

KGD2013. 183

Az adómentesség törvényi feltételeinek meglétét az adózónak kell bizonyítania [2007. évi CXXVII. tv. 89. § (1) bek., 120. §, 127. § (1) bek.; 2003. évi XCII. tv. 99. § (2) bek.]¹

A 2009. május 28-án üzletviteli tanácsadás tevékenység folytatására létrehozott *felperes* 2009. IV. negyedévében az A. Kft. képvisel jének fia, A. T. közrem ködésével kapcsolódott be a számlák szerint Sz.-b l származó kristálycukor Magyarország területén keresztül R.-be történ értékesítési láncolatába.

A *szlovákiai illet ség* A.-P. a.s. - közvetít ként - kristálycukrot adott el magyarországi S.-S. Kft.-nek, amely a cukrot az S. Bt.-nek, ez pedig az A. Kft.-nek értékesítette, amely a felperesnek adta tovább. A felperes 2009. IV. negyedévében 63 411 330 Ft el zetesen felszámított általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) helyezett levonásba az általa fizetend adó összegéb l az A. Kft. összesen 317 056 642 Ft bruttó ellenérték 1826 tonna kristálycukor értékesítésér l kiállított készpénz-kifizetési számlája alapján. A felperes a cukrot még a beszerzés napján továbbszámlázta - közösségen belüli értékesítés címén adómentesen - a cseh A. s.r.o. és a szlovákiai R. s.r.o részére, mely a terméket a romániai H. s.r.l. részére értékesítette tovább.

A *felperes* 2009. IV. negyedévére bevallásában 1823,15 tonna 259 128 000 Ft ellenérték Közösségen belülr történ adólevonási joggal járó adómentes kristálycukor-értékesítést, 5 697 000 Ft adóalaphoz tartozó 1 424 000 - 25%-os kulcs alá tartozó - értékesítést vallott, beszerzéseit illet en 396 000 Ft adómentes belföldi termékbeszerzést, valamint 253 437 000 Ft adóalaphoz tartozó 63 359 000 Ft 25%-os kulcs alá tartozó belföldi termékbeszerzés után levonható áfát szerepeltetett. A tárgyid szakban elszámolandó adó összege - 62 029 000 Ft volt, amelyb l 61 966 000 Ft-ot visszaigényelt, 63 000 Ft-ot pedig következ id szakra átvihet követelésként tüntetett fel.

Az *adóhatóság* a felperesnél 2009. IV. negyedévre áfa adónemben revíziót végzett, amelynek eredményeként hozott els fokú határozatban a felperes terhére 64 782 000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg, amelyb l 2 753 000 Ft-ot adóhiánynak, 61 966 000 Ft-ot jogosulatlanul visszaigényelt adónak min sített, amely kiutalását megtagadta. Kötelezte a felperest 32 359 000 Ft adóbírság, 308 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Érdemi döntését azzal indokolta, hogy a felperes az 1823,15 tonna 259 128 050 Ft nettó ellenérték kristálycukor értékesítése után nem tett eleget áfafizetési kötelezettségének, de az értékesítés Közösségen belüli adómentességét sem igazolta.

A felperes fellebbezése alapján eljár *alperes* 2011. augusztus 25. napján kelt határozatában az els fokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntését az adózás rendjér l szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 44. § (1) bekezdésére, 95. §-ára, 97. § (4)-(6) bekezdéseire, 99. § (2) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2. § a) pontjára, 89. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a)

¹ Megjelent: Közigazgatási-Gazdasági Döntvénytár 2013/12/208.

pontjára, a közös - hozzáadott - értékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv 2. cikk (1) bekezdés b) pontjára, 20. cikkére (a továbbiakban: Irányelv) alapította. Határozatának indokolása a következőket tartalmazza:

A CMR-ek szerint a cukor fuvarozását a J. Kft., a K. H. Kft., U. K. és a B. s.r.o. végezte, a cukor átvevő pedig az R. s.r.o., A. s.r.o. és a román H. s.r.l. volt. A H. s.r.l. és az A. s.r.o. Közösségen belül vásárlásának tényét a megkeresett külföldi adóhatóságok nem támasztották alá. A fuvarozó cégek - adóhatósági felszólításra - nem szolgáltatottak iratanyagot, és náluk a kapcsolódó vizsgálatok során sem voltak fellelhető CMR-ekben foglaltak alátámasztó hitelt érdemlő számviteli bizonylatok vagy egyéb bizonyítékok. Azok a CMR-ek továbbá, amelyeken a romániai átvevőként a cseh cég szerepel, azért sem igazolják a Közösség más tagállamába történő kiszállítást, mivel ez a cég és a román gazdasági társaság nem is folytatott valós gazdasági tevékenységet, tehát a CMR-ek adatai hiteltelenek, nem alkalmasak az adómentes értékesítés igazolására. Az első fokú hatóság okszerű bizonyítékértékeléssel, helyesen állapította meg, hogy a felperes az 1823,15 tonna kristálycukrot értékesítette, de az értékesítés adómentességét, a cukor Közösség más tagállamának területére történő elszállítást nem bizonyította, ezért 2009. IV. negyedévében 259 128 000 Ft nettó ellenérték adóköteles termékértékesítést teljesített. Mivel az EXW fuvarparitás és a formailag megfelelő CMR-ek a rendelkezésre álló adatokra, bizonyítékokra figyelemmel nem igazolják, hogy az értékesítés közvetlen következményeként az eladott áru a Közösség más tagállamának területére a valóságban is kiszállításra került volna és ott is maradt volna, a felperesnek a belföldi termékértékesítésekre irányadó általános szabályok szerint 25%-os adómértékkel számítva 64 782 000 Ft adófizetési kötelezettsége keletkezett.

A felperes a nemzetközi megkeresések és a kapcsolódó vizsgálatok adataiból megállapíthatóan egy olyan nemzetközi láncügyletben vett részt, amelyben a szlovák gazdasági társaság azért nem fizetett értékesítést terhelő adót, mert a terméket a Közösség más tagállama, Magyarország területére szállították, de az adót a magyarországi beszerző sem fizette meg. A felperes, mint a magyarországi közvetítői lánc utolsó tagja, levonásba helyezte a cukorbeszerzést terhelő adót, de az értékesítést terhelő adót már nem fizette meg, mivel ezt bevallásában Közösségen belüli adómentes értékesítésnek tüntette fel. A felperes nem tett meg semmilyen lehetséges észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa megkötött ügyletek ne vezessenek adókiátszáshoz.

Kell körültekintés mellett a felperesnek fel kellett volna ismernie, hogy mi volt a valódi szerepe ebben a láncolatban, miért volt szükség a közbeiktatására, akkor, amikor a cukorral belföldön semmilyen feldolgozási, raktározási munkát nem kellett végeznie. Nem ellenrizte, hová került kiszállításra az áru, nem győzött meg arról, hogy az általa kiszámlázott cukor valóban a Közösség más tagállamának területére megérkezett-e, az EXW paritásban, a CMR adatainak hitelességében való alaptalan bizakodása pedig nem tekinthető kellően körültekintő eljárásnak.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy hatályon kívül helyezés mellett az első fokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte arra alapítottnak, hogy igazolta a Közösség más tagállamába történő cukorértékesítést, kiszállítást, és az áfát is jogszerűen igényelte vissza. Hivatkozott az Áfa tv. 29. § (1) bekezdésében, 89. § (1) bekezdésében, az Irányelvben foglalt megsértésére, és arra, hogy az alperes döntése ellentétes a belföldi és közösségi joggyakorlattal.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az első fokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt: Az alperes a kapcsolódó vizsgálatok lefolytatásával az okiratok, számlák, CMR-ek hitelességének felülvizsgálatával maradéktalanul eleget tett tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének,

megalapozott és jogszer határozatot hozott. A bizonyítás az Art. 99. § (2) bekezdése alapján a felperest terhelte. A felperes nem igazolta hitelt érdemlő módon a Közösségen belüli értékesítés megtörténtét, adókedvezmény igénybevételét, javára kell en körütekint magatartás nem állapítható meg. A felperes nem tett meg minden ésszer intézkedést sem annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, ezért helytállóan döntött az adóhatóság arról, hogy a termékértékesítés után a felperesnek a belföldi termékértékesítésre irányadó szabályok szerinti adómértékkel számított adófizetési kötelezettsége keletkezett.

A felperes felülvizsgálati kérelmében kérte a jogerős ítélet és az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, továbbá az adóhatóság kötelezését 61 966 000 Ft áfa kiutalására. Azzal érvelt, hogy az alperes határozata és a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 29. § (1) bekezdésében, 89. § (1) bekezdésében, Art. 97. § (3)-(6) bekezdéseiben, 99. § (2) bekezdésében, az Irányelv 138. cikk (1) bekezdésében, a C-409/04. számú határozat 40., 42., 58., 65., 67., 70., 71. pontjaiban és a határozati rész 1., 3. pontjaiban, a 2007/41. adózási kérdésben foglaltaknak. Fenntartotta keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint okiratokkal, tanúkkal bizonyította a Közösségen belüli értékesítés tényét, ezt megerősítette a vevő képviselője, fuvarszervezője, a fuvarozók és a szlovák adóhatóság is. Sérelmezte, hogy az alperes és az első fokú bíróság figyelmen kívül hagyta bizonyítékait és kizárólag azért minősítette hiteltelennek adómentes termékértékesítését, mert a fuvarozást végzők nem adtak be adóbevallást és iratanyagukat sem adták át az adóhatóságnak. Eladása szerint meggyőződött az áru kiszállításáról, és az nem tartozik rá, hogy mi lett az áru további sorsa, vevője kinek értékesített tovább, és ez utóbbi társaság teljesítette-e vagy sem adókötelezettségeit.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 2. § a) pontja alapján az Áfa tv. 82. §-ában meghatározott mértékű áfát kell fizetni az adóalany által ilyen minőségben belföldön teljesített termékértékesítés után. Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése értelmében azonban mentes az adófizetési kötelezettség alól a belföldön küldeményként feladott, vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére egy másik olyan adóalany, aki ilyen minőségben nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el.

Az adómentesség bizonyítása a közigazgatási és a peres eljárás során is a felperest terhelte az Art. 99. § (2) bekezdése értelmében, amely akként rendelkezik, hogy ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal, vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

Az előzőekben ismertetett szabályozásból következik, hogy abban az esetben, ha az adómentesség törvényi feltételei hiányoznak, akkor az adózót az általános szabályok szerinti áfa megfizetése terheli, és nem önmagában egy fuvarozás létesít adómentességet, hanem egy belföldi küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék valóban, igazolt értékesítése belföldről kívülre, de a Közösség területére. Nem hagyható tehát figyelmen kívül, hogy történt-e valóban termékértékesítés a számla szerinti fél számára és ennek közvetlen következményeként igazoltan jutott-e ki más tagállamba a termék. Az Áfa tv. előzőekben nevesített szabályai összhangban állnak az Irányelv 138. cikk (1) bekezdésével, mely szerint „A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a terméket az eladó vagy beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termék el fuvarozásának indulása szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) és a Kúria is már több ügyben rámutatott arra, hogy a Közösségen belüli adómentesség igazolására nem elegendő pusztán egy formailag megfelelő CMR-fuvarlevél felmutatása, az EXW paritásra hivatkozás. Szükséges az is, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog az eladó értékesítésének közvetlen következményeként valóban átszálljon a vevőre és az eladó igazolja, hogy a terméket eladták, vagy elszállították más tagállamba, tehát bizonyítsa, hogy a termék a feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, igazoltan kiszállításra került.

A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során adómentességének bizonyítására csak olyan okiratokat tudott megnevezni, illetve bemutatni, amelyek nem alkalmasak annak igazolására, hogy a közösségi vevő felé kiállított számlán feltüntetett cukor valóban elhagyta volna Magyarországot területét. A kiszállítás bizonyítására - a felperes érvelésével ellentétben - nem alkalmas az R. s.r.o. képviselőjének nyilatkozata, mivel az ebben foglaltakat az alperes által lefolytatott bizonyítás során feltárt egyéb bizonyítékok nem támasztják alá. Az alperes nem rótt a felperesre többlet bizonyítási terhet, mivel a felperes által csatolt számlákat, CMR-eket vizsgálta meg, illetve ezek hitelessége kapcsán maga folytatta le a bizonyítást, nemcsak nemzetközi megkeresésekkel, hanem a beszerzési, értékesítési lánc valamennyi résztvevőjének vizsgálatával, amely során feltárt tények megdöntésére a felperes bizonyítást a perben nem ajánlott fel. Az alperes továbbá tanúvallomások, nyilatkozatok beszerzésével is feltárta, tisztázta, bizonyította - az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően - a határozatába foglalt tényállást, bizonyítékértékelése okszerű, éppúgy, mint az első fokú bíróságé, mely utóbbi megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, tehát felülmérlegelésre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor. (Pp. 275. §, BH2002. 29.)

