

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.034/2016/10.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet előadó bíró,
Huszárné Dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Mayer M. Balázs ügyvéd

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe)

Az alperes képviselője: Dr. Tóth Eszter jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: A Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
4.K.27.011/2015/17. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.011/2015/17. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 842.900 (nyolcszáznegyvenkétezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Felperesnél az adóhatóság áfa adónemben 2009. és 2010. évekre folytatott vizsgálatot, melynek eredményeképpen elsőfokú határozatával a felperes terhére 8.429.000 forint adókülönbözetet állapított meg, kötelezte ennek, valamint a felszámított adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. A fellebbezés nyomán eljár alperes 2014. november 25-én kelt 1842134098/2014. számú

határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

- [2] A revízió megállapította, hogy a felperes 2010. június 8-án állított ki negatív előjelű, érvénytelenítő helyesbítő számlát, amelyben 2010. június hónapra 4.476.281 forint adóalap után 895.255 forinttal csökkentette a fizetendő adóját. A számlán szereplő teljesítési időpont 2008. szeptember 30. A megjegyzés rovatba rögzítette, hogy „leszámlázott és el nem szállított áruk számlázása 2009. július 1. előtti teljesítés miatt 20% áfa. A vizsgálat megállapította, hogy a felperes és a N. Kft. 2008. augusztus 13-án kötött szállítási szerződést, melyhez 5 darab 2008. szeptember 30-i keltezésű felperesi kimenő számla kapcsolódott, amelyekben a felperes 10.008.969 forint értékben számlázott építési anyagokat a N. Kft. részére. Az iratanyagban található egy 2009. július 16-án kelt tárolási nyilatkozat, amely szerint a kiszámlázott és értékesített termékeket a felperes térítésmentesen tárolja 2010. május 31-ig. A nyilatkozaton szereplő 5 darab számlából csak hármat tüntettek fel. A 2009. december 31-i leltár szerint a N. Kft. tulajdonát képező termékek a felperes telephelyén vannak, a leltár a felperesi alkalmazottak aláírását tartalmazza, ugyanakkor a N. Kft. részéről az okiratot senki nem írta alá.
- [3] Az adóhatóság megállapította, hogy ebből következően az nem hiteles dokumentum, nem bizonyítja, hogy az áruk a felperes telephelyén voltak, hogy a N. Kft. a 2009. december 31-i mérleghez kapcsolódó adatai között készletet 0,- forint értékben szerepeltetett, azaz a cég készlettel nem rendelkezett. Az adóhatóság megállapította, hogy az érvénytelenítő, helyesbítő számlán feltüntetett cím sem volt helyes. Nem volt bizonyítható, hogy a N. Kft. az érvénytelenítő helyesbítő számlát átvette volna. A vizsgálat utalt az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 77.§ (1) bekezdés a) pontjának aa) alpontjára, illetve a 78.§ (1) bekezdés a) pontjának a) alpontjára, annak kiemelése mellett, hogy az utóbbi jogszabályhelyben rögzített feltételek nem teljesültek. Mindazonáltal tehát 895.000,- forint áfa adókülönbözet keletkezett a felperes terhére.
- [4] Ezen túlmenően a revízió megállapította azt is, hogy több láncértékesítésnek minősíthető szerződéses kapcsolatot hozott létre a felperes, így a tárgyidőszakban térkövet vásárolt a W. Kft.-től és a számlák áfatartalmát visszaigényelte. A vásárlásról szerződés nem állt rendelkezésre. A felperes az áruját saját gépjárművel fuvarozta Ausztriából, Norchkirchenből Magyarországra, Paksra, a telephelyére. A fuvarozáshoz kapcsolódó menetlevél, szállítólevél, illetve CMR okmányokból azt állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes a térkövet Ausztriában vette át, rakta járműre, feladó a W. Gmbh volt, az átvevő és a fuvarozó pedig maga a felperes. Az adóhatóság rögzítette, hogy felperes nemzetközi fuvarengedéllyel nem rendelkezett, amelyből következően csak a saját tulajdonú áruját szállíthatta. Rögzítette azt is, hogy a felperesi számlakibocsátó a W. Kft. egy magyar cég, testvércége a W. GmbH-nak, amely egy külföldi társaság, a két cég közötti beszerzéseket keretszerződés tartalmazza. Az iratanyag között található volt a felperes és a W. Kft. közötti bizományosi szerződés amely tételezte egyebek között a számlázás módját, illetve az árukiadás rendjét. Megállapította az adóhatóság, hogy láncértékesítés valósult meg a gyártó W. GmbH, a belföldi vevő W. Kft. és a felperes között. A felperes az árut a kft.-től rendelte meg, amely aztán megrendelte a gyártótól, majd a térkövet a felperes közvetlenül a gyártótól, annak telephelyén átvéve saját járművel fuvarozta a saját paksi telephelyére. A gyártó és a felperes között számlamozgás nem volt, a gyártó naponta számlázta ki a belföldi vevőnek a felperes részére szánt árukat, a belföldi vevő pedig kiállította a megfelelő számlákat a felperes részére.
- [5] A felperes a térkő feletti rendelkezési jogot, tulajdonjogot már külföldön megszerezte. A fuvarozás megkezdésének helye Ausztria, rendeltetési hely Magyarország, egymástól eltérő két országban van,

