

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.507/2015/5.szám

A Kúria a dr. Kőszegfalvi Zsolt ügyvéd által képviselt felperesnek a Trungelné dr. Szabó Edit jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. május 5. napján kelt 14.K.27.522/2014/5. számú ítélete ellen az alperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.522/2014/5. számú ítéletét akként tartja fenn hatályában, hogy az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 200.000 (kettőszázezer) forint felülvizsgálati részperköltséget.

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

Az adóhatóság a felperesnél 2007. január 1-december 31-ig és 2008. január 1-től 2008. szeptember 30-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az alperes a 2012. november 16. napján kelt határozatában megváltoztatta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, kötelezte a felperest, mindösszesen 66.483.000 Ft adószámlát érintő adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 33.241.000 Ft adóbírság, 24.430.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Határozata a következőket tartalmazza: A felperes vizsgált időszaki bevallásaiban számlákat bocsátott ki a S.C. M. P. S.R.L. (román társaság1.), az E. S. S.R.L. (olasz társaság), a G. S.R.L. (román társaság2.) felé kukorica és napraforgó értékesítéséről. A felperes ezeket a bizonylatokat bevallásaiban adómentes Közösségen belüli

termékértékesítésként szerepeltette, de nem tudta igazolni, hogy a termékek más tagállamba végleges rendeltetéssel kiszállításra kerültek volna. A felperes által kiállított számlákban szereplő áruk Közösségen belüli termékértékesítésére nem került sor. A tartalmilag hiteltelen CMR-ek nem alkalmasak az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Áfa tv.) 29/A. § a) pontjában meghatározott joghatás kiváltására. A külföldi adóhatóságok sem támasztották alá az értékesítések tényleges megtörténtét, ezért a bizonylatokon feltüntetett értékben a gabonaértékesítések belföldi, bruttó összegű adóköteles termékértékesítésnek minősülnek. A felperes nem járt el kellő körültekintéssel, nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak tisztázása érdekében, hogy a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó adómentesség feltétele, a más tagállamba történő szállítás ténylegesen megvalósult-e, és a körben sem, hogy az ügyletek ne vezessenek adókiijátszáshoz.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú közigazgatási szerv új eljárásra kötelezését, másodlagosan, téves számolás miatt, az áfa összegének módosítását kérte.

Az elsőfokú bíróság a 14.K.27.217/2013/7. számú ítéletében a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, az alperest új határozat hozatalára „utasította”.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.V.35.630/2013/6. számú végzésében a 14.K.27.217/2013/7. számú ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította, amelyre iránymutatást adott.

A megismételt eljárás eredményeként hozott 14.K.27.522/2014/5. ítéletében az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát hatályon kívül helyezte. Ítéletének indokolása szerint a felperes megtett minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak tisztázása és elérése érdekében, hogy az adómentesség feltétele, a más tagállamba szállítás ténye megvalósuljon. A felperes már a szerződések megkötése előtt tájékozódott a közösségi adómentes értékesítés jogszabályi feltételeiről, az adóhatóság által elvárt gyakorlatról, és könyvelője valamennyi vevő adószámát ellenőrizte. A felperes ügyletkötő ügyvezetőjét meghallgatni nem lehetett, mivel az ellenőrzés időtartama alatt elhunyt. A felperes gazdasági vezetőjének nyilatkozata szerint azonban, az ügyvezető elvárása miatt, minden olyan adatot beszereztek az ügyletkötés előtt, amellyel az adómentes értékesítés igazolható. Emiatt került sor a cégkivonatok, meghatalmazások, megbízólevelek bekérésére, és ezeket

