatóságnak kell igazolnia a kedvezmény megvonásához. A másik értékesítés, export kapcsán kiemelte, az, hogy a termék nem érkezett meg a célországba, önmagában nem elégséges a felperes adófizetési kötelezettségének megállapításához, ehhez az is szükséges, hogy a felperes ne tegye meg az ésszerűen elvárható intézkedéseket. Érvelése szerint vevője megtévesztette, az áfafizetési kötelezettség nem őt, hanem az adókijátszásban résztvevő céget terheli.

[9] Az alperes ellenkérelmében változatlanul fenntartotta az alperesi határozatokban kifejtett álláspontját, mely szerint az adómentesség feltételeit a felperes köteles bizonyítani, mely feltételnek a felperes nem tett eleget.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Egyetértett azzal az alperesi állásponttal, hogy a termékek nem a felperes, hanem vevője és azok vevői közötti jogügylettel összefüggésben hagyták el Magyarország területét. Kiemelte, hogy a CMR-eken feltüntetett átvevő nem a felperes vevője, az áru kiszolgáltatási helye nem a felperes vevőjének székhelye vagy telephelye, az nem is Cipruson, hanem egy harmadik uniós országban volt megtalálható. Ekként egy láncügylet jött létre, melyben bizonyítottan a fuvarozást nem a felperes és nem is a vevő intézte, szervezte,

fizette, azt a felperes vevőinek vevői fizették és intézték.

[11] Hangsúlyozta, hogy a láncértékesítésnél legfontosabb annak a személynek a meghatározása, amely azt az értékesítést teljesíti, melynek közvetlen következtében a termékek elszállításra kerülnek. A termék fuvarozásával 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. Hangsúlyozta, hogy a láncügylet alapját képező termékértékesítések közül csak egyetlen értékesítés lehet adómentes, mivel a többszöri értékesítés ellenére csak egyszer fuvarozzák el a terméket. A ciprusi cég a terméket az elszállítást megelőzően továbbértékesítette, amit bizonyít, hogy a CMR-eken célállomásként nem saját székhelye, telephelye, hanem vevőjének telephelye került feltüntetésre.

[12] A bíróság nem fogadta el a felperes azon érvelését, hogy a vevő a vevőivel tulajdonjog fenntartásos adásvételben állapodott meg, hiszen a vevő a továbbértékesítésről saját vevői felé csak akkor állapodhatott meg, ha azt megelőzően a termékek tulajdonjogát megszerezte, vagyis az adásvétel a felperes és vevője között teljesezésbe ment. Ebből következően pedig már az a fuvarozás, melynek során az áru az ország területét elhagyta, csak a vevő és annak vevője közötti jogügylettel összefüggésben történhetett. Erre tekintettel a felperes és vevője közötti ügylet az Áfa tv. 26. és 27. §-a szerinti megítélés alá tartozott, és miután a felperes nem tudta igazolni, bizonyítani, hogy az általa egy másik tagállambeli adóalany számára értékesített termékek az ő értékesítésének közvetlen következményeként kerültek ki, így az adómentesség feltételei nem álltak fenn.

[13] Az R. Ltd. részére történő értékesítések tekintetében pedig kiemelte, hogy az adóhatóság egy ésszerűen elvárható előrelátást, intézkedést várt volna el a felperestől, amely egyrészt a termékek Közösség területén kívülre történő kiléptetését igazoló okiratok bevárását, másrészt annak beszerzése, sikertelenség esetén pedig a számlák módosítását jelentette volna. A felperes rendelkezésére álló dokumentumok nem alkalmasak annak igazolására, hogy a termékek határon történő kiléptetésére sor került, azok az ország területét elhagyták, így e tekintetben a felperes nem volt jogosult a számlák 0%-os adókulccsal történő kiállítására.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[14] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljáró bíróság új eljárásra és új határozat

hozatalára történő utasítása érdekében. A felperes a keresetében foglaltakra történő utalással állította a jogerős ítélet jogszabálysértését.

