

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.150/2013/8.szám

A Kúria a dr. Forgács Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Forgács József Tamás ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Nyíregyházi Törvényszék 2012. december 18. napján kelt 4.K.21.098/2012/8. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Nyíregyházi Törvényszék 4.K.21.098/2012/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 400.000 (négysszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2010. decemberében, 2011. január-április hónapokban csirke és pulykatermékek értékesítéséről szóló 16 db, nettó 67.617.630 Ft ellenértékű számlát bocsátott ki a Laliga Ltd. felé. A bizonylatokon a felperes általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) nem szerepeltetett, mivel ezeket közösségen belülrre történő termékértékesítésekről állította ki.

A felperes 2010. december, valamint 2011. január és február

hónapokban a T.H. Kft. nevében különböző baromfitermékek értékesítéséről kiállított 33 db számla alapján 60.363.000 Ft adóalaphoz tartozó 15.091.000 Ft előzetesen felszámított áfát vont le az általa fizetendő adó összegéből.

Az adóhatóság a felperesnél az előzőekben említett időszakokra, áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott határozatban a felperes terhére 50.447.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amelyből 25.962.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, 19.471.000 Ft adóbírságot szabott ki, 108.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a 2012. március 20. napján kelt határozatban az elsőfokú határozatot - helyes indokaira tekintettel - helybenhagyta. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 44. § (1) bekezdésére, 95. §-ára, 97. §-ára, 178. § 3. pontjára, 165. §-ára, 170-171. §-aira, 172. § (1) bekezdés e) pontjára, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa tv.) 9. § (1) bekezdésére, 55. § (1) bekezdésére, 89. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 138. §-ára, 169. §-ára, 177. §-ára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 165-166. §-aira alapította. Határozatának indokolása szerint azok a termékek, amelyekről a felperes a sem Cipruson, sem más közösségi tagállamban valós gazdasági tevékenységet nem végző, adófizetési kötelezettsége alól kibúvó L. Ltd., mint vevő részére adómentes termékértékesítésként számlát bocsátott ki nem hagyták el Magyarország területét, ezeket senki nem fuvarozta el Szlovákiába. A termékek értékesítésére belföldön került sor a T.H. Kft. közreműködésével, különböző belföldi gazdasági társaságok részére, jóval a piaci ár alatt. A felperes nem igazolta az értékesítések közösségen belüli adómentességét, emiatt a kiállított számlák szerinti nettó ellenértéket alapul véve a belföldi termékértékesítésre irányadó általános szabályok szerint 25%-os adómértékkel számolva összesen 16.903.000 Ft összegű értékesítést terhelő, be nem vallott adófizetési kötelezettsége keletkezett.

A .H. Kft. ténylegesen nem rendelkezett az általa kiállított számlák szerinti árakkal, így ezeket nem is értékesíthette a felperes részére. E társaság az árakkal saját nevében gazdasági tevékenységet nem folytatott, nem állt gazdasági kapcsolatban a felperessel, eljárása kizárólag a számlák kiállítására korlátozódott. A T.H. Kft. és a felperes közötti jogügylet színlelt, éppúgy, mint ahogyan a V. B. Kft. által a L. Ltd. felé kiállított számlák szerinti adómentes közösségen belüli termékértékesítés is. A V. B. Kft. által L. Ltd. részére számlázott termékek ugyanis azokban az esetekben, amikor a felperes

