

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.540/2013/8.szám

A Kúria a dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa ügyvéd) által képviselt felperesnek a dr. Lakatos Csaba 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 10. napján kelt 11.K.26.991/2013/16. számú ítélete ellen az alperes által 17. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.26.991/2013/16. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 60.000 (hatvanezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes a 2010. november havi általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) bevallásában levonható adóként szerepeltetett 4.290.000 Ft adót, amit az E. D.Kft. (a továbbiakban: ED Kft.) 2010. november 30-i teljesítési időponttal, 21.450.000 Ft adóval növelt ellenértékű, 120.000 kg kristálycukor felperes részére történő értékesítéséről kiállított számlán tüntetett fel. Ezt a számlát az ED Kft. a 2010. december hónapban leszállított áru vételárának 21.450.000 Ft-os előlegéről bocsátotta ki.

Az adóhatóság a felperesnél 2010. november hónapra, áfa adónemben revíziót végzett. Az alperes a 2012. október 5. napján kelt határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, amely a felperes terhére 4.290.000 Ft, adóbírság és

késedelmi bírság alapját nem képező, folyószámlát nem érintő áfa adókülönbözetest írt elő. Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 5. § (1) bekezdésére, 6. § (1) bekezdésére, 9. § (1) bekezdésére, 13. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 169. §-ára, 176. §-ára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165-166. §-aira alapította. Határozatának indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság az ED Kft. fiktív székhelyére, adózásával kapcsolatos iratainak eltűnésére, adózási kötelezettségeinek elmulasztására, képviselőinek elérhetetlenségére, Sz. J. K. jogüggyellett összefüggésben tett vallomásában foglalt ellentmondásokra, az áru értékesítési lánc igazolására bemutatott hamis CMR-ekre is figyelemmel megalapozottan és jogszerűen állapította meg, hogy az ED Kft. egyáltalán nem végzett valós gazdasági tevékenységet, feladata mindössze a számlák kiállítására korlátozódott, számlája alapján a felperest az adólevonási jog nem illette meg. A felperes tudott arról, hogy az ED Kft. nem végez valós gazdasági tevékenységet, de nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy beszerzésével ne segítsen másoknak az adókiijátszásban. A felperesnek fel kellett ismernie, hogy az általa beraktározott kristálycukrot hamis CMR-ek kísérték, az áru nem utazott P.-be, következésképpen onnan nem is kerülhetett az ED Kft.-hez, a számla szerinti áruk felett előbb szerzett ő maga tulajdonjogot, mint a számla szerinti eladó, azaz az ED Kft.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Jogi álláspontja a következő volt: Az alperes a 2010. november 30-án kelt számlához és az ehhez tartozó cukorszállításokhoz kapcsolódóan nem teljes körűen tisztázta a tényállást, ezért eljárása nem felel meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 97. § (4)-(5) bekezdéseinek, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 50. § (1) bekezdésének. A perben vitatott előlegszámla ellenértékét képező cukor leszállításra került november 30-án, december 3-án és december 6-án, az előlegszámla ellenértékét is levonták, ezért a november 30-ai számla áfa tartalmának visszaigényléséhez nem szolgáltat ténybeli alapot az, hogy mi történt 2010. december 3-a után a cukorszállítások kapcsán. Kizárólag az releváns, hogy mi történt november 30-ához, december 2-ához, illetve december 3-ához kapcsolódó szállításoknál. Általánosságokban nem lehet következtetéseket levonni és későbbi tényekből, körülményekből arra következtetni, hogy kezdetektől olyan jogsértés állapítható meg,

amely a felperes terhére esik. Az adóhatóság a más-más vizsgált időszakokra vonatkozó tényállási elemeket „összemosztta”.

Az adóhatóság alapozhatja érdemi döntését a VSH Kft. alkalmazottjának vallomására és a CMR-ekre is, amennyiben ezek kétséget kizáró bizonyítékok és a perrel érintett számlához kapcsolódnak. A CMR bizonyíthat tényeket függetlenül attól, hogy a felperes ügymenetének része-e vagy sem, de önmagában kevés, más tényekkel, bizonyítékkal együtt értékelhető. A peres eljárás során meghallgatott tanuk vallomásából kétséget kizáró módon nem állapítható meg, hogy a felperes munkavállalója utasítást adott volna arra nézve, hogy a CMR-ekkel kapcsolatban a telepének adminisztrációs vezetője miként járjon el. A perbeli számlához kapcsolódó 2010. december 3-i szállítást tartalmazó felperes által felkutatott, bemutatott, 0689227 számú érvénytelennek nyilvánított és a mögötte lévő 3286872 számú CMR-t az alperes nem értékelte. Az új eljárás során ezért az alperesnek a revízió tárgyát képező konkrét számlához tényszerűen oda kell sorolnia az egyes időpontok szállításait, leírva az ezekhez tartozó adatokat, a számla ellenértékeként melyik cég, milyen rendszámú járművel, milyen mennyiségben, pontosan milyen típusú és milyen okmányok alapján szállított cukrot. A szállítónak és az átvevőnek mikori dátumú, milyen megnevezésű és tartalmú okmánya függ össze egy-egy perbeli számlához kapcsolódó szállítással. Amennyiben a x.y. Kft. is szállított, és fizikailag lehetséges, elemezni kell a perbeli számlához kapcsolódóan a digitális menetlevelek tartalmát, mivel ez objektív bizonyítékként szolgálhat arra nézve, hogy az árutovábbításra miként került sor, és csak e tények ismerete után következhet a perbeli számlához kapcsolódóan a szerződő felek magatartásának vizsgálata adójogi szempontból. Tényszerű, pontos, az adózó számára is ellenőrizhető adatokból nem általánosságban a cukorszállításra, hanem csak a vizsgálat tárgyát képező konkrét számlán feltüntetett gazdasági eseményre, ezen feltüntetett felekre vonatkozóan tehet az adóhatóság adójogi jogkövetkeztetést, amely során a bírósági eljárásban meghallgatott tanuk vallomását is figyelembe kell vennie.

A kellő körültekintéssel kapcsolatos felperesi kereseti érveléssel az elsőfokú bíróság érdemben azért nem foglalkozott, mivel álláspontja szerint csak a megismételt eljárásban történő teljes körű tényállás feltárás után vonhatók le erre nézve következtetések.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 59. § (1) bekezdésében, 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. §(1) bekezdésében foglaltaknak. Hivatkozott arra is, hogy az elsőfokú bíróság az általa tévesen megállapított tényállásból téves ténybeli és

jogkövetkeztetésekre jutott. E körben hangsúlyozta, hogy a perben vitatott számla szerinti gazdasági esemény nem termékértékesítés, hanem előlegszámlához tartozó előleg átadása. Hivatkozott a bizonyítékok „kirívóan okszerűtlen értékelésére”, továbbá arra, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta azt az objektív tényekkel alátámasztott megállapítást, mely szerint a számlakibocsátó nem végzett a felperes részére termékértékesítést. A felperes adólevonási jogát „fiktív, valóságban meg nem történt gazdasági eseményről kiállított számla” miatt tagadta meg, amellyel összefüggésben az is megállapítható volt, hogy a felperes tudott, illetve kellő körültekintés mellett tudnia kellett arról, hogy a számla, amit az adóbevallás kitöltésénél felhasznált, valótlan tartalmú.

A felperes ellenkérelmében elsődlegesen a felülvizsgálati kérelem hivatalból történő elutasítását kérte, másodlagosan a jogerős ítélet hatályában fenntartását. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság eljárási jogszabálysértés nélkül, a jogvita eldöntésére irányadó nemzeti és közösségi/uniós jogszabályi rendelkezéseknek, illetve joggyakorlatnak megfelelően hozta meg érdemi döntését.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kúria az alperes felülvizsgálati kérelmét a Pp. 340/A. § (2) bekezdés a) pontja szerinti szabályozásra figyelemmel érdemben bírálta el, nem volt helye a felülvizsgálati kérelem hivatalból történő elutasításának.

A felülvizsgálati eljárásban - rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételten egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a Pp.275. §-a értelmében, a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH.2002.29., 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, erre pedig a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva, a rendelkezésére álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet teljes körűen megfelel a Pp.

206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A jogerős ítéletben megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű, az elsőfokú bíróság valamennyi bizonyíték egyenkénti és egymással történt egybevetését, értékelését elvégezte, mégpedig okszerűen, a logika szabályainak megfelelően és indokolási kötelezettségét is teljesítette. Alaptalan továbbá az az alperesi előadás is, mely szerint az ügy eldöntése szempontjából releváns tények kapcsán az elsőfokú bíróság nem volt figyelemmel a nemzeti és a közösségi/uniós jogszabályi rendelkezésekre, illetőleg az e tárgyban EUB által kifejtett jogértelmezésre, jogalkalmazásra. A Kúria teljes körűen osztja az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi álláspontot, azt nem kívánja megismételni, a felülvizsgálati kérelemben előadottak kapcsán csupán a következőkre kíván rámutatni:

Az Áfa tv. 59. § (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha a teljesítést megelőzően pénz vagy készpénzt helyettesítő fizetési eszköz formájában ellenértékbe beszámítható vagyoni előnyt juttatnak (előleget), a fizetendő adót az előleg jóváírásakor, kézhezvételekor kell megállapítani. A rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan, alperes által sem vitatottan, a felperes az előleg kifizetését átutalással teljesítette. Az alperes maga hivatkozott felülvizsgálati kérelmében arra, hogy előleg esetén „fogalmilag kizárt a végszámlában szereplő gazdasági esemény előlegértékének és fennmaradó értékének kettéválasztása. Az Áfa tv. 59. §-ából következően önmagában az előleg kifizetése alapot ad az adólevonási jog gyakorlására. Amennyiben az előleg fizetése megtörtént, az adólevonási jog elvben nem is korlátozható kivéve, ha az adóhatóság ... bizonyítja, hogy az előleggel érintett jogügylet a valóságban nem jött létre. Ez az a körülmény, amelyre tekintettel az adóhatóság a 2010. december 6-ai teljesítési időponttal kiállított végszámlába foglalt gazdasági esemény számlakibocsátó által történt teljesítését vizsgálta és megállapításait a végszámlához kapcsolódó teljesítés körülményeire alapította”. Ebből következően az alperesi álláspont szerint sem maradhat el a tényleges gazdasági esemény megtörténtének mindenre kiterjedő vizsgálata. Az elsőfokú bíróság pedig ítéletében helytállóan mutatott rá arra, hogy melyek azok az eddig nem tisztázott adatok, tények, körülmények, amelyek szükségesek a megalapozott, jogszerű érdemi döntés meghozatalához a perrel érintett számla kapcsán és jogszerűen rendelte el e körben az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezése mellett az új eljárást is, mivel a releváns tények tisztázása érdekében szükséges további bizonyítás meghaladja a per kereteit.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem

sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A perveztes alperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14.§-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2014. június 5.

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