- [15] Ezt követően a felperes új jogi képviselője által kifejtett álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte és teljes mértékben figyelmen kívül hagyta a magyar bíróságok és az Európai Unió Bírósága áfalevonási jogra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát, továbbá a közös hozzáadott-értékadórendszerrel szóló 2006/112. EK Tanácsi irányelv előírásait, illetve tévesen értelmezte és alkalmazta az Áfa tv. 9. § (2) bekezdés, 25., 26., 27., 55., 56., 89. és 98. §-ait. Ezzel összefüggésben rögzítette, hogy a tényállás is hiányosan került megállapításra, ugyanis az ítéletből hiányzik annak meghatározása, hogy a ciprusi vevő és az ő vevője közötti jogügylet teljesítésére mely időpontban, hol került sor, továbbá a ciprusi vevő és vevője hogyan adózott a vitatott ügyletekkel összefüggésben. Szerinte az elsőfokú bíróság az adóztatandó ügyletet, az ügylet teljesítési helyét, ennek következtében az adófizetésre kötelezett személyt sem megfelelően határozta meg.
- [16] Hangsúlyozta, hogy a határokon átnyúló termékértékesítéseket csak egyszer, mégpedig a belföldi ügyletekre vonatkozó szabályoktól eltérően, a rendeltetési országban kell adóztatni. E körben hivatkozott a HÉA irányelv 2. cikk (1)b.i. 14., 20., 21., 40., 41. cikkeire. Szerinte ezek figyelembevételével kellett volna az adóztatandó ügyletet a HÉA rendszerében a közösségen belüli beszerzés adóterhét megállapítani. Megítélése szerint a felperes vevője közösségen belüli termékbeszerzést végzett, amelynek teljesítési helye elsősorban a fuvar befejeződésének helye (Románia, illetve Bulgária), de amennyiben ezen országokban az adófizetésre nem került sor, úgy a teljesítés helyének Ciprust kell tekinteni figyelemmel arra, hogy a felperes vevőjének adószámát a ciprusi adóhivatal adta ki. Bármelyik adózási tényállási elemet alapul véve, a teljesítés helyének nem Magyarországot kellett tekinteni, hanem a Közösség másik tagországát, így módon a felperest adófizetési kötelezettség nem terhelte.
- [17] Szerinte a bíróság azon álláspontja, mely szerint a ciprusi vevő és vevője közötti jogügylettel függ össze a fuvarozás, nem megalapozott és azt hangsúlyozta, hogy valamennyi rendelkezésre álló dokumentum és nyilatkozat szerint a felperes ciprusi vevőjének vevője az elszállításra került áru felett országhatáron kívül, a saját illetőségi országában szerzett csak rendelkezési jogot. A bírósági és alperesi érvelést cáfolja, hogy a fuvarozási szerződésnek nem tárgya a fuvarozott küldemény tulajdonjoga, a fuvarozásban megállapodó felek megállapodása semmilyen módon nem érinti a küldemény tulajdonjogi viszonyait. A ciprusi vevő vevője fuvarozási szerződés alapján tulajdonjogot nem szerezhett, az

kizárólag a felek közötti adásvételi ügylet rendelkezései szerint történhetett, melynek megvizsgálására sem az adóhatósági, sem a bírósági eljárás során nem került sor.

- [18] A CMR aláírása az áru átvételének helyét igazolja és nem a rendelkezési jog átszállását eredményezi. Ebből következően a CMR-ekből is jogszabálysértő következtetésre jutott mind az alperes, mind a bíróság. Idézte az Áfa tv. 89. § (1) bekezdését, mely a küldeménykénti feladás vagy fuvarozásnak jelentőséget nem tulajdonít. Ekként a fuvarozás megrendelésének szempontja nem megfelelő hivatkozási alap, mivel figyelembe kell venni azt is, hogy ki teljesített az értékesítési láncolatban közösségi termékbeszerzést. Hangsúlyozta, hogy az első értékesítő közvetlen átvevőjét kell a közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adófizetésre köteles személynek tekinteni abban az esetben is, ha az árut ténylegesen nem hozzá szállítják, hanem az értékesítési lánc utolsó átvevőjéhez.
- [19] Összefoglalva: az alperes és a bíróság jogi megítélésének elfogadhatatlansága és jogszabálysértése abban állt, hogy a vizsgálat tárgyát kizárólag a fuvarozáshoz kötötte, nem elemezte, hogy a felperes és a ciprusi vevő között történt közösségen belüli termékértékesítés, illetve termékbeszerzés, így az azt követő jogügyletek vonatkozásában merülhet fel csak belföldi értékesítés függetlenül a fuvarozás megrendelőjének személyétől. Jogi álláspontjának alátámasztására az Európai Unió Bíróságának döntéseire hivatkozott.
- [20] Alperes szóbeli felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [22] A Pp. 270. §-ának (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet, vagy az ügy érdemében hozott jogerős végzés felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A Pp. 272. §-ának (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni azt a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, továbbá elő kell adni a jogszabálysértés megjelölése mellett hogy a fél a határozat megváltoztatását mennyiben és milyen okból kívánja.
- [23] Nem helyezhető a felülvizsgálati kérelem olyan új jogalapra, azaz nem hozhatók fel abban már olyan új érvek, kifogások, melyekre a felperes a keresetlevelében, illetve a peres eljárás során nem

