

Önmagában a CMR fuvarokmány és a mérlegjegy nem lehet kizárólagos bizonyítéka az adómentes értékesítésnek. Az okmányok tartalma meg kell feleljen a tényleges gazdasági eseménnyel. Ennek ellenkez jét - kétség esetén - az adóhivatal jogosult vizsgálni (1992. évi LXXIV. tv. 29/A. §, 44. §, 2003. évi XCII. tv. 97. §, 99. §).

A felperes 1997 óta folytat export tevékenységet, melynek keretében 2007. augusztus 16-án adásvételi szerz dést kötött a romániai székhely társasággal 2500 tonna kombájn tiszta állapotú búza értékesítésére. A vételárat 54 000 Ft/tonna összegben határozták meg, melyben benne volt a felperes telephelyén a kamionba rakás ellenértéke is. A jogügyletben a R. S.R.L. cég oldalán részt vett a M. S.R.L. nev engedményes, és egy - vélhet en belföldi illetékesség - képvisel , F. E. is. Az ügylet dokumentálása 3 példány CMR okmány és mérlegjegyek kiállításával történt, melyb l 2 példány kiküldésre került a külföldi vev nek, aki 1 példányt aláírva visszaküldött.

Az adóhatóság 2007. év augusztus-szeptember hónapokra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellen rzést folytatott, melynek megállapításait a 2009. július 3-án lezárt jegyz könyvben rögzítette. E szerint az érintett hónapok áfa-bevallása 2. számú sorában Közösségen belülre történ adólevonási joggal járó adómentes termékértékesítésként tüntette fel az általa kibocsátott bizonylatok ellenértékét, 108 070 200 Ft összeget. Ehhez képest az adóhatóság a következ ket állapította meg:

A román adóhatóság szerint a román társaság nem vallott közösségi termékértékesítést, így erre nézve áfa-kötelezettséget sem állapított meg. A CMR fuvarleveleken szerepl társaságok sem tulajdonosai, sem üzemeltet i nem voltak (egy kivétellel) a megjelölt forgalmi rendszámú gépjárm veknek. Az erre nézve lefolytatott kapcsolódó vizsgálat azt tárta fel - figyelemmel a gépjárm vek adott id pontban való úti céljára -, hogy 2001,3 tonna búzából 1924,52 tonna nem hagyta el az országot, azaz belföldi helyszínre került.

Ez okból az els fokú adóhatóság 20 266 000 Ft adóhiánynak min sül áfa adókülönbözetet állapított meg, és el írta ennek adóbírság és késedelmi pótlék vonzatát is.

A fellebbezés folytán eljáró másodfokú hatóság határozatával a járulékokra nézve változtatta meg az els fokú határozatot, és 10 133 000 Ft bírság, valamint 4 025 547 Ft késedelmi pótlék megfizetését írta el .

A másodfokú határozattal szemben a felperes keresetet nyújtott be a bírósághoz. Kereseti kérelmében els dlegesen az alperesi határozat megsemmisítését kérte, mert álláspontja szerint a felperes részér l megfelele n bizonyított a Közösségen belüli termékértékesítés. Másodlagosan az alperesi határozat hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Harmadsorban az összegszer ségre nézve kérte megváltoztatni az alperesi határozatot, azaz annak megállapítását, hogy az adókülönbözet csak 16 888 000 Ft, és ehhez igazodóan alacsonyabbak a járulékok is.

A felperes állította, hogy a közösségi termékértékesítés szabályszer en megtörtént, annak minden mozzanata dokumentumokkal alátámasztott, az áruk külföldi átvétele és az ellenérték kifizetése igazolt (CMR fuvarlevelek és a fuvarozó által aláírt mérlegjegyek, a vev által leigazolt és visszaküldött példányok). Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa. tv.) 29/A. § feltételei teljesültek. A belföldi fuvarlevelek és

jognyilatkozatok ennek cáfolatára nem alkalmasak. Tisztázatlan a tényállás arra nézve, hogy ezen belföldi vállalkozások milyen körülmények között szereztek rendelkezési jogot az áru, illetve teljesítették-e áfa fizetési kötelezettségüket. Sérült az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (6) bekezdése, ezáltal megalapozatlan a határozat. Utalt a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére. Kifejtette, hogy mivel az áfát senki nem igényelte vissza, így az állam terhén adóhiány nem maradt.

Az összegszerű ségre nézve kifejtette, hogy a következetes joggyakorlat szerint a vételárát ilyen esetben bruttónak kell tekinteni, és ez lehet az áfa-különbözet alapja. Nem lehet a vételárra az áfát rászámítani, hiszen az módosítaná a felek közötti szerződést (BH2008. 158). A bírság és pótlék felemelését az alperes nem indokolta meg.

A megyei bíróság ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott az Áfa. tv. 29/A. § a) pontjára, az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésére, 99. § (2) bekezdésére. Ennek alapján az ügyben fennálló bizonyítási teher kérdésében akként foglalt állást, hogy miután az adózót adómentesség illeti meg, ennek fennálltát okirattal vagy egyéb módon neki kell bizonyítania. Ezen bizonyítási kötelezettségének a felperes a bemutatott okmányokkal nem tudott eleget tenni, illetve az abban foglaltak valóságát az adóhivatal cáfolni tudta egyéb bizonyítási eszközökkel, kapcsolódó vizsgálatokkal. Ennek eredményeként megállapította, hogy a fuvarozásban résztvevő egyik vállalkozás sem szállított külföldre a szóban forgó áruból. Az áru az ország területét ténylegesen nem hagyta el. A romániai székhelyű társaság sem nyújtott be bevallást Közösségen belüli beszerzésről.

A felperesi cég nem járt el kellő gondossággal annak megjelölése érdekében, hogy az ügylet ne eredményezzen adókielcsúszást. A belföldi meghatalmazott, a belföldi fuvarozó, a belföldi rendszámú járművek és vezetői, a készpénzfizetés ténye alaposabb ellenőrzésre kellett volna, hogy sarkallja az eladót. Ehelyett lényegében csak a külföldi cég létét kontrollálták, azaz, hogy bejegyzett adószámmal rendelkező romániai cég-e, de a magyarországi képviselő személyét nem. Az adómentes értékesítés objektív feltételeit a felperes nem tudta bizonyítani, így az áfa megfizetésére kötelezése jogszabály szerinti. A CMR nem a valós adatokat tartalmazta, a mérlegjegyet pedig jellegénél fogva a külföldre szállítást nem képes bizonyítani. Az összegszerű séget tekintve is helyes az alperesi határozat, ugyanis az Áfa. tv. 44. § (3) bekezdése alapján - figyelemmel a 29. § a) pontjára - az ár nettó ár. Ha az adóalany nem adófizetésre kötelezett, a számlában nem tüntethet fel áthárított adót. A felperes által a keresetlevélben felhívott jogeset nem alkalmazható, nem a felek közös tévedéséről volt szó. A bírság és a pótlék felemelését a határozat megindokolta. Az Art. 171. § (1) bekezdés szerinti 50%-os bírság azért indokolt, mert a kivételes méltányosság nem áll fenn. Mivel az alperesi határozat nem jogszabálysértő, ezért a bíróság a keresetet elutasította.

A jogerős ítélettel szemben a felperes élt felülvizsgálati kérelemmel. A jogalap és összegszerűség miatt egyaránt támadta az ítéletet, és a jogszabálysértést okszerűtlen mérlegelésben is megjelölte. Kifejtette, hogy az alperesi bizonyítékok nem tudták lerontani a CMR-ben foglaltakat, a külföldi partner aláírással igazolt áruátvételt. Helytelen következtetésre jutott a jogerős ítéletet hozó bíróság a bizonyítékok okszerűtlen mérlegelése miatt. A kellő körülmények hiányát sem lehet a felperes terhére róni. Az EGH Hatodik Tanácsa Irányelv is csak az ésszerű intézkedések megtételét várja el az eladótól. Az adózó javára szolgáló körülményeket is fel kellett volna tárni [Art. 97. § (6) bekezdés]. Azt sem állapította meg az alperes és ennek nyomán az első fokú bíróság, hogy a kft.-k kinek a bűzáját fuvarozták. A román partner nyilatkozatát sem történt meg az áru megérkezéséről, ez utóbbi a bizonyítás fontos módja lett volna. A költségvetést nem érte hiány, hiszen nincs arra adat, hogy a két kft. igényelt volna vissza

áfát. Így az Art. 1. § (2) bekezdés alapján az alperes mérlegelés jogkörében lemondhatott volna joga érvényesítéséről. A felperes az adókijátszásban nem vett részt, ezért adóval sújtani nem jogszerű, ez túllépi az Európai Bíróság joggyakorlatában megkívánt - adókijátszás elkerülését szolgáló - ésszerűség mértékét (C-409/04. számú ügy). A felperes terhére nem bizonyítható olyan konkrét mulasztás, amely okozati összefüggésbe hozható az adókijátszással. Abban az esetben, ha ezt a bíróság mégis el kívánna térni, akkor a felperes kezdeményezi, hogy a Legfelsőbb Bíróság indítványozzon elzetes döntéshozatali eljárást az Európai Közösség Bíróságán.

A bíróság kiszabása felrőhatósági alapú. A maximális mértéken belül a hatóság mérlegelhet. A felperes mulasztás nem terheli, ezért a bíróság felemelése indokolatlan volt. Nem fogadta el azt sem, hogy a vételár egyben a nettó ár.

Kérte ezért a felperes az ítélet megváltoztatását, az alperesi határozat megsemmisítését és fizetési kötelezettsége törlését, vagy másodsorban a jogerős ítélet és az alperesi határozatok hatályon kívül helyezését, az alperes új eljárásra kötelezése mellett. Végül vaglyagosan az ítélet megváltoztatását és az összességű mérséklését az adókülönbözlet 16 888 000 Ft-ban történő megállapítását és a járulékok ehhez igazítását, pernyertessége esetén perköltség megállapítását.

Az alperes ellenkérelmében kifejtette, hogy a felperesi kérelem elsorban a bizonyítékok mérlegelésének helyességét vitatta. Az 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) bekezdése értelmében felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok felülmérlegelésének. E körben a jogszabálysértés megállapításához súlyos okoknak kell fennállniuk (hiányos, iratellenes tényállás, okszerűtlen, logikátlan mérlegelés), ami jelen esetben nem merült fel. Az ítélet jogszerű, ezért annak hatályban fenntartását indítványozta az alperes pernyertessége esetén perköltség megállapítása mellett.

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 értelmében mentes az adó alól az a termékértékesítés, amelyet Magyarországtól eltérő tagállamban nyilvántartásba vett adóalany vagy a Közösségen belül történő termékbeszerzés után adófizetésre kötelezett nem adóalany jogi személy számára teljesítenek, és amely termékértékesítés közvetlen következményeként az értékesített terméket belföldre 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 Áfa. tv. 44. § (3) bekezdése szerint, ha az adóalany adó fizetésére nem kötelezett, a számlában, egyszerűsített számlában nem tüntethet fel áthárított adóösszeget, felszámított adómértéket és a (2) bekezdés szerinti százalékkértéket.

A felperes tehát az alperesi határozat jogszabálysértő voltát a jogi érvek egymást követő három lépésben történő felsorakoztatásával kívánta alátámasztani. Miután az első fokú bíróság ezt nem osztotta, ezért a jogerős ítélet felülvizsgálatát is ezen okokra hivatkozással kérte.

Mindenekelőtt a felperes állította, hogy a CMR okmányok hitelt érdemlő bizonyítékai annak, hogy az áru az országot elhagyta. Ennek megdöntésére az alperes által felsorakoztatott - a kapcsolódó vizsgálatokból és egyéb bizonyításfelvétel útján beszerzett - információk, iratok, vallomások alkalmatlanok voltak.

Az első fokú bíróság - osztva az alperesi érveket - úgy ítélte meg, hogy az eljárás hatóság alapos és széles körű bizonyítást folytatott le, melynek eredményeképpen megállapított tények, adatok

alapján cáfolni tudta az áruk külföldre fuvarozását. A hatóság tehát eleget tett bizonyítási kötelezettségének és nem értékelt az adózó terhére nem bizonyított tényeket [Art. 97. § (4) és (6) bekezdései]. Ezt a felülvizsgálati bíróság is osztja annak kiemelésével, hogy egy termékértékesítés, áruszállítás egymást követő cselekvések láncolatából áll, melyet kísérő dokumentumok, regisztrált tények támasztanak alá. Ezeknek tényszerűen és jogilag koherens összefüggést kell képezniük. A konkrét esetben - jelentős nagyságrendű árumozgás vonatkozásában - ez a követelmény hiányzott, a gazdasági esemény nem a fuvarokmányokban feltüntetett módon történt. **Helyesen emelte ki a jogerős ítélet az alperesi bizonyítékok közül külön is azokat, melyek a CMR okmány tartalmának ellenbizonyítására alkalmasak voltak, hivatkozva a töretlen bírói gyakorlatra is, hogy a fuvarokmány önmagában csak azt igazolja, hogy a fuvarozó az árut az eladótól átvette. Azt, hogy az áru az országot ténylegesen elhagyta, csak az eset összes körülménye alapján lehet kétséget kizáróan megállapítani,** és ha erre nézve az adóhatóságnak aggálya van, jogosult részletesebb vizsgálatra, bizonyításfelvételre, mint a jelen ügyben is történt.

A felperes másodsorban az alperesi határozatot azért tartotta törvényt sértőnek, mert az alperes az ügylet során tanúsítandó elvárt körülmények hiányát állapította meg a felperes rovására, és ez is oka volt a felperes hatóság általi elmarasztalásának, ugyanakkor a felperes állítása szerint a lehetséges és ésszerű intézkedést megtette, hogy a termékértékesítés ne vezethessen adókijátszásra.

Ezzel szemben osztja a felülvizsgálati bíróság az első fokú ítéleti (és alperesi) álláspontot arra nézve is, hogy sem a hatóság, sem a bíróság nem várt el többletkövetelményt a felperestől a kellő körülmények vonatkozásában, mint amit a jogszabályok és a felperes által is hivatkozott EK Irányelv, illetve az európai bírósági döntés elír. Mivel ezek tartalmát az első fokú ítélet beidézte az indokolásba, a felülvizsgálati bíróság csak azt emeli ki, hogy az idézett uniós joganyag elvileg rögzíti, hogy hamisnak bizonyult dokumentumok esetén miként mentesülhet mégis az értékesítést végző cég az adókijátszás jogi következményei alól. Ezek szerint úgy mentesülhet, ha minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az ügylet szabályosan folyjon le. **Konkrét ügyben nem teljesíthetetlen elvárás támasztott az alperes körében a felperes felé (pl. a gépkocsik határig kísérése), hanem reális igényt, pl. az összekötő személyének vagy a gépjárművek honosságának ellenőrzését. Pusztán az a körülmény, hogy a szerződéses partner külföldön bejegyzett létező cég és a vételár megfizetésre került, az adómentes értékesítés igazolásához szükséges kellő körülmények tekintését nem elégíti ki.** Ennél fogva a közösségi joggal ellentétes joggyakorlat léte nem merült fel, de a megindult büntető eljárás sem indokolja az eljárás felfüggesztését, mivel az iratok alapján az ügy eldönthető volt, mint ahogy hasonló tényállás mellett a Legfelsőbb Bíróság már több ítéletet is hozott. (Kfv. V. 35.232/2010., Kfv. I. 35.325/2010., Kfv. I. 35.111/2010.)

Harmadsorban vitatta a felperes a határozati megállapítás összegszerűségét. Szerinte a vételárat bruttónak kell tekinteni, és ez lehet az áfa-fizetés alapja. A szerződés díst a hatóság nem módosíthatja. Az első fokú bíróság ehhez képest utalt a szerződés dísz 2. pontjára, mely szerint az árú exportár, amiben nincs adótartalom, így az nettó ár, melyhez képest a megállapított adóalap jogszabály szerinti (a felek közös tévedéséről nem volt szó). Ehhez igazodott a jogkövetkezmény (bírság, pótlék), melynek kiszámítása helyesen történt, és amellyel kapcsolatos jogi álláspontot az első fokú bírósággal egyezően a felülvizsgálati bíróság is osztott. (Kúria Kfv. I. 35.225/2011.)