amely két értékesítés, ám csak egy fuvarozás történt. Alperes szerint a fuvarozásos értékesítés a W. Kft. és a felperes közötti értékesítés volt, miután a felperes mint végső beszerző bonyolította a fuvarozást. A lánc legutolsó teljesítési helyére alkalmazandó az Áfa tv. 26.§-ának szabálya, amely szerint a teljesítési hely ahol a termék fuvarozása megkezdődik, vagy feladása megtörténik. A terméket kétszer értékesítették úgy, hogy az az osztrák feladótól a végső vevőhöz, a felpereshez került elszállításra. Ezért az alperes az Áfa tv. 27.§ (1) bekezdése és 3.§ a) pontját kiemelve rámutatott, hogy a W. kft. és a felperes közötti jogügyletek Ausztriában teljesített szerződések voltak, a teljesítése helye tehát külföld, amely viszont nem tartozik az Áfa tv. területi hatálya alá. Erre figyelemmel a kft. nem volt jogosult áfa felszámítására, áthárítására, a felperes pedig nem volt jogosult annak visszaigénylésére. Utalt még az alperes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) illetőleg a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) rendelkezéseire is, melyeket a felperes megsértett. Az alperes nem ismerte el a befogadott számlákon rögzített áfa jogszerű visszaigénylését.

- [6] További láncértékesítéses ügylet volt a felperes részéről az Ú. Zrt.-től befogadott számlák kapcsán folytatott ügylet, ez esetben a gyártó a F. AT volt, a belföldi vevő az Ú. Zrt., amely a számlák szerint továbbértékesítette a térkövet a felperesnek. Ez a jogügylet csak annyiban különbözött a megelőzőtől, hogy a felperes a terméket közvetlenül a gyártótól rendelte meg. E körben is azt állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes az áru felett a rendelkezési jogot már Ausztriában megszerezte. Így az áfa visszaigénylés nem jogszerű, az adókülönbözet megfizetésére kötelezte felperest.
- [7] Ugyancsak láncértékesítést állapított meg az alperes a tárgyidőszakban a fenyő fűrészárak vásárlása kapcsán a F. Kft.-től befogadott számlák vonatkozásában is. Itt a gyártó a szlovákiai székhelyű D, és R. partnercég volt, a felperes két szlovák településről a fuvarozást maga végezte Paksra, a gyártók a S. Kft.-nek számláztak. Az adóhatóság az áru útját a gyártótól a S. kft.-n át a F. kft.-n keresztül a felperes viszonylatában állapította meg. Rögzítette, hogy a S. Kft. törlésre került, ott kapcsolódó vizsgálat lefolytatásának nem volt lehetőség. A F. Kft. egyes értékesítésekhez állított ki ugyan szállítólevelet a felperes részére, ám az önmagában nem igazolta, hogy a felperes az árut tőle vette át, miután az egyéb okiratok, menetlevelek, CMR okmányok szerint az árut a felperes Szlovákiában vételezte, rakta fel gépjárműre és szállította a paksi telepére. Tehát az áruk feletti rendelkezési jogot Szlovákiában szerezte, miután ott sajátjaként rakodta fel. E vonatkozásban is az Áfa tv. 26.§-a szerint kellett eljárni.
- [8] Ugyancsak a tárgyidőszakban és ugyancsak fenyő fűrész árut vásárolt felperes a W. Kft.-től szóbeli megállapodás alapján, a számlákon kívül a felperest csak egy átutalási és pénztárbizonylattal rendelkezett. Felperesi ügyvezető úgy nyilatkozott, hogy ezt az árut is saját gépjárművel szállította, saját maga Szlovákia négy településéről. A gyártókat egyébként a W. Kft. ügyvezetője nem nevezte meg, erre figyelemmel az adóhatóság a cégnél ellenőrzést kezdeményezett, amely eredménytelen volt. A CMR-en szereplő külföldi cégek okán a revízió nemzetközi megkeresést kezdeményezett, melynek alapján azt állapította meg, hogy szlovákiai illetőségű H. sro. cég nem állt közvetlen üzleti kapcsolatban a felperessel, egy debreceni cégnek Sz. Kft.-nek értékesített. A felperesi CMR-ek alapján az állapítható meg, hogy az árut a felperes a szlovák társaság székhelyén átvette és a saját gépjárművel Paksra szállította. A Sz. Kft.-t. mint ismeretlen székhelyű céget 2010-ben törölte a cégbíróság. Nála kapcsolódó vizsgálatot lefolytatni nem lehetett és nem lehetett megállapítani azt sem, hogy a Sz. Kft. és a W. Kft. állhatott-e egymással kapcsolatban. A másik szlovák cég az A. sro. tekintetében az volt megállapítható, hogy a cég Magyarországra nem végzett értékesítést. Az iratok alapján nem volt megállapítható, hogy az árut ki vette át, és ki fuvarozta Magyarországra. Vele

kapcsolatba került még a S. kft., akinél szintén nem lehetett kapcsolódó ellenőrzést lefolytatni, mert 2012-ben törölték. Azonban az adóhatóság szerint a láncolat fennállt, függetlenül attól, hogy annak nem minden tagja ismert. Egyébként a felperesi menetlevél szerint a felperes fuvarozta a fenyőárut Szlovákiából Magyarországra. Ugyancsak felmerült a neve a Sz. Kft.-nek is, azonban nevezett céget ellenőrizni nem lehetett mert törölték. Összességében tehát megállapította az alperes, hogy a CMR-ek az igazolják, hogy az árut a felperes szállította Szlovákiából Paksra. Rögzítette az adóhatóság, hogy az értékesítési láncolat nem minden tagja volt ismert, a W. Kft. és a Sz. Kft. egymással való gazdasági kapcsolatban állt-e, ez nem volt megállapítható.

- [9] A W. Kft.-vel kapcsolatos jogügyletnél is láncértékesítés volt, a gyártó után legalább egy közbeiktatott belföldi vevőtől a terméket a felperes vásárolta meg, úgy hogy az első értékesítőtől közvetlenül a végső beszerzőhöz, a felpereshez került, akként, hogy azt a felperes szállította el saját fuvarszakkal Szlovákiából Magyarországra, Paksra.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [10] A felperes keresetlevelében a határozat felülvizsgálat hatályon kívül helyezését kérte. Utalt a N. Kft.-vel kapcsolatos érvénytelenítő számlával összefüggésben arra, hogy a 2008. augusztus 13-i szerződés tartalmazta, hogy a vételár kiegyenlítéséig a termékek tulajdonjogát a felperes, mint eladó fenntartja. Sérelmezte, hogy az alperes nem állapította meg, hogy az általa kibocsátott számlák ellenértéke kifizetése megtörtént-e vagy sem. Utalt arra, hogy az eljárás iratai alapján az sem igazolt, hogy áru kikerült-e egyáltalán a társaság tulajdonából. Amennyiben a tulajdonjog nála maradt, úgy a helyesbítő számla szükségszerűen jogszerű, hiszen ebben az esetben lényegében nem történt más, mint egy meghíúsult ügylet lekönyvelése. Nem tulajdonított jelentőséget annak, hogy a számla kézbesítése a N. Kft. részére megtörtént-e vagy sem, és állította, hogy annak az adminisztrációs hibának sem lehet jogkövetkezménye, hogy a számlán téves címet tüntetett fel. Leszögezte, hogy az Áfa tv. 78.§ (3) bekezdés a) pontjában szereplő jogosult nem a N. Kft. hanem ő maga, azaz a felperes. Az általa kibocsátott bizonylat megfelelt a Pp. 196.§ (1) bekezdés d) pontjának, az tehát hiteles okirat volt. Nézete szerint egyébként a számlához azaz az alapbizonylatok kiállításának időpontjához képest, tehát 2008. szeptember 30-hoz képest az elévülési idő is bekövetkezett. A jogügyletre szerinte az Áfa tv. 77.§ (2) bekezdés b) pontja volt az irányadó. Rögzítette, hogy a N. Kft. felszámolója az érvénytelenítő számlát átvette. Bizonyítási indítványt tett arra nézve, hogy ezt megkapta-e a kft.
