

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.695/2014/7.szám

A Kúria a Zamecsnik, Pósfai és Társai Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Zamecsnik Tamás ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szemeti Adelinda jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 2. napján kelt 3.K.27.059/2014/5. számú ítélete ellen az alperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.059/2014/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz százezer) forint elsőfokú és 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 653.000 (azaz hatszázötvenháromezer) forint kereseti és 1.088.400 (azaz egymillió-nyolcvannyolcezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél általános forgalmi adó (áfa) adónemben több időszakra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést. A Zalaegerszegi Törvényszék a 8.K.21.714/2011/22. számú jogerős ítéletében hatályon kívül helyezte a revíziók eredményeként hozott másodfokú jogerős adóhatósági határozatokat az elsőfokú határozatokra is kiterjedően és az elsőfokú adóhatóságokat új eljárásra kötelezte, amelyre iránymutatást adott.

Az alperes a 2014. január 29. napján kelt határozatában helybenhagyta az új eljárás eredményeként hozott, 2011. április

hónapra vonatkozó elsőfokú határozatot, a felperes terhére 10.884.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő áfa adókülönbözetest állapított meg, 5.442.000 Ft adóbírságot szabott ki. Érдеми döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 55. § (1) bekezdésére, 56. §-ára, 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. §-ára, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 170. § (1) bekezdésére, 178. § (3) bekezdésére, 171. § (1) és (2) bekezdéseire alapította.

Határozata a következőket tartalmazza:

A felperes az általa kibocsátott 2011. április 19-ei keltezésű és teljesítési dátumú 2011/RK/43. számú számlában a szlovák társaságnak 9821 kg súlyú bikaborjút, 6979 kg üszőborjút értékesített. A számlában szereplő 62 élőállat közül a fülszám listán 45., 56., 57. és 60. sorszámon feltüntetett ENAR szám azonos a felperes által kibocsátott 2010/RK/180. számú számlában történő 41 élő állat értékesítéshez csatolt, felperes által megadott listában szereplő 2., 3., 29. és 4. sorszám alatti krotália számmal. A felperes a 2011/RK/43. számú számlában értékesített állatokat bizonylatai szerint a B. H. Kft.-től (Kft.) vásárolta meg a AI8SA0074653 számú számla szerint. A felperes a számlában szerepeltetett nettó előleg levonását is figyelembe véve összesen 10.884.000 Ft áfát helyezett levonásba a 2011. április havi bevallásában. Az ENAR bizonylatok adatai alapján a szarvasmarha útlevelek kiállítási dátuma 2010. november 5., és ugyanez az egyedek tartásból való kikerülésének időpontja is. A 4 egyed ENAR bizonylatainak adataiban a kiállított szarvasmarha útlevél sorszáma a 2010/RK/180. számú számlához kapcsolódó listában szereplő adatokkal azonos. A 2010/RK/180. számú számla teljesítési ideje a tanúsítványban szereplő adatok szerint 2010. november 12. A 2010. november 12. napján kiállított beszerzési számlát, amely az 2010/RK/180. sorszámu bizonylathoz hozzárendelt számla, a Kft. állította ki, ehhez a számlához nem tartozik ENAR nyilvántartás. A 4 egyed őstermelők tenyészetéből származik, ezeket a náluk lefolytatott revízió során feltárt bizonylatok értelmében 2010. november 11-én értékesítették. A 2010. évi értékesítéshez kapcsolódó adatok helyességét a Megyei Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági és Állategészségügyi Igazgatóságának (ÉBÁ Igazgatóság) ZAI/100/1034-004/2013. számú adatszolgáltatása igazolja, amely tartalmazza azt is, hogy az állatkísérő jegyek szerinti újrafelhasznált krotália számok mellett feltüntetett útlevélszámok 2011. évi adatai nem létező azonosítók.

Az elsőfokú adóhatóság az általa lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként helytállóan állapította meg, hogy a 2010. november havi értékesítés a valós, a Kft. 2011. évi számlája a korábban, 2010. évben értékesített ENAR számú egyedek csalárd adásvételét tartalmazza az azonosítószámok újbóli felhasználásával. A Kft.