alkalmazottai vették át az árut T.-ban és ezeket a gépjárművekkel a telephelyre szállították, a felek szándéka szerint valójában a V. B. Kft. értékesített közvetlenül a felperes részére az alkalmazott árnál jóval kedvezőbb áron. A L. Ltd. és a V. B. Kft. között csak „papíron létező” értékesítési láncban részt vett termékek színlelt módon kerültek a T.H. Kft. tulajdonába, így nem a számla szerinti eladótól, hanem a V. B. Kft.-től kerültek ténylegesen értékesítésre a felperes felé, aminek eredményeképpen a felperes a húsárú tényleges eladójától nem rendelkezik áthárított adót tartalmazó számlával. Áfa levonás csak adófizetésre kötelezett adóalany által, valóságban elvégzett új Áfa tv. hatálya alá tartozó valós gazdasági eseményhez kapcsolódhat, olyanhoz, amelynek teljesítése során az adott számla szerinti összegben megtörténik az adó áthárítása és a valóságban megtörtént gazdasági eseményt az adózó nevére szóló számla igazolja. A felperes csak akkor lett volna jogosult az általa megvásárolt áruk után áfa levonásra, ha a V. B. Kft. bocsát ki felé ténylegesen elvégzett termékértékesítésről áthárított adót tartalmazó számlát. Az érintett ügyletek valódi célja adókijátszás volt és a résztvevők az adókedvezményre vonatkozó szabályokat társadalmi rendeltetéstől eltérő célra használták, amellet, hogy bizonyíthatóan tudtak egymás tevékenységéről. A felperes ezért a T.H. Kft. által ténylegesen meg nem történt gazdasági eseményről kibocsátott 16 számla alapján adólevonási jogot nem gyakorolhat. Az adóbírság kiszabása során mérséklésre okot adó körülményt nem lehetett feltárni, az adóhiány a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával függ össze, a felperes a határozatokkal érintett körben nem tanúsított kellően körültekintő magatartást.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére áfa adónemben előírt adókülönbözet, adóhiány, és jogkövetkezmény törlését, másodlagosan az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a rendelkezésre álló bizonyítékok helyes mérlegelésével állapította meg, hogy a másik tagállamba történő szállítást a felperes nem bizonyította hitelt érdemlően. A kiszámlázott termékek bizonyítottan nem hagyták el Magyarország területét. A felperes a közösségen belüli adómentes termékértékesítés kapcsán arra hivatkozott, hogy nem járt el rosszhiszeműen, maga is csalás áldozata, ezért terhére nem állapíthatók meg olyan objektív körülmények, amelyek alapján tudnia kellett volna, hogy nem állnak fenn a közösségen belüli adómentes

értékesítés feltételei. Önmagában azonban az a tény, hogy az adóhatóság több alkalommal végzett a felperesnél egyes adókötelezettségek teljesítésével kapcsolatos ellenőrzést, és az, hogy a felperes e-mailben lekérte a L. Ltd. adatait, továbbá a bemutatott iratok nem igazolják a felperes keresetében előadottakat. Az alperes határozata részletesen és helytállóan tartalmazza mindazokat a bizonyítékokat, továbbá ellentmondásokat, amelyek cáfolják a gazdasági eseményeknek a számlákon szereplő felek közötti megtörténtét, termékek más tagállamba történő kiszállítását. A CMR-ekkel, a fuvarozóval, a fuvareszközökkel kapcsolatos ellentmondások és hiányosságok kívülálló számára is nyilvánvalóan megállapíthatóak, következésképpen a felperesnek is felróhatók. Tényként kell elfogadni azt is, hogy a felperes által közigazgatási eljárás során becsatolt kereskedelmi okiratokon nincs aláírás, bélyegzőlenyomat, ellentétben a felperes által peres eljárás során becsatolt okiratokkal. Ez a hiányosság, illetve ellentmondás ugyancsak az alperesi álláspontot támasztja alá. Az alperes megalapozottan állapította meg, hogy a beszerzéseket terhelő áfa kapcsán a felperes nem jogszerűen gyakorolta az adólevonási jogát. A felperes munkavállalói aláírták azokat a bizonylatokat átvevőként, amelyeken a V. B. Kft. eladóként, a L. Ltd. pedig vevőként szerepelt. A legalapvetőbb munkáltatói kötelezettség az, hogy a munkavállalók tudják, mi a munkakörük, minek aláírására jogosultak, milyen bizonylatból kell eredeti vagy másolati példánnyal rendelkezniük, és az árut átvevő sofőröknek nem csak a KRESZ szabályait kell ismerniük és alkalmazniuk. Jelen ügyben tehát nem az történt, hogy egy munkavállaló egy vagy két esetben tévedésből írt volna alá olyan dokumentumot, amely nem a tevékenységéhez kapcsolódik, hanem az, hogy valamennyi munkavállaló több mint 30 esetben járt el így, ez pedig a felperesnek felróható okból történt, mivel munkavállalói oktatás, ellenőrzés, a munka megszervezése, mindig munkáltatói kötelezettség és felelősség. A felperes tehát e körben alaptalanul hivatkozott tévedésre, megtévesztésre és az ő körén kívül álló körülményekre. Az alperes pedig mindezekre, továbbá a határozatában részletesen ismertetett és okszerűen értékelt bizonyítékokra figyelemmel helytállóan állapította meg a V. B. Kft., a L. Ltd. és a T.H. Kft., valamint a felperes közötti szerződések valótlán, színlelt voltát, ezért határozata megalapozott és jogszerű.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, első és másodlagos kereseti kérelmének megfelelő határozat meghozatalát. Fenntartotta keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint az alperes nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003.évi XCII. törvény a továbbiakban: Art.) 97.§-a szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. Kifejtette, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság nem értékelte a kellően körültekintő, adókiírátszás elkerülése érdekében tanúsított magatartását és a jogbiztonság