A felperes, ahogyan arra az alperes és az első fokú bíróság is iratszerűen, helytállóan, okszerűen a logika szabályainak is megfelelő ténybeli és jogkövetkeztetéssel rámutatott, nem tanúsított kellően körültekintő magatartást, és nem tett meg minden elvárható és ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet, amelyben részt vett ne vezessen adókiáráshoz. A fuvarparitásban, a CMR adatainak hitelességében való alaptalan bizakodás ugyanis nem tekinthet ilyen magatartásnak, és a CMR-ek a rendelkezésre álló adatok szerint egyébként is hiteltelnek. A felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelése, mely szerint nem fuvaroztatott, ellentétben a CMR-ek adataival, amelyeken szerepel feladóként. A CMR-eken fuvarozóként szereplő K. H. Kft. és a J. Kft. pedig a rendelkezésre álló adatok szerint nem végzett valós gazdasági tevékenységet, illetve iratot nem adott át, bevallást nem adott be, tehát semmi nem támasztja alá, hogy ténylegesen elvégezte volna a CMR-ek szerinti kiszállítást. A cukor továbbá az értékesítési láncolat végén egy olyan romániai vevő részére került az R. s.r.o.-tól továbbszámlázásra, amely ezt nem szerepeltette adóbevallásában, és közösségi árubeszerzésről sem adott be összesítő nyilatkozatot. Azok a CMR-ek pedig, amelyeken a cseh A. s.o. szerepel romániai átvevőként, szintén nem bizonyítják a kiszállítást, mivel a cseh adóhatóság tájékoztatása értelmében ez a társaság sem végzett valós gazdasági tevékenységet.

A rendelkezésre álló okiratok, dokumentumok, kapcsolódó vizsgálatokból, nemzetközi megkeresések adataiból kizárólag olyan ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, mely szerint nem teljesültek az adómentes termékértékesítés objektív törvényi feltételei. A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során az alperesi határozatban rögzítettekkel szemben nem nevezett meg, és nem bizonyított egyetlen egy olyan tény, magatartást, körülményt sem, amely alapot adhatna kellően körültekintő magatartás, avagy ésszerűen elvárható intézkedések megtételére vonatkozó megállapításra. A felülvizsgálati kérelemmel támadott ítéletbe foglalt érdemi döntés megfelel a közösségi joggyakorlatnak is, mely szerint ezzel nem ellentétes az, ha

megtagadják az eladótól a Közösségen belüli értékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ügyletével adócsaláshoz, adókijátszáshoz járul hozzá, és nem tett meg minden t le telhet ésszer intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az ebben való részvételt. (C-409/04., C-273/11.). Az pedig jelen ügyben fel sem merült, hogy az adóhatóság vagy a bíróság olyan magatartást kért volna számon a felperest l, amely teljesítése a kell körültekintés vagy az ésszer intézkedések körében elvárhatatlan, vagy teljesíthetetlen lett volna, tehát nem „az áru személyes követését”, „kikísérését”. **Az ésszer en elvárható intézkedések, a kell en körültekint magatartás körébe mindenképpen beletartozik,** és nem min síthet bonyolult, kivitelezhetetlen ellen rzési tevékenységnek, hogy egy cukorkereskedelemmel korábban nem foglalkozó gazdasági társaság - amely az ügyletben nem személyesen jár el, hanem a részére eladó tulajdonosának hozzátartozóját bízta meg képviselőjével - 317 056 642 Ft bruttó ellenérték 1826 tonna **kristálycukor beszerzése és továbbértékesítése el tt tájékozdjon üzleti partnerei, fuvarozói fel l a tekintetben, hogy végeznek-e vagy sem valós gazdasági tevékenységet, létezik-e vagy sem a közvetít i láncon keresztül utazó áru, amelynek feldolgozására, raktározására belföldön nem kerül sor, milyen formailag és tartalmilag hiteles dokumentumokkal tudja igazolni értékesítését, hiszen a cukornak az értékesítése közvetlen következményeként kell elhagynia az ország területét, és neki kell bizonyítania az adómentességet.** Az a körülmény, amelyre a felperes hivatkozott, hogy nem fuvaroztatott, nem javára szóló adat, mivel azt jelzi, hogy olyan CMR-t fogadott be, amelyben a feladó nevére vonatkozó adat hiteltelen, tehát nem alkalmas az adómentes értékesítés igazolására, kell en körültekint magatartás megállapítására. Megjegyzi egyben a Kúria, hogy jelen ügygel azonos ténybeli és jogi megítélés más ügyekben már korábban ugyanilyen tartalmú érdemi döntést hozott. (Kfv. V. 35 232/2010/4., Kfv. I. 35 325/2010/6., Kfv. I. 35 111/2011/8., Kfv. I. 35 287/2012/7.)

A kifejtettekre figyelemmel a *Kúria* azt állapította meg, hogy a joger s ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. (*Kúria, Kfv. 35 306/2012/6.*)

KGD2013. 182

Ha az adómentesség törvényi feltételei hiányoznak, akkor az adózót az általános szabályok szerinti általános forgalmi adó fizetési kötelezettség terheli [2007. évi CXXVII. tv. 89. § (1) bek., 120. §, 127. §; 2003. évi XCII. tv. 99. § (2) bek., 1952. évi III. tv. 206. § (1) bek., 221. § (1) bek., 275. §]²

A zöldség-gyümölcs nagykereskedelmi f tevékenységet folytató *felperes* 2009 októberében az S. Bt. közrem ködéssel kapcsolódott be a számlák szerint Szlovákiából származó kristálycukor Magyarország területén keresztül történ értékesítési láncolatába. A szlovákiai illetékesség A. P. kristálycukrot adott el a magyarországi H. Kft.-nek, az S. Kft.-nek, akik a cukrot az S. Bt.-nek, a Bt. pedig a felperesnek adták tovább.

² Megjelent: Közigazgatási-Gazdasági Döntvénytár 2013/12/207.

A *felperes* 2009. október hónapban összesen 7 890 000 Ft elzetesen felszámított általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) helyezett levonásba az általa fizetendő adó összegéből, az S. Bt. 2009. október 1. és 7. közötti időszakban kiállított számlái alapján, és a 240 900 kg kristálycukrot még a beszerzések napján továbbszámlázta közösségen belüli értékesítés címén, adómentesen egy német cég, az F. T. GmbH részére. A német cég felé kibocsátott öt számla adóalapja 35 050 405 Ft volt.

A *felperes* levonásba helyezte a cukorbeszerzést terhelő áfát, de az értékesítést terhelő adót nem fizette meg, mivel ezt bevallásában közösségen belüli adómentes értékesítésnek tüntette fel.

Az *adóhatóság* a *felperes*nél - 2009. október hónapra - áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása elleni ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban a *felperes* terhére összesen 8 763 000 Ft áfa adókülönbötet írt elő, amelyből 1 577 000 Ft-ot adóbírságot és késedelmi pótlékot képez adóhiánynak, 8 186 000 Ft-ot pedig adóbírság alapot képez jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, e tekintetben a *felperes* visszaigénylési kérelmét elutasította, kötelezte 4 381 000 Ft adóbírság, 70 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Érdemi döntését azzal indokolta, hogy a *felperes* a kristálycukor értékesítése után áfafizetési kötelezettségének nem tett eleget, és az értékesítés közösségen belüli adómentességét sem igazolta.

A *felperes* fellebbezése alapján eljáró *alperes* a 2011. augusztus 29-én kelt határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 44. § (1) bekezdésére, 95. §-ára, 97. § (3)-(6) bekezdéseire, 99. § (2) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2. § a) pontjára, 89. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, a közös hozzáadott-értékadó rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 2. cikk (1) bekezdés b) pontjára, 20. cikkére alapította. Határozatának megállapítása szerint a revízió és az első fokú adóhatóság eleget tett a tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. Az adómentesen végzett értékesítés igazolására *felperes* által bemutatott CMR-ek szerint a német cég felé kiállított számlákon feltüntetett cukrot a *felperes* adta fel a magyarországi Nagyigmándról Szlovákiába, szlovákiai illetéktelen szállítmányozó közreműködésével, a szlovákiai fizikai áru átvételt azonban a német vevő igazolta beazonosíthatatlan aláírással és cégbélyegzővel. A szlovákiai tényleges áruátvevő telephelyek igazolása semmilyen formában nem szerepel a fuvarleveleken. A német adóhatóság tájékoztatása szerint a német cégnél az adónyomozók nem találtak iratanyagot, *felperes* által kibocsátott számlákat, CMR-fuvarleveleket, szerződést és még olyan levelezést sem, ami a *felperes* által kibocsátott számlákkal összefüggésbe hozható lenne, vagy amely a CMR-eken feltüntetett szlovák átvevő céggel, illetve a cukor fuvarozásával kapcsolatban információt tartalmazna, a cég nem vallott közösségen belüli beszerzést, ügyvezetése ellen pedig büntető eljárás van folyamatban. Mindezek miatt és azért, mert a német cég nem folytatott valós gazdasági tevékenységet, és nem áll rendelkezésre egyetlen egy olyan számviteli bizonylat sem, amely a *felperes* által értékesített cukor német cég általi beszerzését, Szlovákiába történő elszállítását igazolná, azok a CMR-ek, amelyeken átvevőként a német cég bélyegzője szerepel, nem igazolják a közösség más tagállamába történő kiszállítást. A szlovák adóhatóság tájékoztatásából továbbá az is megállapítható, hogy a CMR-en szereplő fuvarozók iratai, bár kapcsolatban álltak a *felperes* által értékesített kristálycukorral, nem igazolják kétséget kizáró módon, hogy a *felperes* által német cégnek kiszámlázott kristálycukrot szállították volna ki a közösség más tagállamába. A

CMR-ek formai szempontból sem megfelelnek, nem tartalmazzák az áru átvételének pontos helyét, rendeltetési, áru lerakodási helyeként csak Szlovákiát jelölik meg. A CMR-ek hitelességét a fuvarozóként megnevezett vállalkozó képviselőjének vallomása sem támasztja alá, és a megkeresések során nyilatkozott fuvarozók egyike sem ismerte a felperest, a német céget, illetve képviselőjét, nyilatkozataik szerint a lerakodás helyén a cukor átvevője nem a német cég volt. Mindezek miatt a német cég részére értékesített áru Szlovákiába történt kiszállítását igazoló CMR-ek adatai a hiteltelenek.

Az első fokú adóhatóság okszerű bizonyítékértékeléssel, helyesen állapította meg, hogy a közösség más tagállamának területére történő elszállítást a felperes nem bizonyította. A felperes egy olyan nemzetközi láncügyletben vett részt, amelyben a szlovák A. P. azért nem fizette meg az értékesítést terhelő adót, mert a terméket a közösség más tagállama, Magyarország területére szállította, és adót a magyarországi beszerzők sem fizettek. A felperes, mint a magyarországi közvetítői lánc utolsó tagja levonásba helyezte a cukor beszerzést terhelő adót, de az értékesítést terhelő adót már nem fizette meg, mivel ezt adóbevallásában közösségen belüli értékesítésnek tüntette fel, és a felperes bizonylatok szerinti vevője sem fizetett adót, mivel valós gazdasági tevékenységet egyáltalán nem végzett. A felperes tudta, illetve kell körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy az általa befogadott számlákon feltüntetett igen nagy mennyiségű cukor honnan származik, kinek a tulajdonából került a hatalmába, fel kellett, hogy ismerje, mi volt a szerepe ebben a láncolatban, és azt is, hogy miért volt szükség közbeiktatására, akkor, amikor a cukorral belföldön semmilyen feldolgozást, raktározási munkát nem kellett végeznie. **A felperes nem ellenrizte, hová került kiszállításra az áru, nem győződött meg arról, hogy az általa kiszámlázott cukor valóban a közösség más tagállamának területére érkezik-e. A fuvarparitásban, a CMR adatainak hitelességében való alaptalan bizakodása nem tekinthető kellően körültekintő eljárásnak. A felperes nem tett meg minden lehetséges, ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet, amelyben részt vesz, ne vezessen adókijátszáshoz, ennél fogva azt is olyannak kell tekinteni, mint aki részt vett az adókijátszásban.** A 35 050 000 Ft ellenértékű termékértékesítés után ezért a belföldi termékértékesítésekre irányadó általános szabályok szerint 25%-os adómértékkel számítva 8 763 000 Ft adófizetési kötelezettsége keletkezett, és vele szemben az adóbírság kiszabására, késedelmi pótlék felszámítására is jogszerűen került sor.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy hatályon kívül helyezés mellett az első fokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes határozata nem felel meg a nemzeti és közösségi jogi szabályoknak, joggyakorlatnak, az alperes nem tett eleget tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, nem tárta fel a javára szóló tényeket, a rendelkezésére álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte. Álláspontja szerint kétséget kizáróan bizonyította, hogy kiszállításra és átadásra került az általa értékesített termék, adókijátszásban nem vett részt, az alperes olyan adatokat értékelt a terhére, amelyekről nem tudott, és amelyekre nem volt és nem is lehetett ráhatása.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az első fokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja szerint az alperes eleget tett a tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a rendelkezésre álló adatokat, okiratokat okszerűen mérlegelte, objektív bizonyítékokra alapította azt a ténybeli és jogkövetkeztetést, mely szerint szerződés, fuvarlevelek és egyéb adatok sem támasztják alá a gazdasági eseménynek azt a részét, hogy megtörtént volna az áru kiszállítása az egyik közösségi államból a másik közösségi államba. A fuvarokmányok nem bizonyítják hitelt érdemlően a termék más tagállamba történő kiszállítását, megérkezését. Az alperes jogszerűen következtetett

2009. október havi jogosulatlan áfa-visszaigénylésre, helytállóan állapította meg azt is, hogy a felperes gazdasági tevékenysége során a kell körültekintést elmulasztotta, mert tudnia kellett arról, hogy részese egy szerz dési láncolatnak az adózás elkerülése érdekében, ezért vele szemben a jogkövetkezmények alkalmazására is jogszer en került sor az alperesi határozatban megállapított mértékben.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a joger s ítélet és az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Érvelése szerint a határozatok nem felelnek meg az Áfa tv. 29. § (1) bekezdésében, 89. § (1) bekezdésében, az Art. 97. § (6) bekezdésében, 99. § (2) bekezdésében, az Irányelv 138. cikk (1) bekezdésében, a C-409/04 számú ítélet 40., 42., 58., 65-67., 70., 71. pontjaiban foglaltaknak. El adása szerint okiratokkal bizonyította a közösségen belüli termékértékesítést. Az okiratokból egyértelm en megállapítható, hogy eleget tett az adómentes közösségen belüli értékesítés objektív feltételeinek, mivel az áru az egyik tagállamból ténylegesen átkerült a másik tagállamba. Szerz dése szerint Nagyigmádon teljesített, ezt a vev leigazolta, mint eladó a számlákat kiállította és CMR-ekkel bizonyította, hogy az áru Szlovákiába kiszállításra került. A szlovák hatóság is meger sítette a fuvardíj megfizetését, és vev je megfizette az áru ellenértékét, a fuvarszervez kkel, fuvarozókkal pedig nem állt jogviszonyban, nem is ismerte ket. Az alperes és az els fokú bíróság kizárólag olyan tényeket, körülményeket rótt a terhére, amelyekr l nem tudott és nem tudhatott.

Az alperes ellenkérelmében a joger s ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 2. § a) pontja alapján az Áfa tv. 82. §-ában meghatározott mérték áfát kell fizetni az adóalany által ilyen min ségben belföldön teljesített termékértékesítés után. Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése értelmében azonban mentes az adófizetési kötelezettség alól a belföldön küldeményként feladott, vagy belföldr l fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére egy másik olyan adóalanynak, aki ilyen min ségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el.

A közigazgatási és a peres eljárás során a bizonyítás a felperest terhelte, mert az Art. 99. § (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal, vagy más megfelel módon köteles bizonyítani.

Az el z bekezdésben ismertetett szabályozásból következik, hogy abban az esetben, ha az adómentesség törvényi feltételei hiányoznak, akkor az adózót az általános szabályok szerinti áfa megfizetése terheli, és az is, hogy - a felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelésével ellentétben - nem önmagában egy fuvarozás (Szlovákiába történ kiszállítás) létesít adómentességet, hanem egy belföldi küldeményként feladott vagy belföldr l fuvarozott termék valós, igazolt értékesítése belföldr l kívülre, de a Közösség területére. Nem hagyható tehát figyelmen kívül, hogy történt-e valós termékértékesítés a számla szerinti fél számára és ennek következményeként igazoltan jutott-e ki más tagállamba a termék. A nemzeti jog összhangban áll az Irányelv 138. cikk (1) bekezdésével, mely úgy rendelkezik, hogy „A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a terméket az eladó vagy beszerz , vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendel je a termék elfuvarozásának indulása szerinti tagállamtól eltér tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy”.

A Kúria a rendelkezésre álló iratokból - a Pp. 275. § alapján eljárva - azt állapította meg, hogy a német cég felé történ tényleges, valós értékesítést, a német cég perben vitatott számlák szerinti

mennyiség cukorbeszerzését semmi nem támasztja alá. Csak olyan adatok állnak rendelkezésre, amelyek a német cég valós gazdasági tevékenység hiányát rögzítik. Így például a német adóhatóság megkeresésre adott válasza, amely nemcsak a német cég tényleges, valós gazdasági tevékenységét és beszerzését zárja ki, hanem az áru német céghez való érkezését is. Ennek megdöntésére a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során bizonyítást nem ajánlott fel, csak a rendelkezésre álló adatok, tények, körülmények álláspontjának megfelelő értékelését kérte.

Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) és a Kúria is már több ügyben rámutatott arra, hogy a Közösségen belüli adómentesség igazolására nem elegendő pusztán egy formailag megfelelő CMR-fuvarlevél felmutatása, az EXW paritásra hivatkozás. Szükséges az is, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszálljon a vevőre és az eladó igazolja, hogy a terméket eladták, vagy elszállították más tagállamba, bizonyítsa, hogy a terméke a feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. Valós gazdasági tevékenységet nem végző német cég nem igazolhatta a Közösség más tagállamába történő kiszállítást, ennél fogva az, hogy a bélyegzője szerepel a CMR-eken nem bizonyítja az adómentes értékesítést. A CMR-ek egyébként formai szempontból sem megfelelőek, mivel nem tartalmazzák az áru átvételének pontos helyét, rendeltetési helyként, az áru lerakodásának helyeként csak Szlovákia megjelölés van feltüntetve. Iratszerűen hivatkozott az alperes és az első fokú bíróság is arra, hogy a CMR-eken fuvarozóként megnevezett vállalkozások képviselőinek vallomása sem támasztja alá a törvényi feltételek meglétét, mivel egyikük sem ismerte a felperest, a vevőjét és nyilatkozataik szerint a lerakodás helyén a cukor átvevője nem a német cég volt. A német cég részére számlák szerint értékesített áru Szlovákiába kiszállítását tartalmazó CMR-ek adatai a vevő iratainak, fuvarozással összefüggésben keletkezett, valós, hitel érdemi okirati bizonyítékoknak a hiányában nem támasztják alá a felperes kereseti és felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelését.

A felperes, ahogyan arra az alperes és az első fokú bíróság is iratszerűen, helytálló, okszerűen, a logika szabályainak is megfelelő ténybeli és jogkövetkeztetéssel rámutatott nem tanúsított kellően körültekintő magatartást, és nem tett meg minden elvárható és ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet, amelyben részt vett, ne vezessen adókiáráshoz. A fuvarparitásban, a CMR adatainak hitelességében való alaptalan bizakodás ugyanis nem tekinthető ilyen magatartásnak. Az alperes nem rótt a felperesre többlet bizonyítási terhet, mivel a felperes által csatolt számlákat, CMR-eket vizsgálta meg, illetve ezek hitelessége kapcsán maga folytatta le a bizonyítást, nemcsak nemzetközi megkeresésekkel, hanem a közvetlenül, beszerzői, értékesítési lánc valamennyi tagjának vizsgálatával, amely során feltárt tények megdöntésére a felperes bizonyítást a perben sem ajánlott fel. Az alperes továbbá tanúvallomások, nyilatkozatok beszerzésével is feltárta, tisztázta, bizonyította - az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően - a határozatába foglalt tényállást, bizonyítékértékelése okszerűen, éppúgy, mint az első fokú bíróságé, mely utóbbi megfelelő a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, tehát felülmérlegelésre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor. (Pp. 275. §, BH2002. 29.)

Megjegyzi egyben a Kúria, hogy a fuvarokmány önmagában nem elegendő okirat, mivel kizárólag azt igazolja, hogy a feladó és a fuvarozó a fuvarozási szerződést megkötötte, fuvarozó az árut átvette, nem bizonyítja hitel érdemi en, hogy az áru a másik tagállambeli rendeltetési helyre meg is érkezett. Ahhoz, hogy az értékesítés az áfa rendszerében adómentes legyen, szükség van az országhatáron túli átadás-átvétel hitel érdemi igazolására is, vagyis arra, hogy a címzett nyilatkozzon a termék átvételéről. Az EUB joggyakorlata szerint nem ellentétes a közösségi joggal, ha azt követelik meg az értékesítőt, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókiáráshoz.

A rendelkezésre álló adatokból az állapítható meg, hogy az első fokú bíróság jogszerűen mellőzte a perben tanúbizonyítás felvételét, e körben indokolási kötelezettségét is teljesítette. Az előzőekben ismertetett okirati bizonyítékokkal szemben a felperes által kért tanúbizonyítás jellegénél és tartalmánál fogva sem alkalmas az alperesi határozatok jogszabálysértő voltának igazolására, tekintettel arra, hogy a rendelkezésre álló okiratokból, dokumentumokból, kapcsolódó vizsgálatokból, nemzetközi megkeresésekből kizárólag olyan ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, mely szerint nem teljesültek az adómentes termékértékesítés objektív törvényi feltételei. A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során az alperesi határozatban rögzítettekkel szemben nem nevezett meg, és nem bizonyított egyetlen egy olyan tény, magatartást, körülményt sem, amely alapot adhatna kellően körültekintő magatartás, avagy ésszerűen elvárható intézkedések megtételére vonatkozó megállapításra. A felülvizsgálati kérelemmel támadott ítéletbe foglalt érdemi döntés megfelel a közösségi joggyakorlatnak is, mely szerint ezzel nem ellentétes az, ha megtagadják az eladótól a Közösségen belüli értékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ügyletével adócsaláshoz, adókiadáshoz járul hozzá, és nem tett meg mindent, amit lehet ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az ebben való részvételt. Az pedig jelen ügyben fel sem merült, hogy az adóhatóság vagy a bíróság olyan magatartást kért volna felperestől, aminek teljesítése a kellően körültekintés vagy az ésszerű intézkedések körében elvárhatatlan, teljesíthetetlen lett volna. (C-409/04., C-273/11.) Megjegyzi a Kúria, hogy jelen ügygel azonos ténybeli és jogi megítélés más ügyekben már korábban ugyanilyen tartalmú érdemi döntést hozott. (Kfv. V. 35 232/2010/4., Kfv. I. 35 325/2010/6., Kfv. I. 35 111/2011/8., Kfv. I. 35 287/2012/7.)

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. (Kúria, Kfv. V. 35 316/2012/6.)
