

EBH2014. K.25.

A nemzeti szabályozás túllép az adócsalás megelőzésére irányuló cél eléréséhez szükséges mértéken, ha az adózót pusztán a kiléptetési határidő túllépése miatt fosztja meg az adómentességtől [1992. évi LXXIV. tv. 11. § (1) bek.; 2007. évi CXXVII. tv. 98. § (1), (5) bek.; 2003. évi XCII. tv. 49. §, 115. § (4) bek., 124/C. §; 112/2006/EK rendelet 146. cikk (1) bek., 131. cikk].

[1] A felperes 2007. és 2008. években konzervek nagykereskedelmével foglalkozott, belföldön gyártott termékeit az Európai Unió vámterületén kívüli harmadik országok felé értékesítette. Az általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) analitikájában és bevallásaiban adómentes exportértékesítésnek tekintette azokat az ügyleteit is, amelyek esetében a kiléptetés időpontja nem felelt meg az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa. tv.) 11. § (1) bekezdése, illetve az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa. tv.) 98. § (1) bekezdése szerinti időpontnak, ezeknél későbbi volt.

[2] Az adóhatóság a felperesnél 2007. január 1-jétől 2009. december 31-ig terjedő időszakra - kivéve a 2007. július 1. és 2008. március 31. közötti időszakt - végelszámolás miatti tevékenységet lezáró ellenőrzést végzett.

[3] A revízió eredményeként hozott első fokú határozatot az alperes a 2010. október 22. napján kelt határozatában megváltoztatta, és a felperes terhére - bevallásaihoz viszonyítva - 2007. I., II. negyedévére, 2008. II. negyedévére áfa adónemben mindösszesen 253 964 000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, ami után 126 982 000 Ft adóbírságot szabott ki, és 92 937 000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[4] Az alperes nem vitatta a termékek Unió területén kívülre történő kiléptetését, kiszállítását, és azt sem, hogy erre „ex-works” fuvarparitással került sor, mely értelmében az áruval való rendelkezés joga, a felelősség és a kárveszély a felperes telephelyének kapujánál, az árunak a vevő részére való átadása pillanatában száll át a vevőre.

[5] Az volt a jogi álláspontja, hogy a termékekre vonatkozó értékesítési számlák alapjául szolgáló gazdasági események nem minősülnek adólevonásra jogosító adómentes exportértékesítésnek, mert a teljesítési időpontok és a kiléptetési dátumok között eltelt időtartam meghaladja a régi, illetve az új Áfa. tv. 11. § (1) bekezdésében, illetve 98. § (1) bekezdésében szabályozott határidőket.

[6] A felperesnek - a határidő túllépések miatt - bevallásában eleget kellett volna tennie a termékértékesítésre irányadó általános rendelkezések alapján keletkező áfa megállapítási, bevallási és fizetési kötelezettségének, de nem így járt el, ezért terhére adókülönbözetet kellett előírni és ennek jogkövetkezményeként szankciókkal kellett sújtani.

[7] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok teljes körű javára történő megváltoztatását, vagy hatályon kívül helyezését kérte. Érvelése szerint az alperes adófizetési kötelezettségét a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (a továbbiakban: régi HÉA irányelv) és a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: új HÉA irányelv) szabályozásával ellentétes tartalmú nemzeti szabályok alapján

állapította meg. Kérte a nemzeti szabályozást felülíró uniós adójogi norma közvetlen alkalmazását, vagy az eljárás felfüggesztését és elzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését. Kifejtette, hogy a határozatokkal érintett termékek egyike sem maradt belföldön, ezek nem belföldön kerültek értékesítésre, adókötelezettségének teljesítésekor minden esetben a legnagyobb körültekintéssel járt el, a vele szerződött cégeket monitorozta, rendszeresen felszólította a határidőn belüli kiléptetési kötelezettség teljesítésére.

[8] Az első fokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Jogi álláspontja a következő volt.

[9] A régi Áfa. tv. 11. § (1) bekezdése és az új Áfa. tv. 98. § (2) bekezdése szerinti határidők a közösségi jogban meghatározott célokat (a jogbiztonságot, az adókiátszás, az adókikerülés, a visszaélés és az adócsalás elkerülését) szolgálták, illetve szolgálják, ezért nem tekinthetők a közösségi joggal ellentétesnek.

[10] Az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) ítéleteiből azonban megállapítható, hogy a tagállami intézkedések nem haladhatják meg a célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a HÉA semlegességét. „Mindezek miatt a régi Áfa. tv. 11. § (1) bekezdése és az új Áfa. tv. 98. § (2) bekezdése szerinti kiléptetési határidők csak annyiban alkalmazhatók, amennyiben nem állapítható meg, hogy a termékexport objektíve megvalósult”.

[11] Mivel jelen ügyben sor került a termékek Unió területéről történő kiléptetésére, az ügyletek megfelelnek az adómentes termék export objektív feltételeinek. Az uniós jog felhatalmazásán alapuló, de a felhatalmazás céljával össze nem egyeztethető, a HÉA semlegességét veszélyeztető módon alkalmazott kiléptetési határidő eltérére alapított alperesi döntés a közösségi és uniós jogba ütköznek minősül, ezért jogszabálysértő.

[12] A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és az első fokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára, másodlagosan a felperes keresetének elutasítását.

[13] Érvelése szerint az adólevonási joggal járó, de adómentes exportértékesítés a belföldi termékértékesítéshez képest nulla kulcsos értékesítést jelent, ezért és amiatt, hogy a kedvező adójogi helyzet ne vezessen adókiátszáshoz, visszaélésszerű magatartáshoz, az adókötelezettségek teljesítése ellenrizhető, az adó pedig beszédhető legyen, a nemzeti jogszabályi rendelkezések megfelelnek az uniós jognak.

[14] A kiléptetés és annak időpontja nem alaki, hanem objektív, anyagi jogi feltétel, amelyről az adózó és az adóhatóság is egyértelműen megbizonyosodhat a vámhatóság által kiállított kiléptetést igazoló okmányokból, igazolásokból. A felperes a határozatokkal érintett bevallási időszakban saját kockázatára állított ki az Unión kívüli értékesítésről adómentesen számlát.

[15] A nemzeti jogszabály nem zárja ki, hogy kiléptetéssel kapcsolatos késelem esetén az adózó az ügyletet tanúsító számlát áfa felszámításával bocsássa ki, és utóbb, amikor hitelt érdemlően megbizonyosodik a régi és az új Áfa. tv. szerinti konjunktív feltételek bekövetkeztéről, kiállított számláját módosítsa, helyesbítse.

[16] A rendkívüli jogorvoslati eljárás az alperes felülvizsgálati kérelme alapján Kfv. V. 35.606/2011. számon indult, amelyben a Kúria az ügy tárgyalását felfüggesztette és az EUB elzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezte a Kfv. V. 35.606/2011/15. számú végzésében.

[17] Az elzetes döntéshozatali eljárás iránti kérelem tárgyában az EUB 2013. december 19-én C-563/12. számon hozott ítéletet (a továbbiakban: Ítélet) és a következők szerint határozott: Az új HÉA „irányelv 146. cikkének (1) bekezdését és 131. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az exportértékesítés keretében Unión kívülre történő exportra szánt termékeknek az értékesítés időpontját követően három hónapos, vagy 90 napos meghatározott időtartamon belül el kell hagyniuk az Európai Unió területét,

amennyiben pusztán e határid túllépése azzal a következménnyel jár, hogy véglegesen megfosztja az adóalanyt ezen értékesítés adómentességét I”.

[18] A Kúria megszüntette az eljárás felfüggesztését és a felülvizsgálati eljárást - az ügy iratainak új számra történő lajstromozását követően - Kfv. V. 35 009/2014. számon folytatta.

[19] Az alperes továbbra is fenntartotta a felülvizsgálati kérelmében eladottakat. Azzal érvelt, hogy az EUB nem állapította meg a perrel érintett régi és új Áfa. tv. szerinti nemzeti jogszabályi rendelkezések közösségi jogba ütközését, illetve ezzel ellentétes voltát.

[20] Az Ítélet 39. pontja is alátámasztja jogi álláspontját, mely szerint a felperesnek az áfát az általános rendelkezések szerint be kellett volna vallania, és utóbb, a tényleges kiléptetési időpontokra figyelemmel, elévülési időn belül önmagánálzárólag kellett volna korrigálnia korábbi bevallásait, így érvényesíthette volna az adómentes export-értékesítéshez fűződő jogát.

[21] A felperes is fenntartotta a korábbi nyilatkozatait és kifejtette, hogy az EUB ítélet 40. pontja is alátámasztja álláspontját, mely szerint az olyan termékértékesítésre, amely kapcsán teljesülnek az export adómentességi feltételek, nem vehető ki HÉA, illetve áfa.

[22] Az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[23] Az Ítéletben kifejtett jogértelmezésre figyelemmel a Kúria jogi álláspontja a következők szerint:

[24] Az új HÉA irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a megrendelő által vagy nevében az Unión kívülre feladott, vagy fuvarozott termékek értékesítését. E rendelkezést az új HÉA irányelv 14. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni, mely szerint termékértékesítés a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel. Az új HÉA irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontja nem ír elő olyan feltételt, mely szerint az exportra szánt termékeknek meghatározott határidőn belül el kell hagynia az Unió területét, ahhoz, hogy a termékértékesítés kapcsán az export adómentesség alkalmazható legyen.

[25] Az Ítélet értelmében az exportértékesítésnek minősítés „nem függhet valamely meghatározott határidő tiszteletben tartásától, amelyen belül az érintett terméknek el kell hagynia az Unió vámterületét, és amelynek figyelmen kívül hagyása azzal a következménnyel jár, hogy megfosztja az adóalanyt az export-adómentességtől” (27. pont).

[26] A tagállamok a harmadik országokba irányuló export terén érvényesülő kereskedelmi gyakorlat figyelembevételével ésszerű határidőt meghatározhatnak annak ellenzésére, hogy az export-értékesítés tárgyát képező termék ténylegesen elhagyta-e az Uniót. Az ilyen határidő azonban, amelynek lejártá lehet vétenni az exportra szánt termék értékesítésének megadóztatását nem lépheti túl a cél eléréséhez, az adócsalás, az adókikerülés és visszaélés elkerülésének megakadályozásához szükséges mértéket (35-36. pontok).

[27] Az a tény, hogy az exportra szánt termék értékesítése adóköteles, amennyiben az érintett termék nem hagyta el az Unió területét a nemzeti szabályozásban előírt határidőn belül önmagában nem jár azzal a következménnyel, hogy a szabályozás aránytalan lenne. Az exportra szánt termék értékesítése azonban a szabály szerint akkor adózható meg, ha az ügylet nem teljesíti az alkalmazandó nemzeti szabályozásban előírt ésszerű határidőn belüli feltételeket (37. pont).

[28] A Kúria az előzőekben részletezettekre, és az Ítélet 38-42. pontjaiban rögzítettekre figyelemmel rámutat arra, hogy jelen ügyben a felek között nem volt vita a tekintetben, hogy az exportra szánt termékek elhagyták az Unió vámterületét, megvalósultak az új HÉA irányelv 146. cikk (1) bekezdés b) pontjában rögzített feltételek.

[29] A felperes terhére csak és kizárólag a nemzeti jogszabályban rögzített három hónapos, illetve 90 napos határidő túllépés állapítható meg, és jelen ügyben e nemzeti jogszabályok

alkalmazása azzal a következménnyel járna, hogy véglegesen megfosztaná a felperest az értékesítés adómentességét l.

[30] Ez utóbbi megállapításnak az indoka az, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 49. §-a szerinti önellenőrzési jogot a felperes már nem gyakorolhatja, mert a keresettel támadott határozatok ellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó érdemi döntések.

[31] A felperes javára korrekciót már az adóhatóság sem végezhet el, mivel ezt az Art. 115. §-a egyértelműen kizárja. Nem kerülhet sor ugyanis ismételt ellenőrzésre, ha a korábbi ellenőrzés eredményeként hozott adóhatósági határozatot bíróság felülvizsgálta [Art. 115. § (4) bekezdése]. Jelen ügyben az Art. 124/C. § sem alkalmazható, mivel az EUB nem állapította meg az adófizetési kötelezettséget elíró jogszabály Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközését a döntés kihirdetéséhez képest visszamenőleges hatállyal.

[32] Az ügy érdemi eldöntésénél nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy a régi és új Áfa. tv. perben vitatott rendelkezései - anyagi jogi jogszabályi rendelkezésként - jogvesztő határidőt tartalmaznak és csupán 2014. január 1-jétől alkalmazható az új Áfa. tv. 98. § (5) bekezdése, amely lehetőséget ad arra, hogy ha/és amennyiben a termékértékesítés kizárólag a kiléptetésre elírt határidő túllépése miatt nem lenne adómentes, de az értékesítéstől számított 360 napon belül a termék mégis kiléptetésre kerül Unión kívülre, akkor adómentességet élvezhessen, azáltal, hogy az adóalany csökkentheti a fizetendő adóját a korábban ezen értékesítés után megfizetett, bevallott adó összegével, amihez szükséges az ügylet teljesítését tanúsító számla megfelelő módosítása is.

[33] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az Ítélet 40-42. pontjai egyértelműen és világosan rögzítik az EUB jogi álláspontját, mely szerint az elzáró döntéshozatali eljárás alapjául szolgáló ügyben - mivel teljesültek az export adómentességi feltételek, így többek között az is, hogy az érintett termék elhagyta az Unió vámterületét - a határidővel kapcsolatos szabályozás túllép az adókikerülés, adócsalás megelőzésére irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken.

[34] Ezért - és az elzáró részletezettek miatt - jelen ügyben csak bírói döntés biztosíthatja a nemzeti jog és joggyakorlat közösségi, uniós joggal és joggyakorlattal való összhangját, az adómentesség alkalmazását, azt hogy a felperesi adózó véglegesen ne kerüljön megfosztásra értékesítési adómentességétől, hiszen esetében nem állt fenn az adócsalás, adókikerülés veszélye. Az elsőfokú bíróság tehát érdemben jogszerűen döntött a felperesi kereset alaposágáról és a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezéséről.

[35] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet az 1952. évi III. törvény 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. (*Kúria Kfv. V. 35 009/2014.*)