

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.584/2014/6.szám

A Kúria a dr. Molnár Éva ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Tóth Eszter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 07. napján kelt 4.K.27.003/2014/7. 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 Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.003/2014/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.445.800 (azaz egymillió-négyszáznegyvenötezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2009. december - 2010. június közötti időszakra általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2013. május 16. napján kelt határozatával a felperest 14.458.000 Ft adókülönbözet, 7.229.000 Ft adóbírság és 3.912.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. október 21. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 89.§ /1/ bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 99.§ /2/

bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /3/ bekezdése, 165.§ /2/ bekezdése, 166.§ /2/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint adózó a vizsgált időszakban két számlát bocsátott ki a G. S. olaszországi illetékességű társaság /a továbbiakban: olasz vevő/ részére, az ügyletet közösségi adómentes értékesítésként kezelte, számláiban áfa-t nem számított fel. A lefolytatott bizonyítási eljárás és bizonyítékok /a számlák; a mellékletüket képező, a fuvarozásokról készült nemzetközi okmányok: CMR-ek; a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Regionális Bűnügyi Igazgatóságának tájékoztatása arról, hogy nyomozást rendeltek el Bozsik István és társai /V. Gy., N. Cs. J., D. Sz./ ellen, mivel olasz vállalkozások, közöttük az olasz vevő nevében eljárva ténylegesen belföldi termékértékesítést folytattak; a CMR-ekben szereplő forgalmi rendszámok alapján azonosított tehergépjárművek tulajdonosainál végzett kapcsolódó vizsgálatok adatai; a tehergépjármű-tulajdonosok nyilatkozatai a CMR-eken fuvarozást végző vállalkozásként feltüntetett: S. Transport olasz társaságra vonatkozóan arról, hogy a céget nem ismerték, azzal üzleti kapcsolatban nem álltak; a felperes bélyegzőjével ellátott mérlegjegyek; a felperes nyilatkozata; a NAV Megyei Igazgatóságának, egy másik adóalany ellenőrzése kapcsán nemzetközi megkeresés folytán az olasz adóhatóság részéről megküldött, az olasz vevőre vonatkozó válaszirat; az olasz társaság törvényes képviselőjének: V.Gy.-nak egy másik adózó ügyében tett nyilatkozata: az árut csak papíron szállították Olaszországba/ alapján a revízió helytállónan állapította meg, hogy adózó eljárása ellentétes az Áfa tv. adómentes termékértékesítést szabályozó 89.§ /1/ bekezdésében foglaltakkal. A nemzetközi fuvarlevelek ugyanis nem valós adattartalmúak - két különböző adattartalommal kerültek kiállításra úgy, hogy mind a kettő CMR az adózó részéről lepecsételésre és aláírásra került, de más az áru feladója és átvevője, valamint a fuvarozást végző -, így hiteltelenek, és nem alkalmasak annak igazolására, hogy a termékek elhagyták volna az ország területét. Az adózó nem tett meg minden tőle elvárható intézkedést az adócsalásban való részvételének elkerülése érdekében, sőt tudnia kellett mindkét okmány (egy fuvarozásról két eltérő adattartalmú CMR) létezéséről, mert azokon a bélyegzőlenyomata és az aláírása szerepelt. A közösségen belüli értékesítés hiányában felperesnek a belföldi termékértékesítés szerint kell az ügylet után adóznia.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte, vitatta az adóhatóság által megállapított tényállást és jogkövetkezményeket, állította, hogy számlázása jogszerű, valós gazdasági eseményeken alapult, így megfelelt a hatályos jogi szabályozásnak.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

Indokolása szerint az adóhatóság a szükséges és elégséges mértékű bizonyítási eljárást lefolytatta, annak alapján helyes tényállást állapított meg, helytállóak a levont jogkövetkeztetései is. A termény a felperes tulajdonát képezte, de nem tett eleget az arra vonatkozó igazolási kötelezettségének, hogy a gabona elhagyta Magyarország területét.

Az adóhatóság igazolta, hogy a fuvarosok a fuvarokmányokon fuvarozóként megjelölt Samogin Transport olasz vállalkozást nem ismerték, vele üzleti kapcsolatban nem álltak, a fuvarozók által bemutatott CMR-ek nem azonosak a felperes által birtokolt, a vele gazdasági kapcsolatban álló olasz cég felé kiállított CMR okmányokkal. Az elsőfokú bíróság - bizonyítottságának hiányában - nem fogadta el azt a felperesi állítást, hogy a fuvarozói CMR-ekhez kapcsolódó példányokat valaki becsempészte az adminisztrációjába.

A felperes rendelkezésére álló CMR-ek is hiteltelenek, valótlan tartalmúak, mert az azokon feltüntetett fuvarozó a tényleges fuvarozást végzőkkel semmilyen kapcsolatban nem állt. A fuvarozás körülményeinek tisztázására a felperes érdemi lépéseket nem tett, amelyet igazol a nála lévő, illetve a fuvarozók birtokában volt CMR-ek eltérő tartalma. A rendelkezésére álló iratokat sem vetette össze, csupán azzal elégedett meg, hogy fizetést követően tőle a gabonát elszállították.

A külföldre szállítás igazolására a felperes által átadott okmányok alkalmatlanok, vizsgálnia kellett volna azok tartalmát, tisztáznia az ügyleti partner kilétét /amely cég az olasz adóhatóság számára ismeretlen/, annak jogalanyiságát meg kellett volna állapítania, és ellenőrizni, hogy valóban az okmányokon feltüntetett társaság végzi a fuvarozást. Ezt a felperes elmulasztotta, ha viszont megtette volna, akkor tudnia kellett volna, hogy más gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. A felperes a közösségen belülre történő értékesítést nem igazolta, mely vonatkozásban felróhatósága fennáll, és az őt terheli.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Alaptörvény 25. cikke /2/ bekezdés b) pontját, az Art. 97.§-ának /4/ bekezdését, az Áfa tv. 89.§ /1/ bekezdését, 99.§ /2/ bekezdését, a Sztv. 165.§-át. Előadta, hogy az olasz vevővel szerződést kötött, és amikor a tulajdonát képező termény felkerült a vevő által biztosított gépjárműre, a szerződés teljesedésbe ment, így rendelkezési joga az általa értékesített árura a továbbiakban nem állt fenn. Az eljárás során lekérdezte a vevő közösségi adószámát, beszerezte alapító okiratát, aláírta a CMR-eket és rendelkezett az olasz vevő nyilatkozatával is.

A tényállás tisztázása az alperes kötelezettsége, annak azonban nem tett eleget. A CMR-ek, a fuvarosok és a rendelkezésre álló nyilatkozatok közötti ellentmondásokat az adóhatóságnak kellett volna tisztáznia, amelyet azonban nem tett meg. A termény elszállítása nem volt a feladata, a vevő az áru külföldre történő

kiszállítását a visszajuttatott és általa aláírt CMR okmányokkal igazolta. Ezen CMR-ek szerint a termék ténylegesen elhagyta az ország területét, adókiírátszásban nem vett részt és megtett mindent annak érdekében, hogy termékértékesítése ahhoz ne is vezessen.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 2.§ a.) pontja értelmében e törvény alapján adót kell fizetni az adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás után. Mentés azonban az adó alól az Áfa tv. 89.§ /1/ bekezdése szerint - a /2/ és /3/ bekezdésben meghatározott eltéréssel - a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, egy olyan másik adóalany, 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 Art. 99.§ /2/ bekezdése alapján ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

E jogszabályok alapján tehát adózói kötelezettség adófizetése alóli mentességének az igazolása, amely kötelezettség nem mentesíti az adóhatóságot azon kötelezettsége alól /Art. 97.§ /4/ bekezdés/, hogy az adózó ellenőrzése esetén az adómentesség körében megállapításait, a tényállást kétséget kizáróan, aggálytalanul bizonyítsa. A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az elsőfokú hatóság és az alperes azt állapította meg, hogy adózó az adómentesség törvényes követelményeit nem teljesítette, ezért a termékértékesítése adóköteles.

Közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetében rögzített speciális eljárási szabályok alapján a felperes által felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt. Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, amelynek eredményeként, a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján azt állapította meg, hogy az adóhatóság döntését aggálytalanul bizonyította, ezért a keresetet elutasította.

A jogerős ítélet meghozatalát követően kezdeményezhető rendkívül jogorvoslati eljárásban a Kúria az ítélet jogszerűségét vizsgálja /Pp. 270.§ /2/ bekezdés/. A Kúria a felülvizsgálati kérelem

elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján, az elsőfokú ítélettel és az adóhatározatokkal való átvizsgálás során a Kúria nem állapított meg.

A jogerős ítélet tényállása nem iratellenes, pontos és precíz, kiterjed a Közösségen belüli értékesítés minden részletére, tartalmazva az irányadó jogszabályokat. Az elsőfokú bíróság a Pp. bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek megfelelően biztosította a perben a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. A Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta döntését, amelyet a Kúria aggálytalanul elfogadott. Tételeken, részletesen vizsgálta a CMR-ek tartalmát, kimunkálta azok adatainak hamis voltát, a felperes részéről meg nem cáfolta, bizonyított tényként állapítva meg, hogy törvényes kötelezettsége ellenére a szerződések és számlák szerinti külföldre történt értékesítést nem igazolta - ahhoz a tulajdonosváltás nem elégséges -, nem a kellő körültekintéssel járt el, mert a fuvarozást a fuvarozóként feltüntetett társaság nem végezte, a forgalmi rendszámok szerinti fuvarozók által bemutatott CMR-ek nem azonosak a felperesnél lévő CMR-ekkel, és nincs bizonyíték arra vonatkozóan, hogy bárki (pl.: a fuvarosok) kicseréltek vagy becsempészték volna CMR-eket a felperesi adminisztrációba. A fuvarozással kapcsolatos körülményeket a felperes nem tisztázta, ugyanakkor az alperes bizonyította, hogy az adózónak kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy jogügyletével adókiijátszásban vesz részt.

Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy az adóhatóság kétséget kizáróan bizonyította a CMR-ek hamis tartalmát, amely már a szállításkor - kellően körültekintő joggyakorlás esetén - megállapítható volt. A felperes lényegében a bizonyítékok felülmérlegelését kérte, amely a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében előírtaknak mindenben megfelelő ítélet és a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján kizárt.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az

alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2015. október 8.

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