

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.536/2013/8.szám

A Kúria a dr. Dénes Tamás Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Dénes Tamás ügyvéd, által képviselt felperesnek a dr. Nagy Gabriella jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. június 21. napján kelt 19.K.28.559/2013/5. számú ítélete ellen a felperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.28.559/2013/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 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. május 1. - 2010. július 31. közötti időszakban kristálycukor értékesítésről összesen 73 számlát bocsátott ki a szlovák illetőségű W. S.R.O. (a továbbiakban: szlovák cég) felé. Ezeket a bizonylatokat nyilvántartásaiban, könyvelésében, bevallásaiban adómentes közösségen belüli termékértékesítésként szerepeltette.

A felperes ugyanebben az időszakban 26 számlát fogadott be a N. Kereskedelmi Kft.-től (a továbbiakban: Kft.), az ezeken feltüntetett általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa)

tekintetében adólevonási jogot gyakorolt.

Az adóhatóság a felperesnél 2010. május-július hónapokra, áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 180.014.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet megfizetésére, 90.007.000 Ft adóbírsággal sújtotta, 19.826.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (1) bekezdésére, 82. § (1) bekezdésére, 89. § (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166. § (2) bekezdésére figyelemmel azt állapította meg, hogy a felperes a szlovák cég felé kiállított 73 számla tekintetében nem tudta igazolni, hogy az áruk az értékesítés során Magyarország területét elhagyták volna. Emiatt a felperes által kibocsátott számlákon szereplő termékértékesítéseket belföldi értékesítéseknek minősítette, és úgy tekintette, hogy a számlán szereplő ellenértékek az áfát is tartalmazzák. Az adóalap összegét 639.065.000 Ft-ban határozta meg, amely után mindösszesen 159.766.000 Ft áfa adókülönbözetet írt elő.

Nem fogadta el levonható adóként a Kft. által kibocsátott 26 számla adóját sem. A bizonylatok nettó összege 80.989.000 Ft, áfa tartalma pedig 20.248.000 Ft volt. E körben érdemi döntését az Áfa tv. 119. § (1) bekezdésében, 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, 131. § (1) bekezdésében, 132. § (2) bekezdés a) pontjában, az Sztv. 166. § (2) bekezdésében, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 130. §-ában foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a felperes által befogadott számlákon feltüntetett gazdasági események a számlák szerinti felek között a számlák szerinti módon nem mentek végbe, a bizonylatok tartalmilag hiteltelenek, ezért e körben a felperest 20.248.000 Ft adókülönbözet megfizetésére kötelezte.

Az alperes a 2012. március 13. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntésének indokolása szerint az ellenőrzés nemzetközi jogsegély keretében kibocsátott szlovák adóhatóság általi megkeresésre indult. A szlovák adóhatóság tájékoztatása szerint a szlovák cég 2010. évre benyújtott áfa bevallásaiban semmilyen értékesítést és költséget nem szerepeltetett, 2010. november 30-án pedig adószámát is megszüntették. E társaság székhelye egy lakásban volt, ahol nem végzett gazdasági tevékenységet, nem volt raktárpülete, tároló helyisége, gépjárművel sem rendelkezett, amivel a terméket szállítani tudta volna. A CMR okmányok egy részén a felperes neve nem került feltüntetésre, a fuvarokmányok a szlovák cég és a Z. Kft. közötti ügyletről tanúskodnak, mely utóbbi belföldön