elvét mellőzve nem fogadta el a termékek külföldre történő kiszállítását igazoló bizonyítékait. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta az alperest terhelő objektív bizonyítási kötelezettséget, ezért jogsértően utasította el keresetét. Az alperes határozata és a jogerős ítélet nem áll összhangban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28/c. cikk A. rész a) pontjával, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 1. §-ával, az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-409/04., C-324/11., C-273/11. számú ítéletekben kifejtett jogértelmezésével, és az adóbírság mértéke is ellentétes a hasonló ügyekben folytatott alperesi gyakorlattal.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban - rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a Polgári perrendtartásról szóló 1952.évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. §-a értelmében a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH2002.29., BH2012.179.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

Az első fokú bíróság ítélete megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az ebben megállapított tényállás jogszerű, okszerű és a logika szabályainak is megfelelő, minden egyes adatra, tényre, körülményre kiterjedő bizonyítékértékelést tartalmaz, megjelöli a döntés alapjául szolgáló jogszabályhelyeket is, és helytálló indokát adja annak, hogy miért tartja megalapozottnak és jogszerűnek az alperesi határozatot, miért nem fogadja el a kereseti érvelést. A felperes

felülvizsgálati kérelme - tartalmát tekintve - a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhetett sor.

A felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel rámutat a Kúria a következőkre:

Jelen ügy tényállása nem azonos a felperes által hivatkozott EUB ítéletekben rögzített tényállásokkal.

Az adómentes közösségen belüli értékesítésnek az uniós és nemzeti szabályozás értelmében is feltétele, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszálljon a vevőre, és az értékesítő - jelen ügyben a felperes - igazolja, hogy a terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. (C-409/04.) Az adómentességet igazolása tehát a közigazgatási és a peres eljárás során is a felperest terhelte az új Áfa tv. 89.§ (1) bekezdése, az Art. 99. (2) bekezdése, a Pp. 164.§ (1) bekezdése és az általa hivatkozott irányelvi rendelkezések értelmében is, de e kötelezettségének nem tett eleget. A határozatok részletesen ismertetik azokat a bizonyítékokat (pl: hiteltelen, hamis adatokat tartalmazó CMR-ek, szállítólevelek és egyéb bizonylatok, a ciprusi adóhatóság tájékoztatása... stb.), amelyek minden kétséget kizáróan alátámasztják azt az alperesi megállapítást, mely szerint a termékek nem hagyták el Magyarország területét, tehát nem történt Közösségen belüli termékértékesítés. Az alperes és az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg azt is, hogy a felperes nem tett meg minden lehetséges ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa bonyolított termékértékesítés ne vezessen adókiátszáshoz.

Az alperes a beszerzések tekintetében is teljesítette tényállás tisztázási kötelezettségét, és objektív körülmények alapján bizonyította, hogy a felperes a T. H. Kft által kiállított számlák alapján annak ellenére gyakorolta az adólevonási jogát, hogy tudott e bizonylatok fiktív voltáról, azaz arról, hogy a valóságban a gazdasági események nem a számlák szerinti módon és nem a számlák szerinti felek között mentek végbe. Jelen ügyben tehát nem más adózók által elkövetett, felperestől független adókiátszásban való részvételt állapítottak meg megalapozottan a határozatok, ezért téves a kellően körültkintő magatartásra vonatkozó felperesi előadás. Az első fokú ítélet helytálló indokát adja annak is, hogy miért nem fogadható el a felperes felelősség alóli kimentéssel kapcsolatos egyéb érvelése sem.

Az adóbírság kiszabását az alperes és az első fokú bíróság sem mérsékelhette, mivel az adóhiány - a határozatokban jogszerűen megállapított tényállás értelmében - bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával függött össze, hiszen az adókiátszások során fiktív számlázásokra került sor. Az adóbírság mértéke ezért megfelel az Art. 170.§ (1) bekezdésében és 171.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért azt a Pp. 275.§.(3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§-a folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990.évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2014. január 23.

Dr. Lomnici Zoltán sk.a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró