Alap Eub Mecsek Gabona C-273/11..

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. szeptember 6.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – A 138. cikk (1) bekezdése – Az olyan Közösségen belüli ügylet adómentességének feltételei, amelyet a vevő azon kötelezettsége jellemez, hogy biztosítsa azon termék elszállítását, amellyel a felrakodás pillanatától tulajdonosként rendelkezik – Az eladó annak bizonyítására vonatkozó kötelezettsége, hogy a termék ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét – A vevő héa-azonosítószámának visszamenőleges hatállyal történő törlése”

A C-273/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2011. június 3-án érkezett, 2011. május 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Mecsek-Gabona Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, U. Lõhmus (előadó), A. Rosas, A. Ó Caoimh és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és V. Bottka, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 138. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Mecsek-Gabona Kft. (a továbbiakban: Mecsek-Gabona) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: Főigazgatóság) között a felperestől az általa Közösségen belüli termékértékesítésnek minősített ügylet hozzáadottérték-adó alóli mentességének e hatóság általi megtagadása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az akkor hatályos uniós héajogszabályokat, többek között a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

4 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja kimondja:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy […]”

5 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

6 Az említett irányelv „Adómentesség” című IX. címe tíz fejezetből áll, amelyek közül az 1. fejezet általános rendelkezéseket tartalmaz. E fejezet egyetlen cikke, a 131. cikk előírja:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

7 Az említett IX. címnek az „A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség” című 4. fejezetben szereplő 138. cikk (1) bekezdésében kimondja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a 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 termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

8 A 2006/112 irányelv 131. cikkének és 138. cikke (1) bekezdésének rendelkezései lényegében átveszik az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított 77/388 hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első albekezdésének tartalmát.

9 A 2006/112 irányelvnek az „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe többek között tartalmaz egy 2. fejezetet, amelynek címe „Az adózó nyilvántartása”, és egy 3. fejezetet, amelynek címe „Számlázás”.

10 Az említett 2. fejezet többek között tartalmazza a 214. cikket, amelynek szövege a következő:

„(1) Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

[...]

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a HÉA hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehetőséggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a HÉA hatálya alá vonta;

[...]”

11 Az ugyanezen cím alá tartozó 3. fejezetben szereplő 220. cikk (1) bekezdésében kimondja:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

[...]

3) a 138. cikkben megállapított feltételekkel végzett termékértékesítés;

[...]”

12 Az említett 3. fejezetben szereplő 226. cikk értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

4) a megrendelőnek a 214. cikkben említett HÉA-azonosítószáma, amelynek felhasználásával számára azon termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végezték, amely esetében ő az adófizetésre kötelezett, vagy amelynek felhasználásával a 138. cikk értelmében értékesítettek számára termékeket;

[...]”

A magyar jog

13 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Magyar Közlöny 2007/128.) 89. §-a (1) bekezdésének szövege a következő:

„Mentes az adó alól – a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel – a belföldön küldeményként feladott, vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, független attól, hogy a küldeménykénti feladást, vagy fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi egy olyan másik adóalanynak, aki/amely ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett nem adóalany jogi személynek.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 A Mecsek-Gabona egy magyar társaság, amelynek fő tevékenységi köre a gabona-, dohány-, vetőmag- és takarmány-nagykereskedelem.

15 A Mecsek-Gabona 2009. augusztus 28-án adásvételi szerződést kötött az Olaszországban letelepedett Agro-Trade srl (a továbbiakban: Agro-Trade) gazdasági társasággal 1000 tonna ± 10% mennyiségű repce értékesítéséről, tonnánként 71 500 HUF áron, áfamentes Közösségen belüli termékértékesítés céljából.

16 Az említett adásvételi szerződésben a teljesítés módjaként a felek abban állapodtak meg, hogy a szerződés mennyiségi teljesítése az eladó szentlőrinci (Magyarország) telephelyén felrakott áru mérlegjegyek szerinti bizonylati súlya és az ez alapján kiállított számlák szerint történik. A vevő vállalta a szállítóeszközök biztosítását és az árunak egy másik tagállamba történő szállítását.

17 Az említett szállítást megelőzően a vevő jelezte, hogy milyen rendszámú tehergépjárművek érkeznek a Mecsek-Gabona telephelyére az áruk felrakodása céljából. A tehergépjárművek mérlegelése után a vásárolt árumennyiséget CMR-fuvarlevelekre (az 1978. július 5-i jegyzőkönyvvel módosított, a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, 1956. május 19-én Genfben aláírt egyezmény alapján kiállított fuvarlevelek) vezették rá, és a fuvarozók bemutatták a lebélyegzett fuvarokmányokat. Az eladó a kitöltött fuvarlevelek első

példányát lefénymásolta, az eredeti példányok pedig a fuvarozóknál maradtak. A negyven darab folyamatos sorszámozású CMR-fuvarlevelet a vevő az olaszországi címéről postai úton visszaküldte az eladó részére.

18 2009. szeptember 4-én két számla kiállítására került sor az alapügy tárgyát képező áfamentes termékértékesítés vonatkozásában, az első 484,45 tonna repcéről szólt 34 638 175 HUF értékben, a második pedig 483,29 tonna repcéről 34 555 235 HUF értékben. Az első számlán szereplő összeget néhány nappal később egy magyar állampolgárságú természetes személy kiegyenlítette a Mecsek-Gabona bankszámlájára történő befizetéssel. Ezzel szemben a második számlát, amelynek fizetési határideje a szállítást követő nyolc hónap volt, nem fizették ki.

19 A felperes által az adóalanyok nyilvántartásában 2009. szeptember 7-én végzett lekérdezés szerint az Agro-Trade ebben az időpontban rendelkezett héa-azonosítószámmal.

20 A Mecsek-Gabona adóbevallásának ellenőrzésekor a magyar adóhatóság a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) 5. cikkének (1) bekezdése alapján információ iránti megkeresést küldött az olasz hatóságoknak. Az e hatóságok által közölt információk szerint az Agro-Trade nem volt fellelhető, a bejelentett székhelyén csak egy családi ház áll. Ilyen nevű társaság soha nem volt nyilvántartásba véve ezen a címen. Mivel héát soha nem fizetett, az Agro-Trade az olasz adóhatóság előtt is ismeretlen volt. 2010. január 14-én e társaság olasz héa-azonosítószámát visszamenőlegesen 2009. április 17-i időponttal törölték a nyilvántartásból.

21 E körülmények összessége alapján az elsőfokú magyar adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a Mecsek-Gabona az adóigazgatási eljárás során nem tudta bizonyítani az áfamentességet élvező Közösségen belüli termékértékesítés tényleges megtörténtét, és a 2010. szeptember 7-i határozatával e társaság terhére 2009. szeptemberi időszakra áfa adónemben 17 298 000 HUF adóhiányt állapított meg, amely adóhiány után 1 730 000 HUF adóbírságot és 950 000 HUF késedelmi pótlékot számított fel.

22 A Főigazgatóság 2011. január 18-i határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta, mivel álláspontja szerint a Mecsek-Gabonának rendelkeznie kellett volna azt bizonyító dokumentummal, hogy az árut feladták, és egy másik tagállamba szállították. Mivel e társaság nem tudott ilyen iratot bemutatni az adóellenőrzési eljárás során, illetve az általa bemutatott irat nem tekinthető hitelesnek, meg kell fizetnie az alapügy tárgyát képező értékesítést terhelő áfát, kivéve, ha jóhiszeműen járt el az ügylettel kapcsolatban.

23 A Főigazgatóság szerint a Mecsek-Gabonának nagyobb körültekintéssel kellett volna eljárnia. Így nemcsak az áru elszállításáról, hanem annak a rendeltetési helyére való megérkezéséről is meg kellett volna győződnie.

24 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a felperes a Főigazgatóság és az elsőfokú adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezését kérte. Arra hivatkozott, hogy gondatlanság nem róható a terhére, sem a szerződés megkötésével, sem annak teljesítésével kapcsolatban, mivel 2009. szeptember 7-én ellenőrizte az Agro-Trade héa-azonosítószámát, ami valósnak is bizonyult, és a vevő az olaszországi címéről visszaküldte számára a CMR-fuvarleveleket. A Mecsek-Gabona hozzátette, nem tudhatta, hogy az olasz adóhatóság

2010. január 14-én 2009. április 17-ére visszamenő hatállyal törölte ezt az azonosítószámot, és következésképpen e törlés e tekintetben nem lehet releváns.

25 A Főigazgatóság a Mecsek-Gabona keresetének elutasítását kérte, fenntartva azon érvelését, miszerint e társaság csak akkor élhetett volna az áfamentességgel az alapügy tárgyát képező értékesítéssel kapcsolatban, ha nemcsak az áru elszállításáról, hanem annak a rendeltetési helyére való megérkezéséről is meggyőződött volna.

26 A Baranya Megyei Bíróság álláspontja szerint a 2006/112 irányelv 138. cikkének értelmezése szükséges ahhoz, hogy meghatározhassa, mely bizonyíték elegendő az áfamentes termékértékesítés megtörténtének igazolására, és ahhoz hogy határozhasson arról, hogy az eladó, amennyiben a fuvarozást nem maga végzi, mennyiben felelős a vevő magatartásáért. A C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítéletre (EBHT 2007., I-7797. o.) való hivatkozással a kérdést előterjesztő bíróság emellett felveti azt a kérdést, hogy az Agro-Trade héa-azonosítószámának a termékértékesítést követő törlése megkérdőjelezheti-e a felperes jóhiszeműségét, és abból lehet-e áfamentes termékértékesítés hiányára következtetni.

27 Ilyen körülmények között a Baranya Megyei Bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés mentes a héa alól, ha a terméket olyan vevő részére értékesítették, aki a héa szempontjából egy másik tagállamban az adásvételi szerződés megkötésének időpontjában nyilvántartásba van véve, és a vevő a termékre vonatkozó adásvételi szerződést azzal köti meg, hogy a rendelkezési jog, a tulajdonjog a szállítóeszközökre történő felrakodással egyidejűleg átszáll a vevőre, és a vevőt terheli a másik tagállamba történő szállítás kötelezettsége?

2) Elegendő-e az eladó részéről a héamentes értékesítés alkalmazásához az, hogy meggyőződik arról, hogy külföldi honosságú gépjárművek szállítják el az eladott árut, hogy rendelkezik a vevő részéről visszaküldött CMR-[ek]kel, avagy meg kell bizonyosodnia arról, hogy az eladott termék az államhatárt átlépte, és a Közösség területére került elszállításra?

3) Kétségbe vonható-e a héamentes termékértékesítés ténye csupán azon az alapon, hogy egy másik tagállam adóhatósága visszamenőleg, a termékértékesítést megelőző időpontra a vevő közösségi adószámát törli?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

28 Együttesen vizsgálandó első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam adóhatósága az e tagállamban letelepedett eladótól megtagadja a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességét olyan körülmények között, amikor egyrészt az áruval tulajdonosként való rendelkezés jogát az említett tagállam területén egy másik tagállamban letelepedett vevőre ruházzák át, aki az ügylet időpontjában e másik tagállamban rendelkezik héa-azonosítószámmal, és aki vállalja az említett termék rendelkezési helyre történő

szállítását, másrészt pedig az eladó meggyőződik arról, hogy a külföldi rendszámmal rendelkező tehergépjárművek a telephelyén felrakodják az árut, és rendelkezik a CMR fuvarlevelekkel, amelyeket a vevő a rendeltetési hely szerinti tagállamból küld vissza a részére annak bizonyítása érdekében, hogy a terméket az eladó tagállamán kívülre szállították.

29 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együtt járó ügylet, azaz a Közösségen belüli termékértékesítés mentesül a héa alól, ha megfelel a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételeknek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 28. pontját és a C-84/09. sz. X-ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-11645. o.] 26. pontját).

30 E rendelkezés értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

31 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag akkor 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 (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját; a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 23. pontját; a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 41. pontját és a C-430/09. sz. Euro Tyre Holding ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13335. o.] 29. pontját).

32 Ami először is a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának a vevőre történő átruházását illeti, meg kell jegyezni, hogy az valamennyi, a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében meghatározott termékértékesítésben benne rejlő feltétel, és önmagában nem teszi lehetővé az érintett ügylet Közösségen belüli jellegének meghatározását.

33 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy nem vitatott, hogy ezen, a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására vonatkozó feltétel az alapügyben teljesült, mivel a felek között létrejött szerződés szerint ezen átruházásra az áruknak a vevő által biztosított szállítóeszközökre történő felrakodásával került sor, és a magyar adóhatóság e felrakodás megtörténtét nem vonta kétségbe.

34 Másodszor az eladó annak bizonyítására vonatkozó kötelezettségét illetően, hogy a terméket az értékesítés helye szerinti tagállamon kívülre feladták, illetve elszállították, emlékeztetni kell arra, hogy az az Unión belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héaszabályokkal különös összefüggésében értelmezendő, amelyeket a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a 77/388 irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) a belső határok 1993. január 1-jétől való eltörlése okán vezettek be (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 21. pontja).

35 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy noha a Közösségen belüli termékértékesítés objektív feltétele e termék tényleges elszállítása az értékesítés helye szerinti tagállam területéről, a tagállamok közötti határellenőrzés megszüntetése óta az adóhatóság nehezen bizonyosodik meg arról, hogy az áruk ténylegesen elhagyták-e az említett tagállam területét. Így az adóhatóságok alapvetően az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ez utóbbiak bevallásai alapján tudják elvégezni ezen ellenőrzést (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 42. pontja).

36 Az ítélkezési gyakorlatból az is kitűnik, hogy mivel a 2006/112 irányelv egyetlen rendelkezése sem írja konkrétan elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez, a 2006/112 irányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell maghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését. Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság elve (lásd ebben az értelemben a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 24. pontját, a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 25. pontját, a fent hivatkozott X-ügyben hozott ítélet 35. pontját, és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 43. és 45. pontját).

37 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem említ olyan konkrét kötelezettségeket, amelyeket a magyar jog előírna, mint például a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének alkalmazása érdekében az illetékes hatóságoknak benyújtandó iratok listája. A magyar kormány által a Bíróság előtti tárgyalás során adott magyarázatok szerint a magyar szabályozás csak azt írja elő, hogy az értékesítést igazolni kell, és a megkövetelt bizonyítékok köre az érintett ügylet konkrét körülményeitől függ.

38 E körülmények között az adóalanyt terhelő bizonyítási kötelezettség tartalmát az e tekintetben a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján kell meghatározni.

39 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, a jogbiztonság elve megköveteli, hogy az adóalanyok ismerjék adókötelezettségeiket valamely ügylet megkötése előtt (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 48. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A kérdést előterjesztő bíróság közelebbről arra vár választ, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés mentességének alkalmazása érdekében valamely tagállam megkövetelheti-e az adóalanytól, hogy meggyőződjön arról, hogy az áru ténylegesen elhagyta e tagállam területét.

41 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy amennyiben nem létezik olyan kézzelfogható bizonyíték, amely arra utalna, hogy elszállították az érintett termékeket a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre, nem biztosítja az adómentesség helyes és egyszerű alkalmazását, ha arra kötelezik az adóalanyt, hogy bizonyítékot nyújtson be erre nézve. Épp ellenkezőleg, e kötelezettség elbizonytalaníthatja az adóalanyt abban, hogy élhet-e a mentességgel a Közösségen belüli termékértékesítésére, vagy hogy belefoglalja-e az

eladási árba a héát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 49. és 51. pontját).

42 Emellett meg kell jegyezni, hogy amennyiben a vevő az érintett termékkel tulajdonosként való rendelkezési jogot a termékértékesítés szerinti tagállam területén megszerzi, és vállalja e terméknek a rendeltetési helyre történő elszállítását, figyelemmel kell lenni arra, hogy az a bizonyíték, amelyet az eladó az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a vevőtől e célból kapott információktól függ (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 37. pontját).

43 Ennélfogva a Bíróság kimondta, hogy amennyiben az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, az utóbbi tartozik héafizetési kötelezettséggel e tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. és 67. pontját, valamint a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 38. pontját).

44 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben a Mecsek-Gabona a héamentességhez való jogát arra alapította, hogy a vevő részére az olasz hatóságok adtak héa-azonosítószámot, hogy az értékesített árut külföldi rendszámú tehergépjárművek szállították el, és hogy a CMR-fuvarleveleket a vevő postai címéről küldte vissza a részére, jelezve, hogy a termékeket Olaszországba szállították.

45 Azt a kérdést, hogy a Mecsek-Gabona ezen eljárásával eleget tett-e a bizonyítás és gondosság terén őt terhelő kötelezettségeknek, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie a jelen ítélet 38. pontjában említett feltételek fényében.

46 Amennyiben az érintett termékértékesítés a vevő által elkövetett adócsalás keretébe illeszkedik, és az adóhatóság nem tudott meggyőződni arról, hogy a termékek ténylegesen elhagyták-e a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, harmadszor azt kell megvizsgálni, hogy e hatóság utólag kötelezheti-e az eladót az ezen értékesítést terhelő héa megfizetésére.

47 A következetes ítélkezési gyakorlat szerint az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját, a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet 41. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot), és amely alkalmanként igazolja az eladó kötelezettségeivel kapcsolatos magasabb elvárásokat (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 58. és 61. pontja)

48 Így nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el és hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 65. pontja, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontja).

49 A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy e körülmények fontosak az eladó héafizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. pontját).

50 Következésképpen, amennyiben a vevő az alapügyben adócsalást követett el, indokolt az eladó héamentességhez való jogát a jóhiszeműség követelményének való megfeleléstől függővé tenni.

51 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alapján nem állapítható meg, hogy a Mecsek-Gabona tudta-e vagy neki tudnia kellett volna-e, hogy a vevő adócsalást követett el.

52 Ugyanakkor a magyar kormány a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételében, valamint az előadott szóbeli észrevételében arra hivatkozott, hogy több, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban nem szereplő körülmény is azt bizonyítja álláspontja szerint, hogy az alapügy felperese rosszhiszeműen járt el. Így e kormány kifejti, hogy noha nem ismerte az alapügy tárgyát képező termékek vevőjét, a Mecsek-Gabona e társaságtól nem kért semmilyen biztosítékot, annak héa-azonosítószámát csak az ügyletet követően ellenőrizte, e vevőről semmilyen további információt nem szerzett be, a termékek tulajdonjogát úgy ruházta át e vevőre, hogy közben elfogadta az eladási ár halasztott megfizetését, illetve az említett vevő által visszaküldött CMR-fuvarleveleket úgy nyújtotta be, hogy azok hiányosak voltak.

53 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy a Mecsek-Gabona jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle ésszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz.

54 Amennyiben e bíróság arra a következtetésre jut, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden, tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot.

55 A fenti megfontolásokból következik, hogy az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadják az eladótól a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt.

A harmadik kérdésről

56 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésnek a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentessége megtagadható-e az eladótól azzal az indokkal, hogy egy másik

tagállam adóhatósága törölte a vevő héa-azonosítószámát, amire jóllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal került sor.

57 Az Unión belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héaszabályok keretében, amelyek célja az adóbevételek azon tagállam részére való biztosítása, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-536/08. és C-539/08. sz., X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading egyesített ügyekben 2010. április 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3581. o.] 30. pontját), a héaalanyok egyedi számmal való azonosításának célja az, hogy megkönnyítsék azon tagállam meghatározását, amelynek területén e végső fogyasztás megtörtént.

58 A 2006/112 irányelv egyfelől a 214. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében előírja a tagállamok számára, hogy megtegyék a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy valamennyi, Közösségen belüli termékbeszerzést végző adóalanyt egyedi adószámmal tartsanak nyilván. Másfelől ezen irányelv a 226. cikkének 4. pontja alapján megköveteli, hogy a Közösségi termékértékesítéskor minden esetben kiállítandó számla kötelezően tartalmazza a vevő héa-azonosítószámát, amelynek felhasználásával a 138. cikk értelmében értékesítettek számára termékeket.

59 Ugyanakkor sem a 2006/112 irányelv 138. cikke (1) bekezdésének szövege, sem a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem említi a Közösségen belüli termékértékesítés kimerítő jelleggel felsorolt anyagi jogi feltételei között a héa-azonosítószámmal való rendelkezés kötelezettségét.

60 Igaz, hogy az ilyen azonosítószám kiadása bizonyítja az adóalany adójogi helyzetét a héa alkalmazása szempontjából, és megkönnyíti a Közösségen belüli ügyletek adóellenőrzését. Ugyanakkor olyan alaki követelményről van szó, amely nem kérdőjelezheti meg a héamentességhez való jogot, amennyiben a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi feltételei teljesülnek (lásd analógia útján a levonási jogot illetően a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 50. pontját és a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 33. és 47. pontját).

61 Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis kitűnik, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amely a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéket (a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 29. pontja), kivéve ha az alaki követelmények megsértése azzal jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

62 A jelen esetben nem vitatott, hogy a vevő azonosítószáma érvényes volt az ügylet teljesítésének időpontjában, az ügyletet követően néhány hónappal azonban ezen azonosítószámot az olasz hatóságok visszamenőleges hatállyal törölték a héaalanyok nyilvántartásából.

63 Márpedig, mivel az adóalanyi minőséget az illetékes nemzeti hatóságnak kell ellenőriznie, mielőtt kiadja az adóalany részére a héa-azonosítószámot, az e nyilvántartást érintő esetleges szabálytalanság nem járhat azzal a következménnyel, hogy valamely

gazdasági szereplőtől, aki bízott az említett nyilvántartásban szereplő adatokban, megtagadják az őt megillető adómentességre való jogosultságot.

64 Amint arra az Európai Bizottság jogosan hivatkozik, ellentétes lenne az arányosság elvével, ha az eladót a héa megfizetésére kötelezneknek pusztán azért, mert a vevő héa-azonosítószámát visszamenőleges hatállyal törölték.

65 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésnek a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentessége nem tagadható meg az eladótól pusztán azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága jóllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal törölte a vevő héa-azonosítószámát.

A költségekről

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadják az eladótól a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt.**

2) **A Közösségen belüli termékértékesítésnek a 2010/88 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentessége nem tagadható meg az eladótól pusztán azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága jóllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal törölte a vevő héa-azonosítószámát.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: magyar.

KGD2015. 91.

Ha az adóhatóság határozata nem tartalmazza a rendelkezésre álló adatok - jogalap és jogkövetkezmény tekintetében - eltérő megítélésének indokát, akkor a határozat nem alkalmas érdemi felülbírálatra. [2007. évi CXXVII. tv. 89. § (1) bek.; 2003. évi XCII. tv. 99. § (2) bek.; 2004. évi CXL. tv. 72. §; 2006/112/EK irányelv 138. cikk (1) bek.][1]

Az irányadó tényállás szerint a felperes 2009. augusztus 28-án adásvételi szerződést kötött az A. T. srl. társasággal (a továbbiakban: olasz cég) 1000 tonna repce Közösségen belüli termékértékesítésére, általános forgalmi adótól (a továbbiakban: áfa) mentesen. A felek a teljesítés módjaként abban állapodtak meg, hogy az eladó telephelyén felrakott mérlegjegyek bizonylati súlya és az ennek alapján kiállított számlák szerint történik a mennyiségi teljesítés, melynek helye Sz., Magyarország. A vevő vállalta a szállítóeszközök biztosítását és a terméknek az Európai Unió tagállamába történő szállítását. A számlák kiállítására 2009. szeptember 4-én került sor, a bizonylatokon 34 638 175 Ft, illetve 34 555 235 Ft került feltüntetésre, mennyiségként 484,45 tonna, illetve 483,29 tonna. Az első számla ellenértékét a felperes bankszámlájára - késedelmesen - egy N. Cs. J. nevű magyar magánszemély fizette be, a másik számla ellenértékének kiegyenlítésére viszont nem került sor.

A felperes a 2009. szeptember havi áfabevallásában az olasz cég felé kiállított bizonylatokat Közösségen belüli adómentes értékesítésként szerepeltette, és áfát igényelt vissza.

Az adóhatóság a revízió eredményeként hozott első fokú határozatában kötelezte a felperest 2009. szeptember hónapra 17 298 000 Ft adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözet megfizetésére, 1 730 000 Ft adóbírsággal sújtotta, továbbá 950 000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Határozatának indokolása szerint az olasz cég felé kibocsátott számlák tekintetében nem állapíthatók meg a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételei, az ügyletek nem minősíthetők az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 89. § (1) bekezdése szerint. A felperes értékesítései az Áfa tv. 2. § *a)* pontja, 9. § (1) bekezdése, 55. § (1) bekezdése, 56. §-a, 82. § (1) bekezdése, valamint 138. §-a értelmében belföldi adóköteles termékértékesítések, amelyek után a felperesnek teljesítéskor, 2009. szeptember hónapban 25%-os áfafizetési kötelezettsége keletkezett. E jogi álláspontjából következően a felperes értékesítése után felszámított adót megnövelte 17 299 000 Ft-tal, egyúttal a felperes terhére ugyanilyen összegben adókülönbözetet írt elő.

Az alperes a 2011. január 18. napján kelt határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Döntésének indokolásában kiemelte, hogy az olasz cég adószáma 2010. január 14-én visszamenőlegesen - 2009. április 17-i időponttal - törlésre került. Az a dokumentum, mely szerint az olasz cég adószáma újra érvényessé fog válni, nem valódi, hamisított. Önmagában az a tény, hogy a társaság 2009 decemberében a cégnyilvántartás szerint bővítette tevékenységét, nem igazolja, hogy valóban működő gazdasági társaság lett volna. A felperes az olasz cég nevére áfamentesen kiállított számlákhoz kapcsolódóan részére postai úton megküldött 40 CMR-t (fuvarlevelet) adott át, de ezek nem alkalmasak a Közösségen belüli adómentes értékesítés alátámasztására. A felperes nem tudta hitelt érdemlő módon igazolni, hogy a számlák szerinti termékek elhagyták az országot, az általa értékesített repce valóban a Közösség más tagállamába került volna kiszállításra. A felperes az olasz céget korábban nem ismerte, mégis több mint 900 tonna repcét úgy adott át partnerének, hogy nem kért biztosítékot. Az ügylet kockázatossága miatt elvárható lett volna a felperestől, hogy kellően

[1] Megjelent: Közigazgatási-Gazdasági Döntvénytár 2015/7-8/101.

körültekintő legyen, ellenőrizze partnere adószámát, és megbizonyosodjon arról, hogy az általa értékesített termék valóban elhagyta az ország területét. De nem így járt, magatartása csak a visszaküldött, nem megfelelő CMR-ek befogadására korlátozódott.

A felperes keresetében az alperes határozatának első fokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.

A felperes keresete alapján indult ügyben az elsőfokú bíróság a per tárgyalását felfüggesztette, és az Európai Unió Bíróságához (a továbbiakban: EUB) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett elő, melyről az EUB C-273/11. számon hozott ítéletet. Ezt követően az elsőfokú bíróság - a per új ügyszámra iktatása után - tovább folytatta a peres eljárást, és a felperes keresetét elutasította.

Az elsőfokú bíróság azt tekintette a perben eldöntendő kérdésnek, hogy a felperes eleget tett-e az áfamentes termékértékesítés kapcsán a bizonyítás és gondosság terén őt terhelő kötelezettségének, jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, adócsaláshoz.

A bíróság szerint a felperes nem tett eleget a bizonyítási kötelezettségének, mivel nem igazolta, hogy a perrel érintett termékértékesítései egy másik tagállamba történtek volna. Az volt a jogi álláspontja, hogy ez utóbbi alátámasztására nem alkalmasak az olyan CMR-ek, amelyeket egy olyan cég állít ki, melynek adószámát a termékértékesítés időszakára visszamenőlegesen törölték, és amely az olasz adóhatóság szerint a székhelyén soha nem működött, ismeretlen, tekintettel arra is, hogy a CMR-ekről sok esetben hiányzott az átvétel rovatban a vevő aláírása és az átvétel dátuma is. Az alperes alappal kérdőjelezte meg a felperes által felkért műszaki szakértő CMR-ek vizsgálatára vonatkozó kompetenciáját, e szakvélemény következtetése egyébként is szemben állt a per egyéb adataival. A CMR-eken lévő bélyegzőlenyomat sem igazolta hitelt érdemlően a belföldről külföldre és a Közösség területére történő termékértékesítést. Az alperesi határozatban is megállapított kellő gondosság hiányát támasztja alá az is, hogy a felperes csak a szerződés megkötését és a számlák kiállítását követően tudakozódott az olasz cégről. Ha a felperes közösségi partnerét nemcsak a szerződés megkötése után ellenőrzi le, hanem ezt megelőzően, illetve a későbbiek folyamán is - hiszen partnere a második számlát már nem is rendezte -, akkor tudomást szerzett volna arról, hogy az olasz cég adószámát az olasz adóhatóság törölte. A kellő körültekintés hiányát támasztja alá az is, hogy a felperes egy általa korábban nem ismert céggel úgy kötött szerződést, hogy a repce értékét csak utólag kapja meg, de nemfizetés esetére biztosítékot nem kötött ki. A számlák szerinti tételben, megfelelő biztosítékadás hiányában, a partnercég körültekintő megvizsgálása nélkül kötött ügylet olyan kockázatot vont maga után, ami kizárja a kellő körültekintés megállapíthatóságát. A felperes által megnevezett kapcsolattartó személy, N. Cs. J. maga is úgy nyilatkozott, hogy a teherautókat fizetés nélkül nem szokták elengedni. A szerződésekben megjelölt mérlegjegyek sem kerültek kiállításra, és a felperes által perben becsatolt iratok sem bizonyították a másik tagállamba történő értékesítést, ezért a felperes nem volt jogosult áfamentes értékesítés bevallására. Az objektív körülmények alapján ezért bizonyítást nyert, hogy a felperes nem tett eleget annak a bizonyítási kötelezettségének, mely szerint a termék belföldről külföldre, a Közösség területére került volna elszállításra, és nem tett meg minden tőle telhető, ésszerű intézkedést sem az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adócsaláshoz, ezért az alperes határozata a kereset által vizsgált körben nem volt jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését és kereseti kérelmének megfelelő döntés meghozatalát. Vitatta a jogerős ítéletben megállapított tényállást, a ténybeli és jogkövetkeztetéseket. Azzal érvelt, hogy a visszamenőlegesen törölt adószámú cégnek a CMR-ek kiállításakor volt adószáma, cégbírósági bejegyzése, egyébként sem feltétel a cég közösségi adószámának megléte ahhoz, hogy a közösségi értékesítés megtörténjen. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem tett

eleget a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Kifejtette, hogy ő a CMR-ek, a szállítás és az átvételt igazoló egyéb dokumentumok hamisságát nem ismerhette fel. Hivatkozott arra is, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság az Áfa tv. 89. § (1) bekezdését és az EUB ítéleteit tévesen értelmezte, nem megfelelően alkalmazta, mivel olyan többletmagatartás megvalósítását várta el tőle, amely nem következik a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 138. cikk (1) bekezdéséből. Hangsúlyozta, hogy maga az alperesi határozat is kivételes méltánylást érdemlő körülményként értékelte, hogy: „leellenőrizte, hogy szerződéses partnerének adószáma érvényes-e, valamint elkérte az áru kivitelét és átvételét bizonyító CMR nyomtatványokat". Ezeket azonban nemcsak az adóbírság kiszabása során kellett volna a javára figyelembe venni, hanem az adómegállapítás körében is, mégpedig akként, hogy jóhiszemű eljárását kellett volna megállapítani.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúria elsőként leszögezte, hogy a perrel érintett ügyben az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdése és 99. § (2) bekezdése az általános szabályoktól eltérő bizonyítási kötelezettséget az adózó oldalára telepíti. E rendelkezések értelmében az adózónak kell bizonyítania a Közösségen belüli adómentes értékesítés törvényi feltételeinek meglétét, az ezzel kapcsolatos igazolásait az adóhatóság rendelkezésére kell bocsátania, ennek elmaradása pedig az adózó terhére esik. A C-273/11. számú ítélet 29. és 31. pontjai értelmében a Közösségen belüli termékbeszerzéssel járó ügylet akkor mentesül az áfa (héa) alól, ha megfelel az Irányelv 138. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételeknek. Az adózót terhelő bizonyítási kötelezettség tartalmát a nemzeti és a közösségi jog, illetve joggyakorlat szerint is a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján kell meghatározni (38. pont), e követelménynek pedig az alperes határozata és a jogerős ítélet is megfelelt.

A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a rendelkezésére álló iratok alapján, az elsőfokú bírósággal egyezően azt állapította meg, hogy a felperes olyan CMR okmányokkal kívánta alátámasztani a Közösségen belüli adómentes termékértékesítést, amelyek tekintetében a formai és tartalmi hitelességet a közigazgatási és peres eljárás során lefolytatott bizonyítási eljárás megdöntötte. Téves az a felperesi álláspont is, mely szerint az adómentes értékesítés feltételeinek megvalósulását a CMR-eken kívül egyéb bizonyítékokkal is igazolta volna. Az adásvételi szerződésbe foglalt mérlegjegy-kibocsátási kötelezettséggel szemben a CMR-eken feltüntetett bruttó súly mérlegelése ugyanis nem alátámasztott, a CMR-eken feltüntetett súly valós volta nem igazolt. Az olasz adóhatóság megkeresésre adott válasza alapján megállapítható volt az is, hogy az olasz cég bejelentett székhelyén soha nem működött, ott egy magánház áll, ez a cég ismeretlen az olasz adóhatóság előtt, áfát nem fizetett, közösségi adószáma is érvénytelenné vált 2009. április 17. napjától. A CMR-eken lévő bélyegzőlenyomatok hamisak voltak, a bélyegzőlenyomat egyébként sem pótolja a cégszerű aláírást, különösen akkor, amikor a vitatott dokumentumokon az áru átvételének helye és időpontja sincs feltüntetve. A CMR-eken fuvarozóként feltüntetett társaság már 2009. szeptember hónapot megelőzően megszüntette tevékenységét, és képviselője szerint soha nem végzett szállítást Magyarországról Olaszországba, a fuvarozással kapcsolatban feltüntetett rendszámú járművek egyébként sem voltak alkalmasak fuvarozásra. Az elsőfokú bíróság ezért - a felperesi érveléssel ellentétben - a Pp. 206. § (1) bekezdése és 221. § (1) bekezdése alapján eljárva, helyesen állapította meg a tényállást, és okszerűen vont le következtetést arra vonatkozóan, hogy a felperes által becsatolt dokumentumok, ideértve a

magánszakértői véleményt is, nem voltak alkalmasak annak igazolására, az áru valóban elhagyta Magyarország területét, és azt elszállították egy másik tagállamba.

Az iratellenességre vonatkozó felperesi kifogások is alaptalanok. Rámutatott e körben a Kúria arra is, hogy nem csupán a CMR-ek formai és tartalmi hiteltelensége miatt került megállapításra és objektív körülmények alapján bizonyításra, hogy a Közösségen belüli adómentes értékesítésre nem került sor, hanem az alperesi határozatokban, nyilatkozatokban és előkészítő iratokban részletesen rögzített - és az ismétlés elkerülése miatt a Kúria ítéletében az előzőekben fel nem sorolt - egyéb körülmények és tények alapján is, amelyek az alperes határozatában és az elsőfokú bíróság ítéletében jogszerűen kerültek rögzítésre.

A közigazgatási és peres eljárás során beszerzett bizonyítékok - ahogyan arra az elsőfokú bíróság helytállóan utalt - egyértelműen alátámasztják azt is, hogy a perrel érintett termékértékesítés a vevő által elkövetett adókijátszás, adócsalás keretébe illeszkedik. Mindezek miatt indokolt és törvényes volt annak vizsgálata, hogy az adóhatóság utólag kötelezheti-e az eladót az áfa megfizetésére (C-273/11. sz. ítélet 46. pont), a felperes jóhiszeműen járt-e el, megtett-e minden, tőle ésszerűen elvárható intézkedést, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, adócsaláshoz. Nem ellentétes ugyanis a közösségi joggal és joggyakorlattal az, ha olyan körülmények között, amelyek az ügyben felmerültek, megtagadják az eladótól - jelen esetben a felperestől - a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, és tudta, illetve tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adókijátszáshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az ebben való részvételt. Ugyanis amennyiben a bíróság arra a következtetésre jut, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz, adókijátszáshoz járul hozzá, és nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ezt megakadályozza, akkor meg kell tagadni tőle az adómentességhez való jogot (C-273/11. sz. ítélet 48., 54., 55. pont). Ez utóbbi körülmény jelen ügyben azért is fontos, mert az alperes - a felperes érvelésével ellentétben - nem pusztán azzal az indokkal tagadta meg a felperestől az adómentességet, hogy a másik tagállam visszamenőleges hatállyal törölte az olasz cég adószámát.

Azonban az alperes határozata ez utóbbi körben egymásnak ellentmondó megállapításokat tartalmaz. Rögzítette ugyanis a kellő körültekintés és a jóhiszemű magatartás hiányát, de azt is, hogy a felperes esetében kizárható a jogszabályok kijátszására irányuló szándékos magatartás, „mivel tévedése közösségi partnerének megtévesztő magatartása következtében állt elő, melynek során ... azt hihette, hogy tevékenysége adómentes termékértékesítésnek minősül”. Ezért az alperes határozata - ahogyan erre a felperes a felülvizsgálati kérelmében alappal hivatkozott - nem adta érdemben felülbírálható indokát a rendelkezésére álló adatok eltérő megítélésének a jogalap (adókülönbözet előírása) és a jogkövetkezmény (adóbírság) tekintetében. Az érdemi döntés azon objektív körülmények tisztázatlansága miatt nem volt felülbírálható, hogy a felperes tudott-e, illetve tudnia kellett-e arról, hogy adókijátszásban, adócsalásban vesz részt, és nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ebben való részvételt elkerülje. Hangsúlyozta a Kúria e körben azt is, hogy a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. §-a szerinti szabályozás értelmében az indokolás célja az érdemi döntés ténybeli és jogi megalapozása. Azonban abban az esetben, ha az indokolásból nem állapítható meg a döntés jogszerűsége, akkor a határozat nem alkalmas érdemi felülbírálatra.

A Kúria ez utóbbi ok miatt a jogerős ítéletet és az alperes határozatát a Pp. 275. § (4) bekezdése és 339. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.

Az új eljárás során az alperesnek a Kúria ítéletében felülbírálatra alkalmatlannak minősített körben kell teljesítenie a nemzeti és közösségi anyagi jogi jogszabályokba foglaltak tekintetében a tényállás-tisztázási, -bizonyítási és határozathozatali kötelezettségét, és a Ket. 72. §-ában foglalt eljárási követelményeket is. Értelemszerűen vizsgálhat minden olyan adatot, amely szükséges a nemzeti és közösségi jogszabályoknak, valamint a C-273/11. számú ítéletben kifejtett jogértelmezésnek megfelelő jogszerű döntés meghozatalához, mivel ez már a határozathozatalkor is fennállt olyan tényre, körülményre vonatkozik, mely az adóhatóság előtt nem volt ismert, vagy nem került értékelésre, illetve az egyéb alperesi határozatba és első fokú ítéletbe foglalt adatokkal egybevetve értékelésre. Így például értékelési körébe vonhatja a büntetőeljárás során keletkezett, és a közigazgatási ügy eldöntése szempontjából is releváns bizonyítékokat, stb. Határozatát nemcsak az anyagi jogi jogszabályoknak, hanem az eljárásjogi rendelkezéseknek is megfelelően kell meghoznia, indokolásának teljes körűnek kell lennie, és összhangban kell állnia a rendelkező részbe foglalt jogalapra és jogkövetkezményekre vonatkozó érdemi döntéssel. *(Kúria Kfv.V.35.706/2013/12.)*