nyilvántartásba vett adóalany. A felperes telephellyel, raktárral nem rendelkezett, a magyarországi szadai raktárat a szlovák cég bérelte, ide került leszállításra a termék. A szlovákiai cég a szadai raktárból értékesítette a terméket a Z. Kft.-nek. A CMR.-ek másik része pedig azt tanúsítja, hogy a szlovák cég Magyarországon vette át az árut. Nem áll rendelkezésre olyan bizonylat, amely igazolná, hogy az áru minden kétséget kizáróan elhagyta volna Magyarország területét. A dokumentumok hiányát a szlovák cég ügyvezetőjének a nyilatkozata nem pótolja, ez nem igazolja hitelt érdemlő módon azt, hogy a számlák szerinti áruk az országot elhagyták volna, ezért a termékértékesítés nem minősül adómentesnek. Az adásvételi szerződések sem alkalmasak a termékek Magyarország területéről történő elfuvarozásának alátámasztására, mivel nem tartalmazzák a termékek értékesítési helyét, azt, hogy a vevő a cukrot hol veszi át, a szállítást milyen címre és ki végzi. A szerződés helyére vonatkozó 4. pontból pedig egyértelműen az a következtetés vonható le, hogy a felperes és a szlovák cég közötti adásvételnek a teljesítési helye Magyarországon volt. A fellebbezéshez becsatolt bevallásokon és mellékletein nem szerepel cégszerű aláírás és a szlovák adóhatóság érkeztető bélyegzője, a szlovák cég adóalanyisága egyébként is megszűnt 2010. év végén, ezért 2011. április 18-án bevallást már nem nyújthatott be. A felperes nemcsak az Áfa tv., hanem az Art. 99. § (2) bekezdése szerinti bizonyítási kötelezettségének sem tett eleget. Jogszerűen járt el az elsőfokú adóhatóság akkor is, amikor a Kft.-nél lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként hozott első fokon jogerőre emelkedett határozatba foglalt megállapításokat is figyelembe vette. A Kft. vizsgált időszaki bevallásaiban értékesítést, költséget nem szerepeltetett, 2009. július hónapra bevallást már nem is nyújtott be, gazdasági tevékenységet egyáltalán nem végzett, a számlák szerinti gazdasági eseményekhez szükséges tárgyi feltételekkel sem rendelkezett, iratanyagot nem mutatott be. A felperes által becsatolt, Kft. által kiállított szállítólevelek egy részén feltüntetett járművek a nyilvántartásban nem szerepelnek, illetve nem állnak a Kft. tulajdonában, alkalmatlanok a számla szerinti mennyiségű termék elszállítására. Még az sem igazolt a felperes által becsatolt 2010. április 19-ei keltezésű szállítási szerződés alapján, hogy a szerződés a 26 számla tekintetében került volna megkötésre. Ez a szerződés hiteltelen dokumentum, mivel ebben a szerződést kötő felek hol vevőként, hol eladóként kerültek feltüntetésre. A fiktív számlák kapcsán a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy kellő körültekintéssel járt volna el, a nem valós gazdasági eseményeket tartalmazó bizonylatok kapcsán ugyanis ilyen magatartás megállapítása fogalmilag kizárt.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére előírt adókülönbözet, továbbá jogkövetkezmények törlését, másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és

az alperes 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, minden bizonyítékot értékelte és indokát adta annak, hogy a felperes által kért bizonyítást miért mellőzte. Az a tény, hogy a felperestől eltérően értékelte a bizonyítékokat, illetve a felperesi bizonyítási indítványt nem tartotta szükségesnek még nem jelenti azt, hogy indokolás nélkül mellőzte volna a felperes bizonyítékait. Adómentes közösségen belüli termékértékesítés tekintetében a felperest terhelte a bizonyítás, neki kellett volna igazolnia, hogy az áru ténylegesen elhagyta az ország területét. Ennek alátámasztására azonban a szlovák cég volt ügyvezetőjének nyilatkozata, és az adószám felfüggesztését követően tett bevallása nem alkalmas. Az a körülmény, hogy a szlovák adóhatóság tájékoztatása rövid, a benne foglaltakat nem teszi hiteltelenné. Az alperes jogszerűen használta fel a szlovák adóhatóság tájékoztatását és a VIES rendszer adatait, helytállóan értékelte a CMR-eket, az adásvételi szerződéseket, bérleti szerződést és a benyújtott nyilatkozatokat is. Okszerű bizonyítékkértékeléssel állapította meg, hogy a felperes nem igazolta az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése szerinti törvényi tényállás megvalósulását. A felperes nem tanúsított kellő körültekintést, mivel az általa szolgáltatott iratok alapvető hiányosságokat tartalmaznak, teljes mértékben hiteltelének. A felperesnek minimális körültekintés tanúsítása esetén ezt észlelnie kellett volna. A felperes semmivel nem támasztotta elő érvelését, mely szerint a szerződéskötéskor lekérte volna a szlovák cég adószámát, de még ennek bizonyítása sem eredményezhette volna a dokumentumok hiteltelenségére figyelemmel javára szóló döntés meghozatalát.

Az alperesnek nemcsak lehetősége, hanem jogszabályi kötelezettsége volt a Kft.-nél elvégzett revízió jogerős megállapításainak figyelembe vétele. A Kft. képviselői a határozattal szemben fellebbezéssel, keresettel nem éltek, tehát nem vitatták a jogerős adóhatósági határozatot, emiatt szükségtelen a perben a felperes által indítványozott tanúbizonyítás foganatosítása. Alperes megalapozottan állapította meg az általa lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként, hogy a Kft. által kibocsátott számlák fiktívek. A felperes minimális körültekintést sem tanúsította az adóköteles tényállás kapcsán, az általa szolgáltatott visszaigazolások nem a Kft. és felperes közöttiek, a szállítási szerződés, illetve szállítólevelek alapvető ellentmondásokat és hiányosságokat tartalmaznak. A Kft.-től származó nyilatkozat esetében pedig egyszerű megtekintéssel, különösebb áttanulmányozás nélkül is nyilvánvaló, hogy nem a perbeli gazdasági eseményekre és számlákra vonatkozik. Az alperes érdemi döntése megfelel a közösségi jog szabályainak és az e tárgyban folytatott kialakított

közösségi jogértelmezésnek is. A felperes nem tudott megnevezni, illetve alátámasztani egyetlen egy olyan ésszerű intézkedést sem, amit megtett volna az adókiátszásban való részvétel elkerülése, vagy megakadályozása érdekében.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra új határozat hozatalára. Álláspontja szerint a bíróság az általa előadott tények, adatok, valamint a jogszabályok összevetése során okszerűtlen és iratellenes következtetéseket vont le, amelyek döntését jelentős mértékben, érdemben is befolyásolták. Tévesen zárta ki bizonyítékait az értékelésből, illetve ezeket irat- és jogszabályellenesen vette számba. Hivatkozott a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 1. §-ában, 339. §-ában, 339/A. §-ában, az Art. 99. § (2) bekezdésében, 130. §-ában foglaltak megsértésére, téves értelmezésére, valamint az Alaptörvény 26. cikkének megsértésére.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során - rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a Pp.275. § értelmében a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH2002.29., BH2012.179).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az 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, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. §-ában, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az első fokú bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült

bizonyítékoknak az egyenkénti, illetve egymással történő egybevetése alapján állapította meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékelte, meggyőződése szerint bírálta el és indokolási kötelezettségét is teljes körűen teljesítette. Ez utóbbi kapcsán utal a Kúria arra, hogy a jogerős ítélet részletesen és helytállóan ismerteti, hogy mely okoknál fogva találta az elsőfokú bíróság szükségtelennek a perben tanúbizonyítás felvételét, és indokát adja annak is, hogy miért nem fogadhatók el felperesnek a külföldi adóhatóság tájékoztatásával, illetve különböző nyilatkozatokkal, és becsatolt okiratokkal kapcsolatos előadásai. Iratszerűen rögzíti a jogerős ítélet az adóköteles tényállások kapcsán felperes által becsatolt dokumentumok (szerződések, visszaigazolások, szállítólevelek, CMR-ek, nyilatkozatok, bevallások) hiányos tartalmát, ellentmondásosságát, alaki és tartalmi hiteltelenségét.

A jogszerűen megállapított tényállás alapján az elsőfokú bíróság helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéseket vont le. A Kúria már több határozatában rámutatott arra, hogy az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése, valamint az Art. 99. § (2) bekezdése szerinti törvényi szabályozásból következően a közösségi joggal és joggyakorlattal összhangban állóan nem az adóhatóságnak, hanem az adózónak kell bizonyítania, hogy termékértékesítése igazoltan belföldről kívülre, de a közösség területére történt, tehát hogy az áru végleges jelleggel elhagyta az ország területét és az egy másik tagállamban nyilvántartásba vett adóalany részére került kiszállításra (Kfv.V.35.232/2010., Kfv.I.35.627/2011/5., C-409/04., C-273/11.). Jelen ügyben, ahogyan azt az elsőfokú bíróság megállapította, a felperes nem tett eleget igazolási kötelezettségének. Helytállóan rögzítette azt is a jogerős ítélet, hogy a felperesnek tudnia kellett, hogy az általa teljesített ügylettel, vevő általi adókiíráshoz járul hozzá és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedés annak érdekében, hogy elkerülje az adókiíráshoz, adócsalásban való részvételt.

