

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.168/2016/6.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Sisák Péter bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Seszták és Társa Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Arnóczki Marianna)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Nagy Gábor jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 27.K.34.457/2014/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 27.K.34.457/2014/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.571.000 (egymillió-ötszázhetvenegyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes rendszeres értékesít különböző műszaki cikket szlovák gazdasági társaságok részére. A szlovák adóhatóság jogsegélykérelme nyomán, áfa adónemben külön-külön utólagos ellenőrzések indultak, többek között a 2010.10.01-2010.12.31. közötti időszakra.

- [2] A J. s.r.o-t (a továbbiakban: S.r.o.) érintően a szlovák adóhatóság arról tájékoztatta az elsőfokú adóhatóságot, hogy az S.r.o. gyanús adózó, ügyvezetője, J. P., tagadta, hogy a felperessel ügyleteket kötött volna. Magyarországon teljesített ügyletre sem emlékszik, a felperessel bonyolított ügylet kapcsán nem bocsátott rendelkezésre iratokat. A fuvarozók, T. P. T. és S. T. nyilatkozatukban előadták, hogy a felperes telephelyéről az elszállítás megtörtént, de a terméket Tatabányán adták át az S.r.o. tulajdonában álló gépjármű vezetőjének. A szlovák cég minden esetben Tatabányán, készpénzben fizette be a termék árát a felperes bankszámlájára. A szállításokról a felperes által készített angol nyelvű biankó szerződést írtak alá, a szerződésekben nem szerepel az S.r.o. képviselőjében eljáró személy neve, az aláírás azonosíthatatlan. A felperes aláírásánál szerepel dátum, de a szlovák cégnél nem, a szerződést két tanú sem írta alá. A felperes munkavállalójának, P. D-nak az előadása szerint egy K. I. nevű személlyel tartotta a kapcsolatot, azonban meghatalmazást vagy a képviselői jogosultságot másmilyen módon igazoló okiratot nem tudott bemutatni. A felperes azt sem tudta megnevezni, hogy az általa bemutatott CMR-eket ki írta alá, és az milyen viszonyban állt a szlovák társasággal. Ugyancsak nem állapítható meg a Delivery Confirmation igazolások aláírójának személye, vagy hogy bármilyen kapcsolatban állnának a szlovák társasággal.
- [3] A 2010.10.01-12.31. közötti időszakra lefolytatott revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság felperes szlovák partnerei közül csak az S.r.o-t érintően tett megállapítást: 15.712.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely után adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel.
- [4] Az alperes a 2512847133 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Megállapította, hogy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 89. § (1) bekezdésének alkalmazása kapcsán az, hogy az árut a Közösség más tagállamába valamely értékesítés következményeként feladták, önmagában még nem elegendő az adómentességhez. A tényleges külföldre szállítás nem igazolható, mert Tatabányát követően a szállítást nem lehetett ellenőrizni, ezért kiemelt jelentősége van annak, hogy a felperes kellő körültekintéssel járt-e el. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 99.§ (2) bekezdése folytán felperest terheli annak kötelezettsége, hogy igazolja a Közösségen belüli termékértékesítés megtörténtét. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának ítéleteire. A képviselő ellenőrzése és a kellő körültekintés kapcsolatára nézve kúriai ítéleteket jelölt meg.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Ismertette a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozóan a 2006/112/EK Irányelv és az Áfa tv. rendelkezéseit, az EUB vonatkozó ítéleteit. Megállapította, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 3. § (3), 164. § (1) bekezdéseire, az Art. 99. § (2) bekezdésére és az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésére figyelemmel a felperesnek volt kötelessége annak bizonyítása, hogy őt adómentesség illeti meg.
- [6] Az adóhatóság a felperes által rendelkezésre bocsátott bizonyítékok értékelését helytállóan végezte el, és helytállóan állapította meg, hogy a felperes által bemutatott nemzetközi fuvarokmányok nem elfogadhatók, mivel a vevő a közösségi beszerzést nem ismerte el, illetőleg a fuvarozók nyilatkozatai egybehangzóak voltak a tekintetben, hogy nem teljesítettek külföldre szállítást, az árut Tatabányára vitték. Egy fuvarozó (S. T.) valóban akként nyilatkozott, hogy Komárnoba szolt a megbízása, azt azonban maga sem állította, hogy a fuvarozás oda történt volna. A becsatolt menetlevelek, és hogy a termék ellenértékét is Tatabányán fizették meg, a Tatabányára történt szállítást támasztották alá. Az alperesnek nem kellett vizsgálnia, hogy a terméket Tatabányát követően hova szállították, ugyanis mind a nemzeti, mind az EUB állandó ítélkezési gyakorlata szerint kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdononként történt rendelkezési jog átszáll a vevőre és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba és a termék ténylegesen el is hagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. A felperes azonban ezt sem az adóellenőrzés során, sem a perben nem bizonyította. Az Art. 99. § (2) bekezdés folytán egyértelmű, hogy a felperest terhelte annak igazolása, hogy fennállnak a feltételei az adómentes értékesítésnek. Ezt támasztják alá a felperes által szintén hivatkozott C-273/11. számú ítélet 38. pontjában foglaltak.
- [7] A felperes által csatolt CMR-ek, teljesítés igazolások, számlák, szerződések kapcsán ki kell emelni, hogy az aláíró személye nem volt beazonosítható, az aláíró az ügyletben résztvevő egyetlen személy sem tudta megnevezni. A felperes észrevételéhez csatolta K. I. meghatalmazását, de nem tudta bemutatni a szlovák társaság aláírási címpéldányát, így nem volt objektív módon ellenőrizhető, hogy a meghatalmazáson szereplő aláírás a szlovák cég képviselőjétől, J. P-től származik-e. Alaptalan volt az a hivatkozás, hogy az aláírási címpéldány nem tekinthető szigorú számadási kötelezettség alá eső iratnak. Mivel az adómentesség fennállását a felperesnek kell bizonyítani, az adóhatóság nem kötelezhető az aláírási címpéldány beszerzésére.
- [8] Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy valóban nincs olyan jogszabályi előírás, amely a perbeli esetekben önellenőrzést írna