hivatkozott. A felülvizsgálati eljárás rendkívüli perorvoslati jellegéből is fakadóan a Kúria a jogerős ítéletet csak abban a jogszabályi körben vizsgálhatja tehát felül, amely tárgya volt a jogerős ítéletnek, illetve az azt megelőző bírósági eljárásnak.

[24] A Kúria a fenti elvek alapján megállapította, hogy a felperes keresetlevele nem tartalmazta, így az elsőfokú közigazgatási pernek sem volt a tárgya a közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó érvelés. A felperes kizárólag az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésének teljesülését állította és kifejezetten cáfolta a láncügylet megvalósulását. Ehhez képest a felperes felülvizsgálati kérelmében nyilvánvalóan új hivatkozással állt elő, amikor a közösségi termékbeszerzésre vonatkozó (HÉA irányelv 20-21, 40-41 cikk, Áfa tv. 21. §) előírásokat elemezte. A Kúria tehát a felülvizsgálati kérelemnek a közösségi termékbeszerzésre alapított részeit, mint új, és az alapperben nem szerepelt jogi hivatkozásokat érdemben nem vizsgálhatta, nem vizsgálta.

[25] A felperes a felülvizsgálati kérelmében ismételten tévesen állította, hogy a jogügylet megítélésekor kizárólag az Áfa tv. 89. §-át kellett figyelembe venni. Ugyanis e jogszabályhely a közösségen belüli termékértékesítés azt az esetét tartalmazza, amikor a belföldi - magyar közösségi adószámmal rendelkező - adóalany olyan termékértékesítést hajt végre Magyarországtól eltérő tagállamban nyilvántartásba vett, ott közösségi adószámmal rendelkező (azaz a saját országában Közösségen belüli beszerzés címén adófizetésre kötelezett) adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére, amely értékesítés következményeként a terméket igazoltan más tagállamba fuvarozzák. Más a helyzet amikor a fuvarozás indulási helyétől (a feladástól) a célállomásra való megérkezésig a termék értékesítésére többször sor kerül. Ezeket az ügyleteket tekintjük láncügyleteknek és a teljesítési helyén meghatározásakor az Áfa tv. 26.-27. §-ait kell figyelembe venni. Helytállóan ismerte fel a tényállás alapján az elsőfokú bíróság az alkalmazandó jogszabályt és az alkalmazott jogszabályhelyek helyes értelmezésével jogszerű döntést hozott, azzal a Kúria mindenben egyetért.

[26] A felperes felülvizsgálati kérelmében csupán a tényállás rögzítése és az elsőfokú döntés ismertetése körében utalt az R. Ltd.-vel létrejött termékértékesítés kapcsán megvalósult export tevékenységére. Ennek bírói minősítése, döntése körében érvelést, jogszabálysértést nem terjesztett elő, erre figyelemmel a Kúria úgy ítélte meg, hogy felülvizsgálattal az ezzel kapcsolatos megállapításokat nem vitatta.

[27] Az elsőfokú ítélet minden felvetett kereseti kérelemre megválaszolt, a jogerős döntésben foglalt jogi okfejtés helyes, ezért a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján az elsőfokú jogerős

ítéletet hatályában fenntartotta.

Záró rész

[28] A jogi szakvizsgával nem rendelkező jogi képviselővel eljáró alperes részére a Kúria perköltséget nem állapított meg.

[29] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt illeték viselésére a felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles. A felperest terhelő felülvizsgálati illetéket határozatonként állapította meg figyelemmel arra is, hogy az R. Ltd.-vel létrejött termékértékesítést a felperes felülvizsgálati kérelmében nem vitatta.

[30] A felperes kérelmére a Kúria az ügyet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. május 19.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**