Az Art. 130. §-a 2013. január 1-től már valóban hatálytalan, azonban az alperesi másodfokú határozat meghozatalakor még hatályos jogszabályi rendelkezés volt. A jogerős ítélet ezért megfelel a Pp.339/A.§-ában foglaltaknak. Az Art. 130.§-a értelmében az adóhatóságnak joga és kötelezettsége volt a felek közötti jogügyletek azonos minősítése. E körben tehát az alperes és az elsőfokú bíróság jogszabálysértést nem követett el. Rámutat ugyanakkor a Kúria még arra is, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság érdemi döntését nem kizárólag az Art. 130. §-ára alapította, hanem azokra az egyéb bizonyítékokra is, amelyek az alperesi határozatban és a jogerős ítéletben nevesítésre és egyéb bizonyítékokkal egybevetésre kerültek, és amelyek értékelését az alperes és az elsőfokú bíróság is okszerűen, a logika szabályinak

is megfelelően végezte el, indokolási kötelezettségét is teljesítve. Utal arra a Kúria, hogy tanúvallomással bizonylatok, dokumentumok hiányossága vagy hiánya nem korrigálható, nem helyettesíthető, ezekkel bevallások adatai nem javíthatók, adóbevallás nem pótolható. Az a felülvizsgálati kérelemben előterjesztett érvelés pedig, amely a felperes és a Kft. közötti szerződések tekintetében kizárólag technikai szövegszerkesztési hibákra hivatkozik, olyan új állítás, amely alapeljárás során el nem bírált érvelésnek minősül, ezért - és az előzőekben részletezettek miatt - nem alkalmas az elsőfokú ítélet jogszerűségének megdöntésére.

Teljességgel alaptalan az a felperesi érvelés, amely szerint az elsőfokú bíróság ítéletében a Pp. 339. §-a szerinti szabályozást megsértve kiegészítette, kijavította, korrigálta volna az alperesi határozatba foglalt megállapításokat. Az elsőfokú bíróság ítéletéből egyértelműen megállapítható, hogy az alperesi határozatokat és nyilatkozatokat csupán ismertetette, és mivel a peres eljárás során a felperes - a Pp. 164. §-a szerint eljárva - ezek jogszabálysértő voltát nem bizonyította, az alperesi határozatok jogszerűségét, és a felperesi kereset alaptalan voltát állapította meg a Pp. 206. § /1/ bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglalt eljárási szabályoknak, továbbá a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően.

Nem állapítható meg a felperes által állított alapelvi rendelkezésnek, illetve alaptörvénybeli szabálynak a megsértése sem. A jogerős ítélet eljárási és anyagi jogszabálysértés nélkül meghozott határozat, amely ellen előterjesztett - tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló felülvizsgálati kérelem - alaptalan.

Önmagában az Európai Unió Bíróságának ítéleteire való hivatkozás nem ad alapot a keresetnek helyt adó döntés meghozatalára (Kfv.I.35171/2012/8.). Kúria osztja az első fokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben is, hogy jelen ügyben fel sem merülhet a közösségi jog szabályaiba, illetve az Európai Unió Bírósága által kifejtett jogértelmezésbe ütközés megállapíthatósága. Az adóhatóság bizonyította a határozatai szerinti tényállást, a felperes pedig nem igazolta az adómentes közösségen belüli termékértékesítés jogszabályi feltételeinek fennállását, nem döntötte meg a Kft. számláinak fiktív voltára vonatkozó alperesi megállapításokat sem. Az első fokú bíróság ítéletében helytállóan mutatott rá arra is, hogy a felperes javára egyetlen ésszerűen elvárható intézkedés megtétele sem állapítható meg. Fiktív ügylet kapcsán, akkor, amikor a számla a számla szerinti felek között végbe nem ment, valótlan

gazdasági eseményekről kerül kibocsátásra, a kellő körülmények vizsgálata érdekében fel sem merülhet.

A kifejtettetekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. §-a folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles 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. április 10.

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