elő, azonban az alperes helyesen hivatkozott arra, hogy a felperes adóbevallásának a valós gazdasági eseményt kell tükröznie. Márpedig a felperes a Közösségen belüli termékértékesítés lehetőségével élt, amely azonban igazolható módon nem valósult meg.

[9] A felperes kellő körütekintésének körében az adóhatóság helytálló következtetésre jutott. A felperes valóban csak formális ellenőrzési kötelezettségének tett eleget (a szlovák cég létezése, működése, közösségi adószáma), ezen túlmenően azonban pl. nem vizsgálta K. I. képviseleti jogosultságát. A felperes munkavállalója pedig előadta, hogy abban az időszakban, amikor a szállítások folytak, hallott róla, hogy a fuvarozók állítólag csak Tatabányáig szállítanak, azonban amikor K. I. ezt az állítást tagadta, nem tett további lépéseket. A későbbiekben csatolt egy írásbeli nyilatkozatot, amely szerint ezen közlést követően a szlovák társasággal minden kapcsolatot megszakított. Az elsőfokú bíróság értékelése szerint azonban mindkét nyilatkozat azt támasztja alá, hogy a felperes tudott arról, hogy a termék csak Tatabányáig kerül szállításra, vagyis kellő körütekintésre alappal nem hivatkozhat. Amennyiben objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, nem vizsgálta, hogy a termék Magyarországot elhagyta, illetve tudnia kellett vagy tudnia kellett volna, hogy a perbeli ügyletekkel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá és nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ezt elkerülje, akkor az adómentességet meg kell tagadni. Az S.r.o. képviselőjét, J- P-t a szlovák adóhatóság nem tudta elérni, de még egy ilyen nyilatkozat elfogadása sem teszi igazolttá a közösségi értékesítést. Egyébként a felperes a peres eljárás során nem is indítványozta tanúkénti meghallgatását. A szlovák adóhatóság válaszát a vizsgálati jegyzőkönyv tartalmazza, az arra vonatkozó írásos dokumentáció hiányára a felperes alaptalanul hivatkozott.

[10] Az elsőfokú bíróság a felperes bizonyítási indítványait elutasította az aláírások tekintetében azért, mert az aláírások egyezősége esetén sem bizonyított a Közösségen belüli termékértékesítés megvalósulása, a rendelkezésre álló további bizonyítékok (fuvarozók nyilatkozata, J. P. nyilatkozata, a szlovák cég részéről az okiratot aláíró személy azonosíthatatlansága, P. D. nyilatkozata) miatt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[11] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte azzal, hogy az elsőfokú adóhatóság folytasson le új eljárást, harmadlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra

utasítását indítványozta. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 206.§ (1), 213.§ (1), 221.§ (1) és 339.§ (1) bekezdését, az elsőfokú bíróság a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelése alapján határozott.

- [12] Annak ellenére tulajdonított kiemelt jelentőséget a szlovák cég és felperes kapcsolattartásának, a meghatalmazásnak, a cég elérhetetlenségének, Juhász Péter nyilatkozatának, a társaság működésének és nemzetközi megkeresés kétes eredményének, hogy elismerte a gazdasági eseménynek a felek közötti megtörténtek.
- [13] Az elsőfokú bíróság szerint is akkor, amikor a csak Tatabányaig történő szállításról értesült, nem volt önellenőrzési kötelezettsége a felperesnek. Téves és okszerűtlen, hogy ilyen esetben az adómentes értékesítés helyett adóköteles belföldi értékesítést kell megállapítani.
- [14] Az EUB ítéletei alapján az ésszerűen elvárható intézkedés az áru kiszállításáról, a vevő adóalanyiságáról, megbízhatóságáról való meggyőződés, aminek a felperes eleget tett.
- [15] Kirívóan okszerűtlenül értékelte az elsőfokú bíróság P. D. nyilatkozatait, mert azokból szintén nem következik a kellő körülményekre vonatkozó követelmény elmulasztása. Nincsenek olyan körülmények, amiket a felperes terhére szólnának.
- [16] Az elsőfokú bíróság anélkül utasította el a felperes keresetét, hogy utalást tartalmazna arról, hogy milyen körülményekből tudhatott a felperes arról, hogy a terméket Tatabányaig fuvarozták. Az EUB ítéletei szerint, amennyiben nem létezik olyan kézzelfogható bizonyíték, amely arra utalna, hogy elszállították az érintett terméket a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre, nem biztosítja az adómentesség helyes és egyszerű alkalmazását, ha arra kötelezik az adóalanyt, hogy erre nézve bizonyítékot nyújtson be. Amennyiben az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget ennek a követelménynek, a vevő tartozik HÉA fizetési kötelezettséggel e tagállamban.
- [17] A felperes nem terjesztett elő írásbeli ellenkérelmet, szóbeli ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [19] Az EUB a Közösségen belüli áfa ügyekben, ahol legkevesebb két

közösségi tagállam érintett, a belföldi értékesítésektől eltérően közelíti meg a levonási jog jogosultjának helyzetét. Ezekben az esetekben az adókiírátszásban való aktív magatartás hiánya esetén is fennállhat az adózói felelősség. A Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége megtagadható akkor, ha az érintett adózó nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az adókiírátszásban való részvételt, amivel komoly bizonyítási teher kerül a termékek értékesítőire. A C-273/11. számú Mecsek-Gabona ügy 35. pontjában is kifejtette az EUB, hogy az adóhatóságok az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ezek bevallásai alapján tudják elvégezni az ellenőrzést. A magyar nemzeti szabályozás az Áfa tv. és az Art. kereti között határozza meg a Közösségen belüli termékértékesítés mentességi feltételeit,

