

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Fazekas Margit ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Koppányi Tibor jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság által 2010. március 25. napján hozott 12.K.27.296/2009/7. számú ítélet ellen az alperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 12.K.27.296/2009/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint elsőfokú, és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 289.300 (kettőszáznolcvankilencezer-háromszáz) forint kereseti, és 289.300 (kettőszáznolcvankilencezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2007. november hónapra benyújtott általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) bevallásában export, illetve ezzel egy tekintet alá eső adómentes termékértékesítés címén 24.111.000 Ft adóalapot vallott.

A felperes az általa végzett termékértékesítésekről -70-B/2007 - 76-B/2007. számon bocsátott ki számlákat. A bizonylatokon, amelyek 226 tonna napraforgó értékesítéséről kerültek kiállításra, vevőként a közösségi adószámmal rendelkező székhelyű, romániai illetékességű gazdasági társaság került feltüntetésre.

Az adóhatóság a felperesnél 2007. november hónapra áfa adónemben ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2239236102 számú határozatában helybenhagyta, és a felperes terhére 4.822.000 Ft áfa-adókülönbözetet írt elő, kötelezte az adóhiánynak minősülő 4.818.000 Ft, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

Az alperes határozatában azt állapította meg, hogy a napraforgó nem Romániába, nem Aradra, hanem Paks, Biritó-pusztára került leszállításra. A felperes a számlák szerinti értékesítés egyikénél sem igazolta hitelt érdemlően, hogy az azokon feltüntetett mennyiségű napraforgót más tagállamba végleges rendeltetéssel kiszállította volna, ezért a számlákon feltüntetett termékértékesítések egyike tekintetében sem illeti meg az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa.tv.) 29/A § a) pontja értelmében az adómentesség. Mivel a felperes belföldi termékértékesítést valósított meg terhére - 24.111.000 Ft adóalap figyelembe vételével - adókülönbözetet írt elő az Áfa.tv. 3.§ (a) pontjára, 6.§ (1) bekezdésére, 16.§ (1) bekezdésére, 22.§ (1) bekezdésére, 28.§ (1) bekezdésére, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésére alapítottan.

Rögzítette, hogy a felperes nem győződött meg arról, hogy a napraforgó az ország területét elhagyja, így az ügyletek kapcsán nem járt el kellő körültekintéssel. A bíróság kiszabásánál a felperes javára vette figyelembe, hogy meggyőződött a szerződő külföldi partner jogi és adóalanyiságáról, továbbá azt, hogy első alkalommal követett el ilyen jellegű jogszabálysértést, amely kapcsán bevétel eltitkolására irányuló szándékos magatartás nem állapítható meg, ezért az adóbírság összegének 10 %-os mértékben írta elő. A késedelmi pótlék felszámításakor is figyelembe vette az adóbírság mérséklésére alapot adó körülményeket, ezért a pótlékfizetés kezdő napjaként 2009. január 21. napját határozta meg.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. A felperes azzal érvelt, hogy az alperes nem tisztázta teljes körűen a tényállást, eljárása és érdemi döntése nem felel meg az Art. 1.§ (1) és (5) bekezdéseiben, 97.§-ában, továbbá az Áfa.tv. 9.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.

Kifejtette, hogy az alperes csak a szállítással foglalkozott, és nem bizonyította a belföldi értékesítést. Előadta, hogy az általa csatolt okiratok bizonyítják a romániai vevő részére történő értékesítést, és azt is, hogy a szállított napraforgó a romániai vevő telephelyén került lerakódásra.

A megyei bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes a CMR fuvarokmány alapján állította be a bevallásába az értékesítéseket, és helytállóan hivatkozott arra, hogy az Áfa.tv. 29/A.§-ának a) pontja, továbbá a 2007/41. számú „Adózási kérdés” sem írja elő az adózó számára azt a kötelezettséget, hogy meggyőződjön arról, hogy az áru elhagyta-e az ország területét.