2011. évi számlája, mivel e tranzakció tekintetében kizárt a 4 szarvasmarha szabályszerű megjelölése, a valóságban nem jött létre, tartalmilag hiteltelenül dokumentált, ebből következően hiteltelenek azok a számlák is, amelyek 2011. évi felperes általi beszerzésre, illetve értékesítésre vonatkoznak. Az adóhatóság jogszerűen nem fogadta el a Kft. 2011. évi számlájában szereplő előzetesen felszámított összeget levonható adóként, tekintettel arra is, hogy a felperesnek észlelnie kellett volna az adókijátszásra alapot adó anomáliákat. A közigazgatási eljárás során egyértelműen bebizonyosodott, hogy a 4 egyed adás vétele ténylegesen 2010. novemberben valósult meg, 2011. áprilisában ezek fűlszámait felhasználva teljesen más 4 szarvasmarhát vásárolt meg és adott el a felperes. A felperesnek kereskedelmi tevékenysége, illetve a szarvasmarhák megvásárlása körében megfelelő gondossággal kellett volna eljárnia, de nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az adókijátszásban ne vegyen részt.

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

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes nem tudta bizonyítani az új eljárást elrendelő bíróság jogerős ítéletében adott iránymutatásba foglalt tényeket. Az alperes által feltárt tényekből „a formális, logikai szabályok figyelembe vétele mellett” arra lehet következtetni, hogy amennyiben az ENAR nyilvántartási számoknak megfelelő füljelzőszámok kiadása és használata az előírásoknak megfelelően történik, akkor nyilvánvaló, hogy 2010. évben már külföldre értékesített szarvasmarhák ismételt 2011. évi újbóli értékesítésére nem kerülhet sor, illetve ezek ismételten be sem szerezhetők. A hatósági állatorvosi igazolások miatt azonban az ügyben csak az értékesítési körülményekkel kapcsolatos anomáliákra, illetve arra vonható le jogszerű következtetés, hogy a füljelző számok ismétlődnek a szállítmányokban. Tekintettel arra is, hogy a hatósági állatorvos által kiállított igazolások valóságtartalmának megkérdőjelezésére konkrét bizonyíték nem áll rendelkezésre, az adóhatóság által feltárt adatok nem alapozzák meg a bizonylatok tartalmi hiteltelenségét. Mindezek miatt a perben megfordult a bizonyítási teher és a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 336/A. § (2) bekezdése értelmében az alperesnek kellett volna igazolnia megállapításai helytállóságát, de bizonyítási indítványt nem terjesztett elő. Tekintettel arra, hogy a számlák tartalmi hiteltelensége nem bizonyított, a felperessel

szemben jogkövetkezmény sem alkalmazható. Az új eljárásban szükséges a tényállás ismételt feltárása, amely során figyelemmel kell lenni arra, hogy az eddig beszerzett bizonyítékok nem támasztják alá a számlák tartalmi hiteltelenségét.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 206. § (1) bekezdésének, 336/A. § (2) bekezdésének, az Áfa tv. 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, Számtv. 15. § (3) bekezdésének, 165. § -ának, 166. § (1) és (2) bekezdéseinek.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság az új eljárás során nem teljesítette a jogerős ítéletbe foglalt iránymutatást, nem bizonyította a számlák tartalmi hiteltelenségét. Az első fokú bíróság eljárási és anyagi jogszabálysértés nélkül hozta meg ítéletét.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Pp. 336/A.§-ának (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy ha a közigazgatási eljárás hivatalból indult, vagy a közigazgatási szerv a tényállás megállapítási kötelezettségének nem tett eleget, a közigazgatási szerv köteles a határozat alapjául szolgáló tényállás valóságának bizonyítására, ha azt a felperes vitatja. A perbeli esetben a közigazgatási eljárás hivatalból indult. A rendelkezésre álló adatok szerint azonban a peres eljárás során nem merült fel adat arra nézve, hogy az alperesi határozatban megállapított tényállás valótlan lenne. Az adóhatósági határozatok szerinti tényállást maga a felperes sem vitatta, az ebben megállapított adatokat, tényeket, bizonyítékokat nem vonta kétségbe, illetve ezek megdöntésére vonatkozó bizonyítást a perben, a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján eljárva, nem ajánlott fel. (Nem nevezett meg hitelt érdemlő bizonyítékot annak alátámasztására, hogy a perben vitatott 4 egyedet ténylegesen 2011-ben vásárolta volna meg, nem adott magyarázatot az ENAR számok ismétlődésére sem. Kizárólag az ENAR rendszer sajátosságainak vizsgálata céljából kérte igazságügyi szakértő kirendelését, amit az első fokú bíróság, mint a per érdemi eldöntése szempontjából szükségtelen indítványt, helytállóan utasított el.) A bizonyítási teher átfordulására a vonatkozó törvényi rendelkezés és az e tárgyban következetes bírói gyakorlat szerint csak akkor kerülhet sor, ha felperes nem csak állítja a tényállás valótlanságát, hanem azt hitelt érdemlő bizonyítékkal cáfolja is (KGD2012.140., BH2011.74., EBH2010.2173.). Önmagában az, hogy a fél álláspontja szerint valamely bizonyíték nem minősíthető hitelt érdemlőnek, illetve téves a határozat szerinti bizonyítékok értékelése nem a Pp. 336/A § (2) bekezdésének, hanem a Pp. 206.§ (1) bekezdésének körébe tartozó kérdés. A bíróságnak ugyanis a

tényállást a felek előadásainak és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak az egybevetése alapján kell megállapítania, a bizonyítékokat egyenként és maguk összességében, egymással egybevetve kell értékelnie, meggyőződése szerint kell elbírálnia és e körben indokolási kötelezettségét is teljesítenie kell, mely utóbbit a Pp. 221. § (1) bekezdése fogalmazza meg.

A Kúria jogi álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen tulajdonított kiemelt jelentőséget annak, hogy az adóhatóság nem bizonyította a hatósági állatorvosi okiratok tartalmi hiteltelenségét. A szarvasmarha fajok egyedeinek jelöléséről, valamint egységes nyilvántartási és azonosítási rendszeréről szóló 99/2002. (XI.5.) FVM rendelet 30. § (1) bekezdése értelmében ugyanis a hatósági állatorvos feladata adminisztratív jellegű. A szarvasmarha útlevelel adattartamának ellenőrzéséből, az útlevelel és egyéb dokumentumok átnézéséből, illetve állategészségügyi jellegű vizsgálatból áll. A hatósági állatorvosnak nem feladata az ENAR számok ellenőrzése, esetleges ismétlődésének kiszűrése, nem tekint bele az ENAR nyilvántartásba, csupán azt ellenőrzi, hogy az állatok rendelkeznek-e füljelzővel, a dokumentumokon ez a szám szerepel-e, a gépjárműn rajta van-e az összes irattal ellátott egyed.

A Kúria, a rendelkezésére álló iratok alapján, azt is megállapította, hogy az adóhatóság teljesítette az új eljárásra adott iránymutatást. Az ennek eredményeként hozott érdemi döntését ugyanis nem „pusztán az ENAR nyilvántartásra” alapította, feltárta az értékesítések útját és az ezekkel kapcsolatos releváns adatokat. Az elsőfokú bíróság tehát az előzőekben részletezettek miatt tévesen döntött a bizonyítási teher megfordulásáról, és arról, hogy az alperes eljárása nem felelt meg a jogerős ítéletnek továbbá az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdéseinek.

A Kúria, a Pp. 275.§ alapján eljárva, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben az elsőfokú bíróság ítéletében megállapított tényállást még a következőkkel egészíti ki:

A felperes olyan szarvasmarha kereskedelemmel foglalkozó társaság, amely tevékenységét határozatba foglalt engedély alapján végzi. Ez tartalmazza, hogy az engedélyköteles élőállat kereskedelmi tevékenységről szóló többször módosított 64/432/EGK tanácsi irányelv 13. cikk b) pontja alapján köteles nyilvántartást vezetni és az adatokat legalább három évig megőrizni, illetve ellenőrzéskor rendelkezésre bocsátani. Szarvasmarha félek esetében a tulajdonos nevét, az állat származási helyét, megvásárlásának időpontját, kategóriáját, azonosító számát kell vezetnie, az állatokat szállítók, szállítmányozók engedélyének számát, szállító járművét, vevő nevét, címét, az állatok rendeltetési helyét, az úti tervek másolatait, az egészségügyi bizonyítványok sorszámát.

A felperes az adóhatóság felhívásának eleget téve rendelkezésre bocsátotta a beszerzésekről és értékesítésekről szóló számláit, az ezekhez szervesen kapcsolódó azonosító adatokat tartalmazó listákkal és egyéb számviteli bizonylatokkal együtt. Ezek feldolgozását követően rögzítette az adóhatóság, mégpedig iratszerűen, hogy a 2011/RK/43. számú számlában értékesített élőállatok közül a kapott fülszám listán feltüntetett 45., 56., 57., és 60. sorszám szerinti ENAR szám megegyezik a 2010/RK/180. számú számlában szereplő 2., 3., 29. és 4. sorszám alatti krotália számmal. Ezt a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során éppúgy nem vitatta, mint azt, hogy az őstermelők a 4 egyedet 2010. november 11-én értékesítették. A 2010.évi értékesítéshez kapcsolódó adatok helyességét bizonyítja az ÉBÁ Igazgatóság adatszolgáltatása is, illetve az állatkísérő jegyeknek a krotáliára, illetve állatútlevél számra vonatkozó adattartama. A felperes által kétségbe nem vont számviteli dokumentumok értelmében 2010. évben a 4 szarvasmarha 2010. november 12-én került a felpereshez, aki ezeket ugyanezen a napon exportálta.

Az elsőfokú bíróság tévesen nem tulajdonított jelentőséget a 2010. évi értékesítés valóságát igazoló, felperes által kétségbe nem vont, ellenbizonyítással meg nem döntött adatoknak akkor, amikor a 2011. évi számlákat vizsgálta. Nem lehetséges ugyanis ugyanazokat a szarvasmarhákat kétszer belföldön ugyanattól az őstermelőtől, ugyanolyan láncolatban beszerezni abban az esetben, ha azok már az első értékesítést követően véglegesen külföldre kerültek. Kiemeli még a Kúria, hogy 2010. évben a 4 egyedet felvásárlási jeggyel értékesítették és szarvasmarha útlevelet is kértek a külföldre történő kiszállítás miatt. Az ebben az időpontban megkért útlevélszámok valódiságát és létező voltát a hatóság is megerősített tájékoztatásában, amelyben rögzítette azt is, hogy a 2011. áprilisában bejelentett exporthoz kapcsolódó útlevél számon nem létezők az azonosítók.

Abból a kétséget kizáróan bizonyított tényből következően, hogy a felperes nem vehette meg a vizsgált időszakban a 4 egyedet, mivel ezeket már 2010-ben megvásárolta, értékesítette, egyértelműen, okszerűen és a logika szabályainak is megfelelően az következik, hogy a 2011. évi gazdasági esemény során felhasznált egyedek nem valós füljelzőszámmal ellátottak voltak, tekintettel arra, hogy az export esetén az állatok darabszáma megegyeztek, tehát a perrel érintett számlák tartalmilag hiteltelenek.

Osztja a Kúria az alperes jogi álláspontját a tekintetben is, hogy a felperesnek kellő körültekintés tanúsítása mellett tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszás részesévé válik. A felperesnek be kellett volna tartania a tevékenységére vonatkozó, részére határozatban is előírt kötelezettségeket. Abban az esetben ugyanis, ha így, tehát kellő gondossággal jár el, akkor kiszűrhetette volna,

hogy ugyanazon fülszámú állatokat már másodjára vásárolja meg, hiszen az adóhatóság is a fülszámok ismétlődését a felperes által szolgáltatott és rendszerezett adatok alapján állapította meg. Egyértelmű, hogy erről kellően gondos eljárás során a felperesnek tudomással kellett volna bírnia, de a kellő körültekintést elmulasztotta. Nem tette meg a speciális tevékenységével kapcsolatos ésszerű intézkedéseket sem annak érdekében, hogy az ügyletek kapcsán adókijátszás ne valósuljon meg. A felperes nem nevezett meg egyetlen egy olyan intézkedést sem, amely a bizonyítottan tartalmilag hiteltelen, nem valós gazdasági eseményt tartalmazó számla kapcsán a javára értékelhető lenne. A felperes, mivel az állatok azonosítása az ENAR számon keresztül oldható meg, és a piaci körülményeket jól ismerő a kereskedő, a fülszám ismétlődés kiszűrésére felhasználhatta volna adatbázisát, de ezt nem tette meg. Az alperes ezért érdemi döntését az Áfa tv. 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának megfelelően hozta meg.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján, hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A perköltségre vonatkozó ítéleti rendelkezések a Pp. 78. § (1) bekezdésében, illetve a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontjában, 50. § (1) bekezdésében és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésén alapulnak.

Budapest, 2015. november 26.

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