- [20] Az Áfa.tv. 89.§ (1) bekezdése szerint 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.
- [21] A közösségi termékértékesítéshez az Áfa tv. 121.§ b) pontja folytán kapcsolódó, beszerzések utáni áfa levonási jog adókedvezménye következtében alkalmazandó az Art. 99. § (2) bekezdése: ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.
- [22] A szabályozásra tekintettel az elsőfokú bíróságnak az alperesi határozattal összefüggésben, a kereseti kérelem korlátai között, azt kellett vizsgálnia, hogy igazolt-e a termék Közösség területére történő értékesítése, amennyiben pedig nem, akkor a felperes jóhiszeműen járt-e el, és meghozott-e minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókiírátszáshoz.
- [23] Az elsőfokú bíróság eljárása ennek a követelménynek megfelelt, a jogerős ítélet mindkét kérdésben döntött, a felperes keresetét teljes körűen utasította el. A felülvizsgálati kérelem a bizonyítékok téves értékelésére hivatkozva támadta az ítélet jogszerűségét. Az alapul szolgáló bizonyítékok felülvizsgálati eljárásban való értékelése során azonban a Kúriát köti a Pp. 275.§ (1) bekezdése: a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a

felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. A bizonyítékok értékelése kapcsán a felperesi előadás, különös tekintettel a P. D.-nak az ellenőrzés során, 2013. december 3-án tett nyilatkozatára, nem világított rá olyan okszerűtlen, téves következtetésre, ami nem ütközne a felülvizsgálati eljárás korlátjába, hanem az ítéleti tényállás megalapozottságával állna összefüggésben.

- [24] Az egyik fuvarozó eleve a tatabányai célállomásra történő szállításról nyilatkozott. A S. Kft. ügyvezetője S. T. a 2011. október 4-i felhívásra írásban ugyan még azt adta elő, hogy „Azonban alapvetően a fuvarmegbízásunk Komárnoba szólt.”. Ténylegesen ilyen szállításról azonban nem csak nem nyilatkozott, de 2011. október 17-én maga is megerősítette, hogy a felperes telephelyéről Tatabányára szállította a karton dobozokat. D. L. is azt adta elő 2013. január 28-án, hogy S. T. kérésére, szívésségből, egy alkalommal a 2010. évben Tatabányára vitt néhány dobozt. A nyilatkozatok alapján az elsőfokú bíróság helytállónak tekintette irányadónak a belföldi, Tatabányára történő értékesítést.
- [25] P. D., a nyilatkozatát tartalmazó adóhatósági jegyzőkönyv 24) pontjában arra a kérdésre, hogy „Tudomására jutott-e, vagy jelezte-e Önnek bárki, hogy az áruza fuvarozó csak Tatabányáig szállítja?” a következőket válaszolta: „Kolléganóm jelezte az export osztályról, hogy a fuvaros Tatabányára viszi az árut. Én ekkor felhívtam a K- I-t, hogy a fuvaros Tatabányát emleget, erre ő azt mondta, hogy a fuvaros hülyeséget beszél, és mindjárt visszahív. Utána továbbiakban nem tudom mi történt, feltételezem, hogy jelezte, a sofőrnek, hogy neki kell a szállítási címre mennie. Engem nem hívott vissza. Én ezután nem foglalkoztam vele.”
- [26] P. D. ezen előadása egyértelmű nyilatkozat arról, hogy a felperes ismerte az adóelkerülésre utaló szállítási körülményeket, és mulasztott akkor, amikor nem járt utána a saját dolgozójától származó információnak. A felperesnek, miként az elsőfokú bíróság is megállapította, valóban nem volt önellenőrzési kötelezettsége, de az információ megszerzésével, a tatabányai értékesítés feltárásával lehetősége lett volna a bevallásának a korrigálására. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az adómentes közösségi értékesítés helyett adóköteles belföldi, Tatabányára irányuló értékesítés következett be, melynek adójogi következményeit az adóhatóság vontta le.
- [27] Fentiekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [28] Alperes részéről indokolható felülvizsgálati költség nem merült

fel, így arról külön rendelkezni nem kellett.

[29] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria 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 kötelezte a felperest.

[30] A felperes indítványára a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. november 10.

**dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó
bíró, dr. Sisák Péter sk. bíró**