

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Úr Attila Bendegúz ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Borzo Gergely Valér jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Hajdú-Bihar megyei Bíróság 2010. november 18-án kelt 9.K.30.452/2010/10. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 9.K.30.452/2010/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Továbbá kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 257.400 (kétszázötvenhétezer-négyszáz) 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. augusztus 24-én termékértékesítési szerződés elnevezésű megállapodást írt alá 700 tonna 2007 évi termésű étkezési búza eladásáról a M. S.r.l. (továbbiakban S.r.l.) romániai székhelyű céggel, mint vevővel, akinek képviseletében S. L. járt el. A szerződés alapján 2007. szeptember 12., 13. és 14-én 620 tonna étkezési búzát szállítottak el a felperes telephelyéről a B. Kft. (továbbiakban Kft.) tulajdonában álló magyar rendszámú tehergépjárművek. A fuvarozáskor kitöltött CMR fuvarlevél fuvarozóként az A. S.r.l. romániai székhelyű céget tüntette fel. Az értékesítéshez kiállított gabonajegyen N. szállítóüzeméből N-ra történő szállítás szerepelt. A felperes a CMR fuvarleveleken kívül nyilatkozatot kapott, mely szerint M. B. az S.r.l. társaság képviselője kijelentette, hogy a megvásárolt 700 tonna búzát átvette, és romániai telephelyén raktárba vette. Az S.r.l. a

romániai adóhivatal tájékoztatása szerint Közösségen belüli beszerzést nem vallott be. S. L. a későbbiekben írásban úgy nyilatkozott, hogy az S.r.l.-el közvetlen kapcsolatban nem állt, a megbízást V.B. magyar állampolgártól kapta, aki a szállítandó áru napi mennyiségének megfelelő fuvarszközt küldött, és az áru ellenértékét személyesen vagy megbízottja útján juttatta el a szállítás színhelyére.

Az adóhatóság 2007. július, augusztus és szeptember hónapokra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben végzett ellenőrzést a felperesnél a 2007. szeptemberi étkezési búza eladásával kapcsolatban, és terhére 5.684.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Megállapította, hogy a kérdéses étkezési búza nem hagyta el Magyarország területét, ezért a Közösségen belüli értékesítéshez kapcsolódó általános forgalmi adómentességre a felperes nem jogosult.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2010. július 9-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletét a 2000/65. irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388. Hatodik Irányelv 28.A. Cikk (3) bekezdésének első albekezdésére és a 28.C. Cikk A. része a) pontjának (1) bekezdésére alapozta megállapítva, hogy az eladónak kell igazolni, hogy a terméket feladták vagy elszállították a másik tagállamba és az ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. Utalt e körben az Európai Unió Bíróságának C-409/04. számú ítéletére. Megállapította, hogy a felperes nem tett meg minden lehetséges intézkedést annak tisztázása érdekében, hogy a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó adómentesség feltétele a más tagállamba történő szállítás tényleges ténye megvalósult-e és erről meggyőződjön. A megyei bíróság kiemelte, hogy a felperes nem győződött meg arról sem, hogy S. L. valóban jogosult-e az S.r.l. cég képviselőjére, nem kívánta meg tőle az írásbeli meghatalmazást és utalt írásbeli nyilatkozatára, amelyben kifejezetten tagadta, hogy az S.r.l.-től meghatalmazása lett volna. Felhívta a figyelmet arra, hogy a felperesben kételyt kellett volna, hogy ébresszen az a körülmény, hogy míg a CMR fuvarlevélre fuvarozóként román céget írtak, addig a fuvarozást magyar rendszámú fuvarszközök végezték. A megyei bíróság értékelte azt a körülményt is, hogy a Kft., a tehergépjárművek tulajdonosa úgy nyilatkozott, hogy a kérdéses időszakban a fuvarleveleken feltüntetett rendszámú tehergépjárművek