A felperes által megjelölt bizonyítékokkal szemben a szállítványozó és a fuvarozó nyilatkozata önmagában nem elégséges annak megállapítására, hogy az áru ténylegesen nem hagyta el az ország területét. Az alperes nem tisztázta a tényállást, mivel „nem keresett magyarázatot arra, hogy a mérlegelési jegyen szállítás helyeként feltüntetve Arad volt, és ezen mérlegelési jegyen a gépkocsivezető aláírása is szerepelt, ugyanakkor a gépkocsivezető illetve a munkáltatója ettől eltérő tartalmú nyilatkozatot tett”. A felperes tőle elvárható körületekintő magatartást tanúsított akkor, amikor ellenőrizte a vele szerződő partner EU adószámát, adásvételi szerződést kötött, nyilatkoztatta a vevőt arról, hogy ki a speditőr, és ki a fuvarozó, és a vevő által bemutatott román meghatalmazással, certifikációról közjegyző által hitelesített másolattal rendelkezett, CMR fuvarokmány birtokában volt, amelynek harmadik példányát megőrizte, és amelyen rögzítve van a fuvarozó, a fuvarokmány száma és a gépkocsi rendszáma is. A felperes ezért alappal feltételezte, hogy az áru az országot elhagyta. Mivel a gépkocsivezetők aláírásukkal elismerték, hogy az árut Aradra fuvarozták, ezzel ellentétes nyilatkozatot a fuvarokmányok átvételekor nem tettek, az alperes jogszabálysértéssel kötelezte a felperest az áfa adókülönbözet és jogkövetkezményeinek megfizetésére. Az adómentes értékesítés az Áfa.tv. 29/A §-ában meghatározott feltételei, figyelemmel az Európai Bíróság C-409/04. számú ítéletében kifejtettekre is fennálltak.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa.tv. 3.§ a) pontjában, 6.§ (1) bekezdésében, 28.§ (1) bekezdésében, 29/A § a) pontjában foglaltaknak. Vitatta az ítéletben megállapított tényállást, a bizonyítékok értékelését, hivatkozott a Pp. 221.§-a szerinti indokolási kötelezettség megsértésére is.

Kifejtette, hogy álláspontja szerint az érdemi döntésében foglaltak megalapozottak, törvényesek, és megfelelnek az Európai Bíróság által követett joggyakorlatnak is.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Az Art. 1.§-ának (7) bekezdése értelmében szerződést, ügyletet, és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek, vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.

Az Art. 99.§-ának (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

Az Áfa.tv. 29/A § a) pontja kimondja, hogy „mentes az adó alól az a termékértékesítés, amelyet Magyarországtól eltérő tagállamban nyilvántartásba vett adóalany, vagy a közösségen belülről történő termékbeszerzés után adófizetésre kötelezett nem adóalany jogi személy számára teljesítenek, és amely termékértékesítés közvetlen következményeként az értékesített terméket belföldről igazoltan más tagállamba, de még az e törvény értelmében vett közösség területére fuvarozzák, vagy egyéb módon juttatják el. A termék más tagállamba történő elfuvarozásának, eljuttatásának ténye különösen fuvarokmánnyal, vagy más hitelt érdemlő módon igazolható”.

Az Art. 99.§ (2) bekezdése szerinti általános szabályhoz kapcsolódóan tehát az Áfa.tv. 29/A §-ának a) pontja speciális szabályként is előírja az adózónak azt, hogy hitelt érdemlően igazolnia kell az adómentes értékesítés törvényi feltételeként a termék más tagállam területére történő fuvarozását. E törvényhely nem ad taxatív felsorolást arra nézve, hogy mi fogadható el a kivitel hitelt érdemlő igazolására, csupán példálódzó jelleggel említi meg, illetve emeli ki a fuvarlevelet, ennél fogva a hitelt érdemlő igazolás származtat a felektől és/vagy felektől különböző harmadik személyektől is.

Kiemeli a Legfelsőbb Bíróság azt, hogy a fuvarokmány megléte önmagában pusztán azt a körülményt támasztja alá, hogy a fuvarozó az árut a feladótól átvette. Ezért a fuvarokmánynak vagy más igazolásnak az eset összes körülményeinek figyelembe vételével alkalmasnak kell lennie arra, hogy hitelt érdemlő, tehát kétséget kizáró módon igazolja a termék más tagállamba történő kiszállítását, megérkezését. Ezért az adóhatóság - a törvényi feltételek meglétének tisztázása érdekében - jogosult arra, hogy a fuvarokmány, illetve az egyéb igazolások hitelességét, azaz a kivitel tényleges megtörténtét megvizsgálja, e tárgyban kiegészítő igazolásokat kérjen, illetve kapcsolódó vizsgálatokat, bizonyítást folytasson le. Hangsúlyozza azonban a Legfelsőbb Bíróság, hogy az adózónak kell bizonyítania az adómentes értékesítés törvényi feltételeinek meglétét, és az ezzel kapcsolatos hitelt érdemlő igazolásait az adóhatóság rendelkezésére kell bocsátania. A hitelt érdemlő igazolás elmaradása az adózó terhére esik.

A felek közötti jogvita elbírálásánál nem hagyhatók figyelmen kívül a közösségi jog szabályai és az ezek kapcsán kialakult joggyakorlat sem.

A 2000. október 17-i 2000/65 EK Tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak

összehangolásáról - közös hozzáadott értékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388. EKG Hatodik Tanácsi irányelv (továbbiakban: Hatodik irányelv) 28.A. Cikke 3. bekezdésének első albekezdését és 28.C. Cikke A része a) pontjának első bekezdését pedig - az e két rendelkezésben foglalt „feladott” kifejezést tekintetében - akként kell értelmezni, hogy kizárólag akkor történik közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták, vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

Ellentétes a Hatodik irányelv rendelkezéseivel, ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai előírják a jóhiszeműen eljáró és a közösségen belül termékértékesítést illetően az adómentességhez való jogát valószínűsítő bizonylatokat benyújtó értékesítő részére, hogy utólag hozzáadott értékadót fizessen e termék után amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesítő adókiírátszásban való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókiírátszáshoz.

Az a tény, hogy a vevő adóbevallást nyújt be a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságaihoz, további bizonyíték lehet arra, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, de nem döntő bizonyíték a közösségen belüli termékértékesítés, hozzáadott értékadó mentessége szempontjából. (C-409/04.)

A Legfelsőbb Bíróság - a Pp. 275.§ (1) bekezdése alapján eljárva - a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

A felperes a 2008. december 22-i, a 2009. április 6-i észrevételéből, továbbá annak mellékleteiből megállapíthatóan tudott arról, hogy a fuvarozást nem a CMR fuvarleveleket szereplő, a perben vitatott számlákon vevőként feltüntetett romániai cég végezi illetve végezte, mert F. E. a romániai cég megbízottja, aki kapcsolatban volt a felperessel is úgy nyilatkozott, hogy az áru szállításával a romániai cég a B. Kft-t bízta meg. A CMR fuvarokmányokon azonban nem a fuvarozást szervező B.Kft. szerepel, és a CMR fuvarokmányokon nincs feltüntetve a fuvarozást ténylegesen végző alvállalkozók neve sem.

A B. Kft. - a fuvarozással megbízott és fuvarozást alvállalkozók bevonásával teljesítő gazdasági társaság - ellenőrzése során képviselője úgy nyilatkozott, hogy soha nem állt a felperessel

kapcsolatban, és közöttük semmilyen dokumentum nem készült. A szállítással a B. Kft-t a P.Kft - tehát nem a romániai cég és nem a felperes - bízta meg K. - P., B.-puszta viszonylatban, és a szállításokról számlát is bocsátottak ki a P. Kft. felé. A napraforgót csak Magyarország területén szállították K.-ból P.-ra, B.-pusztára.

A B. Kft. a fuvarozással ... Kft, K. L., A. I., J. S., Sz. J., T. F., B. Á.B. alvállalkozókat bízta meg. Az alvállalkozók a B.Kft. felé a szolgáltatásról számlákat bocsátottak ki, menetlevelet és mérlegjegyeket állítottak ki. A számlákat és menetleveleket és egyéb dokumentumokat a B. Kft. képviselője és az alvállalkozók bemutatták, becsatolták az alperesnek.

A felperes által kibocsátott számlákon szereplő termékek fuvarozását ténylegesen végzők, tehát az alvállalkozók egyike sem szállított a felperes által közösségen belüli értékesítés bizonyítékaként bemutatott CMR-eken és mérlegjegyeken szereplő címre. A romániai cég által kiállított CMR-ek a fuvarozást ténylegesen végzők részére nem kerültek átadásra, a fuvarozást ténylegesen végzők nem rendelkeztek nemzetközi fuvarlevelekkel és a valóságban sem közösségen belül, hanem belföldön fuvaroztak.

A felperes által hivatkozott mérlegjegyek, amelyek a szállítás megkezdésekor és nem befejezésekor kerültek kiállításra, nem fuvarokmányok, ezek elsősorban az áru mennyiségének, átadásának, átvételének igazolására szolgálnak. Ennél fogva az a tény, hogy a mérlegjegyeken a felperes raktárosa célállomásként Aradot tüntette fel önmagában nem elégséges az adómentesség igazolására, és az előzőekben részletezettekre figyelemmel az egyéb adatokra tekintettel sem alkalmas az Aradra történő kiszállítás hitelt érdemlő igazolására.

A romániai adóhatóság tájékoztatása szerint a romániai cég közösségen belüli beszerzésről bevallást nem adott be.

A felperes a peres eljárás során az előzőekben részletesen ismertetett, alperesi megállapításokat alátámasztó dokumentumokkal szemben a bizonyítandó tény bizonyítására alkalmas okirati bizonyítékokat nem ajánlott fel, mindössze F. E.-nek, valamint megbízottjának, könyvvizsgálójának és vezérigazgatójának tanúkénti meghallgatását kérte.

A megyei bíróság tévesen járt el akkor, amikor figyelmen kívül hagyta, hogy a mérlegjegyek nem alkalmasak az áru Romániába történő szállításának igazolására, hogy a CMR nemzetközi fuvarlevelek hiteltelen, tényleges állapottól eltérő adatokat rögzítenek a fuvarozó személyét illetően, és kiállításuk sem felel meg a jogszabályi előírásoknak. Tévesen nem értékelte a megyei bíróság

azt, hogy a romániai vevő nem adott be adóbevallást, továbbá a napraforgó szállítását ténylegesen végző vállalkozók, illetve alvállalkozóik nemcsak nyilatkozataik, hanem az ezekkel összhangban álló iratok részét képező dokumentumaik alapján is P.-ra, B.-p.-ra szállították az árut, tehát az áru az értékesítés közvetlen következményeként nem hagyta el Magyarországot. Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság még azt is, hogy a tényleges fuvarozást végzők által csatolt fuvarlevél, számlák és egyéb bizonylatok mellett pl. a tachográf adatai is igazolják a B.-p.-ra történő szállítást.

A felperes, akinek tudomása volt arról, hogy a tényleges szállítást nem a CMR okmányon lévő romániai cég végzi, nem járt el kellő körültekintéssel akkor, amikor egy általa korábban nem ismert vevő esetében - belföldi magánszemély vevői meghatalmazott, készpénzfizetés, belföldi fuvarozó, belföldi rendszámú gépjárművek és járművezetők esetén - több száz tonna napraforgómagot adott át úgy, hogy a termék kiszállításának körülményeiről még a fuvarozást ténylegesen végző ellenőrzésével, a CMR okmány hitelességének vizsgálatával sem győződött meg. A felperes, - aki tudott a nemzetközi fuvarleveleken feltüntetett adatok valótlanágáról - nem foganatosított lehetséges és ésszerű intézkedéseket annak érdekében, hogy az általa lebonyolított termékértékesítés ne vezessen adókiadáshoz, és még a perben sem ajánlott fel olyan okirati bizonyítékot, (pl. a romániai cég leszállításra vonatkozó hiteles számviteli bizonylatai, illetve egyéb okiratai), amelyekkel bevallás hiányában is igazolhatta volna a romániai cégnek történő értékesítést és végleges rendeltetéssel történő közvetlen kiszállítást, azaz az adómentességet.

Az alperes az előzőekben részletezettekre figyelemmel törvényesen és megalapozottan jutott arra a ténybeli és jogkövetkeztetésre, hogy a felperes nem igazolta hitelt érdemlő módon az adómentes közösségi értékesítés törvényi feltételeinek meglétét. Nem a közösségi adószám megléte és ellenőrzése, és nem is egy CMR birtokban tartása jogosít adómentes értékesítésre, hanem a törvényi feltételeknek való megfelelés, amit hitelt érdemlően kell igazolni, és mely utóbbi körben az alperes nem támasztott olyan követelményeket a felperessel szemben, amelyek ellentétesek lennének a magyar illetve közösségi szabályozással és az ennek alapján kialakult gyakorlattal.

A felperes által perben felajánlott tanúbizonyítás jellegénél és tartalmánál fogva sem alkalmas az alperesi határozat jogszabálysértő voltának igazolására. A perbeli esetben a rendelkezésre álló adatokból kizárólag olyan ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, mely szerint nincsen olyan objektív jellegű bizonyíték, amely igazolná az érintett számla szerinti termékeknek az egyik tagállamból a másik tagállamba történő tényleges elfuvarozását, eljuttatását, az adómentes értékesítés

törvényi feltételeit. Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy ez utóbbi körben a felperes a vevőtől vagy független személyektől származó hiteles dokumentumot, okirati bizonyítékot fel sem ajánlott a közigazgatási és a peres eljárás során, a rendelkezésre álló okirati és egyéb bizonyítékok pedig nem a közösség területére történő fuvarozást, illetve eljuttatást, hanem kizárólag azt támasztják alá, hogy az áru nem hagyta Magyarország területét, az P.-ra, B.-p.-ra került. Ez esetben pedig - a belföldi értékesítésre figyelemmel - a felperesnek az Áfa tv. 3.§ a pontja, 6.§ (1) bekezdése és 28.§ -a alapján áfát kell fizetnie.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdése a) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. október 21.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**