a közreműködő személyek nevével és telefonszámaival együtt átadták az adóhatóság részére is. A szerződéseket a felperes az erre jogosultakkal kötötte meg. A felperes megtette az ésszerű intézkedéseket az üzletkötések kapcsán, elsősorban azáltal, hogy olyan szerződést kötött, illetve olyan nyilatkozatokat szerzett be, melyek szerint a vevő végzi a más tagállamba történő kiszállítást. A szerződések tartalmazzák azt is, hogy a felperes Közösségen belüli adómentes értékesítést kíván végezni és amennyiben ennek feltételei nem teljesülnek, akkor vevői felé az áfát kiszámlázza. A felperes továbbá az ügyletkötéseket követően a nemzetközi fuvarokmányokat postai úton, a célállomáson kapta kézhez, így alappal volt abban a hiszemben, hogy az ügyletek a szerződések szerint bonyolódtak le. A vevők azonban a szerződésben vállalt kötelezettségeik ellenére a felperestől vásárolt gabonát nem szállították el a Közösség másik tagállamába, és a felperes nem tudta igazolni az adómentes Közösségen belüli értékesítés megtörténtét.

Az alperes fuvarozás körülményei kapcsán nem, illetve nem kellő súllyal értékelte a felperes gondos eljárására vonatkozó bizonyítékokat, ezért téves következtetésre jutott. A szerződésekben ugyanis a vevő vállalta a termény szállítását, és a felek megállapodtak a szállítás időpontjában, továbbá abban is, hogy a szállítás ütemezéséről a vevő és az eladó folyamatos tájékoztatást ad. A szállítóleveleket a felperes telephelyének alkalmazottai állították ki, az ő feladatukat képezte a fuvarozó által bemutatott CMR okmányokon szereplő és fuvarozást végző gépjárművek rendszámának ellenőrzése is. A szállítólevelek tartalmát vizsgálva az állapítható meg, hogy ezeken feltüntetésre került a szállítójármű rendszáma. A CMR okmányokat a felperes a vevőt átvételt igazoló pecsétjével, az áru átvételének időpontját is megjelölve, a célországból történő feladással minden szállítmány vonatkozásában megkapta, és postakönyve másolatával is igazolta az okmányok kézhezvételét, külön nyilatkozatot is aláíratott két vevője képviselőjével a Közösségen belüli adómentes értékesítés érdekében. Nem releváns a felperes gondos eljárásának megítélése szempontjából, hogy a vevők rendelkeztek-e szállítójárművekkel vagy sem. Az a körülmény, hogy a vevők magyar rendszámú gépkocsikkal végezték a fuvarfeladatot nem alkalmas arra, hogy a felperesben kétséget keltsen a külföldre történő kiszállítást illetően. A felperes nem tudhatott arról, hogy az általa értékesített áru nem hagyja el Magyarországot, és az adóhatóság nem tárta fel az áru útját. A felperes szerződésszerű teljesítésével, illetve az áru EU tagállamaiba történő kiszállítás céljából való átadásával, a szállítólevelek kiállításával, ezek CMR okmányokkal való egyezőségének vizsgálatával a tőle elvárható kellő körültekintést tanúsította. A vevők szerződésszegése nem eredményezheti a felperes áfa fizetési kötelezettségét, ezért az alperes határozata nem felel meg az Irányelv 138. Cikk (1) bekezdésének, az Európai Unió Bírósága által hozott ítéletekben kifejtett jogértelmezésnek.

A 14.K.27.522/2014/5. számú jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő új határozat meghozatalát, a felperes keresetének elutasítását, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 109. § (4) bekezdésének, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 164. § (1) bekezdésének, 206. § (1) bekezdésének, 221. § (1) bekezdésének, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 99. § (2) bekezdésének. Álláspontja szerint az első fokú bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelve jutott arra a helytelen következtetésre, hogy a felperes a tőle elvárható körülmények tekintetét tanúsította. A felperes a szerződéskötések során és később sem tanúsított ilyen magatartást. Ha gondosan járt volna el és megtette volna a tőle ésszerűen elvárható intézkedéseket, akkor felismerhette volna a CMR-ek, fuvarokmányok hiteltelenségére utaló körülményeket és elkerülhette volna, hogy az általa teljesített ügyletek adókiadáshoz vezessenek. Tekintettel arra, a perrel érintett áruk bizonyítottan nem kerültek kiszállításra egy másik tagállamba, a jogerős ítélet megállapításával ellentétben, nincs ügydöntő jelentősége az áruk további útjának, ezt az adóhatóságnak nem kellett feltárnia. Hivatkozott arra is, hogy az elsőfokú bíróság új eljárás elrendelése nélkül helyezte hatályon kívül határozatát, ezért a jogszabálysértőnek ítélt adókülönbötést előíró elsőfokú határozat hatályában fennmaradt.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Álláspontja szerint, az alperesi érvelésével ellentétben, a CMR okmányokon kívül számos egyéb bizonyítékkal támasztotta alá, hogy az adókiadás elkerülése érdekében megtett minden lehetséges, ésszerű intézkedést. A jogerős ítélet okszerű bizonyítékértékelésen alapul, megfelel a Pp. 206. §-ának, tényállása jogszerű és összhangban áll az Európai Unió Bírósága által hozott ítéletekben kifejtett jogértelmezéssel is.

A felülvizsgálati kérelem részben, az alábbiak szerint alapos:

A Kúria a Kfv. V. 35.636/2013/6. számú végzésében már megállapította, hogy a felperes nem teljesítette igazolási kötelezettségét, az adómentes Közösségen belüli értékesítést a bizonyítékok nem támasztják alá, „ezért a rendelkezésre álló adatok, felperesi és alperesi bizonyítékok értékelését a perben abban a körben kell elvégezni, hogy a perben irányadó tényállásra figyelemmel a felperes megtett-e minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak tisztázása és elérése érdekében, hogy az

adómentesség feltétele, a más tagállamba szállítás ténye megvalósult-e, illetve felismerhette-e a rendelkezésére álló adatokból a fuvarokmányok hiteltelenségét, a kiszállítás meg nem történtét, az adómentesség feltételeinek hiánya folytán az adókiírást".

A Kúria végzése, és új eljárásra adott iránymutatása, a Pp. 275.§ (5) bekezdése értelmében, kötötte az elsőfokú bíróságot, amely ennek megfelelően folytatta le az új eljárást, és kizárólag abban a kérdésben döntött, ami számára előírásra került.

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria, a Pp. 275.§-a 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 szabályaival ellentétes tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

Az elsőfokú bíróság arra valóban tévesen utalt, hogy az alperesnek fel kellett volna tárnia az áru útját, mert az Áfa tv. 29/A.§-a szerinti adómentesség egyik konjunktív, és nem az alperes, hanem a felperes által igazolandó követelménye, hogy a termék az értékesítés közvetlen következményeként hagyja el az ország területét, amire a perbeli esetben erre nem került sor. Az elsőfokú bíróság azonban, az alperes érvelésével ellentétben, a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltak szerint eljárva hozta meg döntését abban a körben, amit számára a Kúria előírt.

Nem ellentétes a közösségi joggal az adómentesség megtagadása, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy az adózó tudta, illetve tudnia kellett arról, az általa teljesített ügylettel adókiíráshoz járul hozzá és nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy ezt elkerülje (C-273/11., Kfv. V. 35.706/2013/10).

Az elsőfokú bíróság vizsgálta a nemzeti és a közösségi jog, illetve joggyakorlat által e körben irányadónak tekintett bizonyítási terhet, a rendelkezésre álló valamennyi adatot, amelyek értékelését, indokolási kötelezettségét is teljesítve, jogszerűen végezte el, ennek felülmérlegelésére az alperes felülvizsgálati kérelmében előadottak nem adnak jogalapot. Az elsőfokú bíróság

jogszerűen állapította meg, hogy az alperes nem bizonyította az előzőekben megjelölt adómentesség megtagadására alapot adó objektív körülményeket.

Az alperes azonban arra alappal hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság érdemi döntésével az állna összhangban és az felelne meg a jogszabályi rendelkezéseknek is, ha az elsőfokú adóhatósági határozat is korrigálásra kerülne.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria, a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján, ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint döntött.

Az új eljárás során az alperesnek a kereseti kérelem által vitatott körben, a jogerős ítélet indokolásában foglaltakkal összhangban állóan, az első fokú határozat jogszerűvé tétele iránt kell intézkednie.

A perköltségre vonatkozó ítéleti rendelkezés a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 81.§-án alapul.

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

Budapest, 2016. február 25.

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