az M. G. Kft. megrendelésére belföldi fuvarozást végeztek. A megyei bíróság figyelembe vette azt a körülményt is, hogy az S.r.l. az étkezési búza adásvétellel összefüggésben Közösségen belüli beszerzésről nem tett bevallást. Összességében úgy ítélte meg, hogy az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 29/A. § a) pontjában meghatározott adómentes Közösségen belüli értékesítés nem valósult meg.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát kérte. Hivatkozott arra, hogy a felperes minden lehetséges ésszerű intézkedést megtett a szerződéskötéssel összefüggésben. A termékértékesítésről írásban szerződött, S. L. a cég bélyegzőjével járt el, készpénzben fizette meg a vételárat, gondoskodott a fuvareszközzel. Hivatkozott arra, hogy a felperes S. L. megbízott lakcímkártyáját, személyi igazolványát is lemásolta, valamint ellenőrizte, hogy az S.r.l. bejegyzett közösségi adószámmal rendelkezik és gabonavásárlásra hirdetésekkel ad fel, üzletszerűen vásárol terményt. Kiemelte, hogy a fuvarlevélen romániai úti cél volt megjelölve, ami a Közösségen belüli értékesítést igazolja, illetve a román cég képviselője külön nyilatkozatban tanúsította a romániai telephelyen történő raktárba vételt. Kifejtette, hogy a gazdasági életben elfogadott, hogy külföldi cégeknek belföldi honosságú cégek végezzenek fuvarozást és állította, hogy jóhiszeműen járt el, minden lehetséges intézkedést megtett a szabályos értékesítés érdekében.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte kifejtve, hogy a felperes valós fuvaradatokat tartalmazó CMR-t nem tudott felmutatni, a Romániába történő szállítást hitelt érdemlően nem tudta igazolni. Azt sem bizonyította, hogy a számla szerinti Romániában bejegyzett vevővel állt tényleges üzleti kapcsolatban. Az alperes álláspontja szerint a felperes nem járt el kellő körültekintéssel, mert a CMR okmány hitelességéről annak megfelelő vizsgálatával nem győződött meg.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 1. § (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. § (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 értékesítő-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 adókiátszásban 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 adókiátszáshoz.

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 felperes által kibocsátott számlákon szereplő termékek fuvarozását ténylegesen végző Kft. nem szállított a felperes által Közösségen belüli értékesítés bizonyítékeként bemutatott CMR-eken szereplő címre. A fuvarozást végző Kft. nem rendelkezett nemzetközi fuvarlevelekkel és a valóságban sem Közösségen belül, hanem belföldön fuvarozott. Ennél fogva az a tény, hogy célállomásként romániai telephelyet tüntettek fel, önmagában nem elégséges az adómentesség igazolására, és az előzőekben részletezettekre figyelemmel az egyéb adatokra tekintettel sem alkalmas az országból 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, csak további tanúkénti meghallgatást kért.

A felperesnek tudomása kellett, hogy legyen 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 terményt adott át úgy, hogy a termék kiszállításának körülményeiről még a fuvarozást ténylegesen végző ellenőrzésével, a CMR okmány hitelességének vizsgálatával sem győződött meg. A felperes nem foganatosított lehetséges és ésszerű intézkedéseket annak érdekében, hogy az általa lebonyolított termékértékesítés ne vezessen adókiátszáshoz, és a perben sem ajánlott fel olyan okirati bizonyítékot, (pl. a romániai kiszállításra vonatkozó hiteles számviteli bizonylatok, illetve egyéb okiratok), amelyekkel bevallás hiányában is igazolhatta volna a romániai cégnek történő értékesítést és végleges rendeltetéssel történő közvetlen kiszállítást, azaz az adómentességet.

A megyei bíróság 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.

A kifejtettekre figyelemmel a **Legfelsőbb Bíróság** a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes felülvizsgálati perköltsége, valamint az illetékekről szóló 1990. XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése

alapján a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére kötelezte.

Budapest, 2011. szeptember 29.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró,
Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró**