Láncügylet egyetlen értékesítés lehet adómentes

adómentes
láncügylet

AVÉ 2014/12-13.

I. A láncértékesítésnél legfontosabb annak a személynek a meghatározása, amely azt az értékesítést teljesíti, melynek közvetlen következtében a termékek elfuvarozásra kerülnek. A termék elfuvarozásával járó értékesítés teljesítési helye az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt megelőző értékesítés teljesítési helye szintén az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt követő értékesítések teljesítési helye a fuvarozás rendeltetési helye. A fentiek alapján, ha a láncértékesítés tárgya olyan termék, amely belföldön van, akkor mindazon értékesítés belföldön teljesül, amely a termék elfuvarozásával jár, illetve azt az értékesítést megelőzik. Amennyiben a fuvarozás rendeltetési helye más tagállam vagy harmadik ország területe, akkor a termék elfuvarozásával járó értékesítést követő értékesítések nem belföldön teljesülnek. Értelemszerűen a láncértékesítésbe tartozó belföldön teljesített értékesítések közül csak az az értékesítés minősülhet adómentesnek, melynek közvetlen következtében a terméket más tagállam területére vagy harmadik országba fuvarozzák.

II. A láncügylet alapját képező termékértékesítések közül csak egyetlen értékesítés lehet adómentes, mivel a többszöri értékesítés ellenére csak egyszer fuvarozzák a terméket.

[az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 27. § (1), (3) bekezdése, 89. §-a]

A felperes 2011 novemberében cukor értékesítéséről 33 db számlát állított ki az „A” d.d. részére általános forgalmi adó felszámítása nélkül. Az ügyletben a szlovén „A” d.d. közbenső vevőként vett részt, a cukorárut továbbadta a „B” s.r.o., illetve „C” s.r.o. cégek részére, akik azt Olaszországba, illetve Szlovákiába szállították. A felperes 2011. november havi általános forgalmi adóbevallásában 169 640 000 Ft adóalapra jutó Közösségen belülre történő adómentes termékértékesítést tüntetett fel. Az adóhatóság vizsgálata során arra a következtetésre jutott, hogy háromszögügyletnek minősülő láncügylet jött létre, melyben a fuvarozás nem a magyar és a szlovén fél között, hanem a szlovén közvetítő és annak vevői között jött létre. Ebből következően az Áfa tv. 27. § (1) bekezdésére, illetve (3) bekezdés *a)* pontjára hivatkozással a felperes nem állíthatott ki adómentes számlákat az „A” d.d. felé, mivel a termékértékesítés teljesítési helye belföld volt. A fentiekre figyelemmel a felperes terhére 43 342 000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 8 092 000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 35 250 000 Ft-ot adóhiánynak

minősített, mely után 8 668 000 Ft adóbírságot és 2 331 000 Ft késedelmi pótlékot számított fel az adóhatóság. A felperes az adóhatósági határozatban foglalt tényállást és jogkövetkezményeket vitatva, keresetet terjesztett elő, keresetét a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elutasította.

A bíróság osztotta azt az alperesi véleményt, hogy egy háromszögügyletnek minősülő láncügylet jött létre, melyben a fuvarozás nem a magyar és a szlovén fél között jött létre, mivel a szállítást a vevők fizették és intézték. A teljesítési hely eldöntésekor a meghatározó az ún. fuvarozásos értékesítés volt, és ez egyértelműen nem a felpereshez kötődött. A C-430/09. számú ún. Euro Tyre Holding BV ügyre történő hivatkozással rögzítette, hogy az ügyletek megítélésére valamennyi körülmény átfogó értékelése alapján kerülhet sor. Az, hogy a felek szerződésben mit kötöttek ki, illetve az „A" d.d. milyen igazolást állított ki, nem bírt jelentőséggel. Annak volt jelentősége, hogy a valóságban ténylegesen az áru Magyarországon a gelsei telephelyen került átadásra, méghozzá az „A" d.d. vevői részére, akik az árut Magyarországról Szlovákiába, Olaszországba vagy Romániába szállították. A felperes nem tudta igazolni, illetve bizonyítani, hogy az általa egy másik tagállambeli adóalany számára értékesített termékek az ő értékesítésének közvetlen következményeként kerültek másik tagállamba. Hangsúlyozta azt is, hogy az adóhatósági megállapítás nem azon alapult, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá, hanem azon az objektív tényen, hogy a felperes értékesítéséhez fuvarozás közvetlenül nem kapcsolódott, ezért rá az Áfa tv. 89. §-a szerinti adómentes értékesítés nem volt alkalmazható.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és kereseti kérelme teljesítése iránt, vagyis az alperesi határozat hatályon kívül helyezése és új eljárás lefolytatására történő kötelezése érdekében. Másodlagosan az eljárt bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását indítványozta. Változatlanul állította, hogy az Áfa tv. 89. §-a szerinti közösségi adómentes termékértékesítést végzett, általa a szlovén cégnek értékesített termék az ő értékesítésének eredményeként került át másik tagállamba. Az, hogy a termékek az adásvételek eredményeként harmadik tagállamba kerültek, a szerződés is rögzíti, illetve állítását a „D" Kft. képviselőjének nyilatkozata is alátámasztja. Ezen túlmenően a CMR-ek, illetőleg a szlovén cégtől kapott áru átvételi igazolás is megerősítette azt, hogy a felperes jogosult volt adómentes közösségi termékértékesítésről számlát kiállítani és azt bevallásában ekként szerepeltetni. Idézte a Mecsek Gabona magyar ügyben (C-273/11.) az Európai Unió Bírósága által rögzítetteket: „Amennyiben az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget a terméknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladásra vagy szállításra vonatkozó szerződéses kötelezettségnek, az utóbbi tartozik HÉA fizetési kötelezettséggel e tagállamban." Ennek alapján kérte az általános forgalmi adó fizetési kötelezettség alól történő mentesítését. Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria felülvizsgálati eljárása során megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan. Az Áfa tv. 89. §-a szerinti esetben az ügyletben két szereplő, egy eladó és egy vevő vesz részt, és a fenti jogszabályhelyben írt feltételek megvalósulása esetén illeti meg az eladót az adómentesség. A közösségi termékértékesítések azonban gyakran ún. láncügyletek formájában valósulnak meg. A perbeli esetben az első fokú bíróság és az alperesi hatóság is helyesen ismerte fel, hogy egy olyan láncügyletről van szó, amely egyben háromszögügyletet is alkot. Nem a felperesi eladót terhelte ugyanis a termék kiszállítása, hanem az a vevő, illetve vevőinek kötelezettsége volt. A láncértékesítésnél legfontosabb annak a személynek a meghatározása, amely azt az értékesítést teljesíti, melynek közvetlen következtében a termékek

elfuvarozásra kerül. A termék elfuvarozásával járó értékesítés teljesítési helye az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt megelőző értékesítés teljesítési helye szintén az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt követő értékesítések teljesítési helye a fuvarozás rendeltetési helye. A fentiek alapján, ha a láncértékesítés tárgya olyan termék, amely belföldön van, akkor mindazon értékesítés belföldön teljesül, amely a termék elfuvarozásával jár, illetve azt az értékesítést megelőzik. Amennyiben a fuvarozás rendeltetési helye más tagállam vagy harmadik ország területe, akkor a termék elfuvarozásával járó értékesítést követő értékesítések nem belföldön teljesülnek. Értelemszerűen a láncértékesítésbe tartozó belföldön teljesített értékesítések közül csak az az értékesítés minősülhet adómentesnek, melynek közvetlen következtében a terméket más tagállam területére vagy harmadik országba fuvarozzák. Mint ahogyan a Kúria az előbb már utalt erre, a láncügyletre eltérő szabályok vonatkoznak, mint az „egyszerű” Közösségen belüli termékértékesítésre. A láncügylet alapját képező termékértékesítések közül csak egyetlen értékesítés lehet adómentes, mivel a többszöri értékesítés ellenére csak egyszer fuvarozzák a terméket. Mind az adóhatóság, mind pedig az első fokú bíróság helyesen ismerte fel a létrejött láncügyletet és vizsgálta meg a fuvarozás körülményeit. A perbeli esetben nem volt elegendő a közösségi termékértékesítés elfogadásához a közvetlen vevő szlovén cég nyilatkozata, hiszen ő a terméket az elszállítást megelőzően továbbértékesítette. A CMR-en feltüntetett adatok pedig az adóhatóság, illetve az első fokú bíróság álláspontját igazolják, vagyis az ügyletet az Áfa tv. 26-27. §-ai szerint kellett megítélni. Kiemelte a Kúria, hogyha az adózó közösségi adóalany részére teljesít termékértékesítést, minden esetben indokolt az, hogy ezekre kiterjedően is vizsgálja - akár a partner nyilatkoztatása révén - az ügylet körülményeit, ha olyan információ merül fel, amely arra utal, hogy a felperes a láncügylet részese lehet (pl. a vevő partner székhelyétől, telephelyétől eltérő szállítási cím, a CMR okmányt lepecsételő adóalany nem azonos a vevő partnerrel). A felperes azonban a szlovén vevő fél nyilatkozatát elfogadva bízott annak megvalósulásában, és a CMR-ek ellentmondásait figyelmen kívül hagyva állította ki áfamentes számláit. Helytállóan ítélte meg az előzetes döntéshozatali eljárás szükségtelenségét is az első fokú bíróság tekintettel arra, hogy az ítéletben hivatkozott Euro Tyre Holding BV, illetőleg a felperes által idézett Mecsek Gabona ügyekben kifejtettek alapján az irányelvnek a közösségi termékértékesítésre vonatkozó előírásai további értelmezésre nem szorulnak. Ugyanezen okból a Kúria sem tartotta indokoltnak az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését. A fentieknek mindenben megfelelő jogerős ítéletet a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján eljárva hatályában fenntartotta.

[Kúria Kfv.V.35.701/2013/8. szám; Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.26.995/2013/13. szám]