- [11] A láncértékesítések vonatkozásában pedig utalva az Áfa tv. 26.§, 27.§ (1)-(2) bekezdésére, előadta, hogy jelentőséggel bír az a hely, ahol a beszerző nevére szóló rendeltetéssel szolgáltatják ki az árukat. Az egyes jogügyletekben közös elem, hogy a külföldi gyártótól a szállítást ő maga, tehát a felperes végezte, ebből a szempontból a határozat ténymegállapításai helyesek. Az áru kiszolgáltatása azonban már nem a felperes, hanem a belföldi vevők nevére történt, akik közvetítőként nagykereskedőként vettek részt az ügyletben. Az árut a belföldi vevő részére szóló rendeltetéssel adta fel a gyártó, az áruknak a társaság csupán jogszerű dologi várományosa volt. Álláspontja szerint hibás az az állítás, hogy a felperes, és a külföldi feladók között közvetlen kapcsolat lett volna. Nézete szerint két értékesítés történt, az első a gyártó, tehát a külföldi eladó és a belföldi vevő között, a második pedig a belföldi vevő és a felperes között. Ez utóbbi az Áfa tv. 26.§ szerinti értékesítést követő értékesítés, ezért a teljesítés helye már Magyarország. Az árukat egy magyar partnerétől szerezte be egy olyan időpontban, amikor az áru fizikailag már a saját telephelyén volt. Erre tekintettel álláspontja szerint az Áfa tv. 27.§ (3) bekezdés b) pontja

alkalmazandó.

- [12] A F. Kft. tekintetében kiemelte, hogy a jármű Szlovákiából indult, de megállt Salgótarjánban, ott állította ki a kft. a számlákat, a felperesi képviselő kifizette az összeget, tehát a tulajdon megszerzése az áru fölött ekkor történt. Egyébként a belföldi vevő minden esetben Magyarországon állította ki a számlát, a felperesi társaság részére.
- [13] A W. Kft. esetében utalt arra, hogy ellentétben a többi fuvarral nem a felperes, hanem a W. Kft. szállította az árut Paksra, és ebben az esetben is Magyarországon került sor a számlák kiállítására. Bizonyítási indítványokat tett mindezek alátámasztására, illetőleg igazságügyi szakértői kirendelését a tachográf korongok vizsgálatára.
- [14] A felperes a kereset elutasítását kérte. Álláspontja nem valósult meg az a fontos jogszabályi feltétel, hogy a helyesbítő számla vonatkozásában, hogy az érvénytelenítő számlát megküldte a jogosultnak a felperes. Vitatta, hogy az elévülés bekövetkezett volna az érvénytelenítő számla vonatkozásában, ugyanis az érvénytelenítő számla kiállításának az ideje releváns ebben a körben. Az Áfa tv. 26.§, 27.§-ának értelmezéséhez pedig felhívta annak miniszteri indokolását, valamint a CMR-re vonatkozó szabályozást, megállapítva, hogy a felperes fuvarozási tevékenységet végzett, amikor az általa megvásárolt árut elszállította, a felperes a láncértékesítés végső szereplője volt. Nincs annak jelentősége, hogy az egyik ügyben a Szlovákiából hazafelé jövet Salgótarjánban megállt, amely egyébként okiratokkal kétséget kizáróan alá sem támasztható.

Az elsőfokú ítélet

- [15] A Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.011/2015/17. számú ítéletével a keresetet elutasította.
- [16] Annyiban egészítette ki a tényállást, hogy a N. Kft.-s jogügylet esetében az alapszámlák kifizetésére nem került sor, a tulajdonosváltás nem történt meg, azaz áru a felperes tulajdonában maradt. Idézte az Áfa tv. 77.§ (2) bekezdés b) és a 78.§ (1) bekezdés a) pontját a bíróság, melyet úgy értelmezett, hogy ezen jogszabályi rendelkezések fényében a felek viszonylatában a felperes volt a kötelezett és a N. Kft. a jogosult. A felperes akkor csökkenthette utólagosan az adóalapját, hogyha a N. Kft. rendelkezésére állt az érvénytelenítő számla. Ezt kellett volna felperesnek bizonyítania, figyelemmel az Art. 99.§ (2) bekezdésre is. Felperes azonban csupán állította, de nem bizonyította, hogy a felszámoló részére megküldte az érvénytelenítő számlát. A megkeresett felszámoló azt támasztotta alá, hogy nem kapta meg a N. Kft.-től a szóban forgó számlát. Az e körben meghallgatott tanú okirati bizonyíték nélkül nem tudja alátámasztani a felperesi állítás valóságtartalmát. Ezáltal az érvénytelenítő számlával kapcsolatos adóhatósági megállapítás jogszerű volt.
- [17] A láncértékesítésekkel kapcsolatban kiemelte a bíróság, hogy minden egyes szerződéses konstrukció közös eleme az volt, hogy a külföldi gyártót követte minimum egy belföldi vevő, egy magyar cég, aki a számlákat a felperes felé kiállította. Az is tény, hogy a felperes saját járművével szállította haza a termékeket Ausztriából, illetőleg Szlovákiából a Paksi telephelyére. A rendelkezésre álló dokumentumok között megtalálhatóak voltak a CMR okmányok, amelyeken a feladó a gyártó, az átvevő pedig a felperes, kiszolgáltatósi hely Ausztria, illetve Szlovákia, vagy egy esetben Paks, a fuvarozó pedig a felperes. Rendelkezésre álltak a gyártó által kiállított szállítólevelek, a felperes által kiállított menetlevelek, a belföldi vevő által kibocsátott számlák. Ugyanakkor nem állt

rendelkezésre a külföldi gyártó és a belföldi vevő közötti értékesítést igazoló számla.

- [18] A bíróság tehát azt állapította meg, hogy a felperes nem igazolta azt a keresetlevelében írt állítását, hogy a gyártó az árut a belföldi vevő részére szóló rendeltetéssel adta fel. Ennek tükrében egyértelműen megállapítható, hogy a rendeltetés a gyártó részéről a felperes nevére szólt. Idézte az Áfa tv. 26.§-át, 27.§ (1) és (3) bekezdését az ítélet, valamint az ehhez fűzött miniszteri indokolást, mely szerint amennyiben a terméket feladják, vagy elfuvarozzák, akkor a törvény fő szabályként a termékértékesítés helyének azt a helyet jelöli meg, ahol a termék a feladás idején vagy a fuvarozás megkezdésekor van. Olyan ügyleteknél amikor ugyanazt a terméket többször értékesítik egymás után miközben a termék az első értékesítőtől közvetlenül az utolsó vevőhöz kerül, a fő szabályt csak az egyik értékesítésre lehet alkalmazni, hiszen a termék is csak egyszer mozog fizikálisan. A termék mozgásához köthető értékesítés előtti termékértékesítés előtti helye a feladás, vagy a fuvarozás megkezdésének helye, míg a későbbi termékértékesítés teljesítési helye a küldeménykénti megérkezés, vagy a fuvarozás befejezésének helye. Rögzítette, hogy a kialakult bírói gyakorlat szerint a láncértékesítésnél legfontosabb annak a személynek a meghatározása, amely azt az értékesítést teljesíti, amelynek közvetlen következtében a termék elfuvarozásra kerül. A termék elfuvarozásával járó értékesítés teljesítési helye az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Ezt megelőző értékesítés teljesítési helye szintén az a hely, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor volt. Az ezt követő értékesítések teljesítési helye a fuvarozás rendeltetési helye.
- [19] A bíróság úgy foglalta össze a felek közötti vélemény különbséget, hogy a felperes álláspontja szerint a fuvarozásos értékesítés a gyártó és a belföldi vevő között zajlott le, míg az alperes szerint a belföldi vevő és a felperes között. A felperes állítása szerint tehát a belföldi vevő és közte történt az értékesítés, tehát a fuvarozást követő értékesítés a teljesítési helye, a fuvarozás rendeltetési helye, azaz Magyarország volt, az alperes álláspontja ezzel szemben az, hogy miután a fuvarozásos értékesítés, azaz a belföldi vevő és a felperes közötti értékesítés külföldön volt, áfás számlát nem lehetett kiállítani, a területenkívüliség miatt.
- [20] A bíróságnak abban kellett állást foglalni, hogy ki teljesítette a fuvarozásos értékesítést. Egyértelmű az a tényállási elem, hogy Ausztriában, illetve Szlovákiában rakodták fel az árut. Egyértelmű az is, hogy a menetleveleken a kiinduló állomás a gyártó telephelye, az érkezés pedig Paks volt, tehát a felperes telephelye. Semmilyen adat nincs arra, hogy a gyártó és a belföldi vevő közötti értékesítés közvetlen következményeként került az áru elfuvarozásra. Ennek megállapításához a bíróság szerint az kellett volna, hogy a felperes ne sajátjaként szállítsa az árut, azaz csak fuvarozó legyen, ne pedig tulajdonos. Ennek további feltétele lett volna a közte és a belföldi vevő közötti fuvarozási szerződés megléte. Ilyen viszont nem volt, különös tekintettel arra, hogy a felperes külföldi fuvarengedéllyel nem rendelkezett. Utóbbi hiánya egyben azt is jelenti, hogy csak a saját tulajdonát szállíthatja.
- [21] Ezt követően egyes konkrét ügyletekkel kapcsolatosan tett konkrét felperesi állításokra tért ki a bíróság, így a F. Kft.-vel történő beszerzéssel kapcsolatban és a salgótarjáni állomás beiktatásával kapcsolatosan azt rögzítette, hogy figyelemmel az Sztv. 15.§ (3) bekezdésére, valamint a rendeltetésszerű joggyakorlásra, a bizonylati fegyelemre és az okirati és egyéb bizonyítékokra is, a felperes által az adóhatóság rendelkezésére bocsátott okiratok nem támasztják alá, hogy valóban megállt Salgótarjában és, illetve hogy ott került sor a tulajdonjog átszállásra. Mint ahogy azt sem támasztja alá okirat, hogy Salgótarjában történt meg az ellenérték megfizetése. Ebben a körben rögzítette a bíróság, hogy a számviteli alapbizonylatok hiányosságát tanúvallomással és szakértői nyilatkozattal nem lehet pótolni. Az áfa visszaigénylés jogszerűségének megismeréséhez a felperesnek együttesen kellett volna rendelkezésére álljon a külföldi fuvarengedély, a közte és a

belföldi vevő közötti fuvarszerződés, a közte és a vevő közötti adásvételi szerződés, amely Magyarországi teljesítést igazolt, a belföldi vevő részére a felé kiállított számla, olyan menetlevél, amely magyarországi közbenső megállást igazol. Kétséget kizáróan megállapítható, hogy ezekkel az iratokkal a felperes nem rendelkezett. Míg az adóhatóság rendelkezésére álló CMR szállító levél, menetlevél, számla, nem bizonyítja a belföldön történő tulajdonszerzést.

- [22] A W. Kft.-vel kapcsolatosan pedig azt állapította meg a bíróság, hogy a felperes a bírósági tárgyaláson azt állította, és ennyiben ez az eset különbözik a többitől, hogy ekkor a belföldi vevő azaz a W. Kft. szállította a terméket Paksra. Az elsőfokú ítélet az indokolásában összefoglalóan azt állapította meg, hogy olyan ellentmondásos nyilatkozatok születtek ebben a körben, de magának a felperesnek a nyilatkozata is ellentmondásos volt, akár a keresetlevélben, akár a per során tett nyilatkozatát tekintve, amely alapján nem derül ki, nincs olyan irat amely igazolná, hogy valóban a W. kft. szállította az árut a paksi telephelyre. Ezzel szemben az állapítható meg hogy ebben a körben is a felperes végezte a szállítást, a W. kft.-hez köthető gyártók által kiállított CMR okmányokon a feladó a gyártó, az átvévő pedig a felperes, az átvétel helye Szlovákia. Kiszolgáltatási helye pedig Paks. Tehát ebben az esetben is helyes következtetésre jutott az adóhatóság.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [23] A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen a támadott jogerős ítélet megváltoztatását kérte, akként hogy a Kúria a felperesi keresetnek adjon helyt, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően helyezze hatályon kívül, másodlagosan a bíróság új eljárásra kötelezését kérte. Megsértett jogszabályként az Áfa tv. 26. és 27.§-át, 77.§ (2) bekezdés b) pontját, 78.§ (1) bekezdését, az Art. 99.§ (2) bekezdését és a Pp. 206.§ (1) bekezdését jelölte meg, ez utóbbit azzal kapcsolatban, hogy a bizonyítékokat a bíróság okszerűtlenül mérlegelte, sérelmezte, hogy a bíróság a szabad bizonyítás elvét megsértve önkényesen ragadott ki okirati bizonyítékokat a bizonyítékok köréből, és azokat a tényállási elemeket fogadta el, amelyek ezzel voltak bizonyíthatók. Iratellenesnek tartja a bíróság azon megállapítását, hogy a N. Kft.-nek a számla megküldését nem igazolta a felperes, mivel álláspontja szerint ezt P. L-né tanú vallomása egyértelműen alátámasztotta, téves következtetést vont le a bíróság a felszámoló nyilatkozatából.
- [24] A láncértékesítéssel kapcsolatban arra utalt, hogy a felperesi ügyvezető és a meghallgatott tanúk vallomásai azt támasztották alá, hogy nem a felperes volt az áruk elsődleges címzettje. Álláspontja szerint a CMR okmányok csak a fuvarozás adminisztrációját tartalmazzák, az áru rendeltetését illetően nincs szerepük. Kifejtette, hogy logikátlanak tartja az ítélet azon indokolását, amely összefüggést vél felfedezni a felperes fuvarengedélye és az áruk feletti tulajdonjog megszerzése között, aztán rögzíti, hogy a tárgyaláson a tanúk igazolták, hogy felrakodást követően a felperes szállította az árut, de már Magyarországon számoltak el a vételár megfizetése is itt zajlott, mely szerint a tulajdonjogot csak Magyarországon szerezhette meg a felperes. Iratellenes az az ítéleti megállapítás, hogy nem volt igazolható, hogy Magyarországon történt a tulajdonjog átszállása, mivel a felek szándéka, az elszámolás, a menetíró korong is ezt volt hivatva igazolni. A W. Kft.-vel összefüggésben pedig azt emelte ki, hogy az ítélet is a tényállás tisztázatlanságát állapította meg, amely a felperes álláspontját támasztja alá, tehát, hogy a határozatot hatályon kívül kellett volna helyezni.
- [25] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte, utalt a Pp.

161.§ (1), 206.§ (1), 215., 221.§ (1), 275.§ (1) és (4) bekezdéseire. Álláspontja szerint az elsőfokú ítélet minden tekintetben jogszerű, kitért minden kereseti kérelemre, tényre, körülményre, és bizonyítékra. Egyébként a felperes tévesen hivatkozott olyan jogszabálysértésekre, amely jogszabályok alkalmazása az adóhatóságot terheli, és nem a bíróságot, a bíróságra a Pp. 206., 221.§ vonatkoznak, amelyek megsértése azonban nem állapítható meg.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [26] A Kúria megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [27] A Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275.§ (1)-(2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati eljárás során a felülvizsgálati kérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok alapján dönt.
- [28] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Az elsőfokú bíróság mindkét vizsgált tárgykörben, így a helyesbítő számla és a láncértékesítések vonatkozásában is részletes tényállás megállapítást követően a releváns jogszabályok helyes értelmezésével okszerű következtetést vont le, az ítéleti döntése megalapozott.
- [29] A számla érvénytelenítés tárgyában osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság jogi érvelését, mely szerint az érvénytelenítő számlát nem elég feladni, annak meg is kell érkeznie a jogosulthoz, hiszen a jogosultnak azzal könyvelési feladatai vannak. Az elsőfokú bíróság idézte a vonatkozó jogszabályokat, és helyesen foglalt állást abban, hogy a felek viszonylatában a felperes volt a kötelezett, a N. Kft. pedig a jogosult. A felperesnek kellett volna igazolnia, hogy a helyesbítő számla a jogosult rendelkezésére állt, ezt azonban a felperes hitelt érdemlően megtenni nem tudta. Az erre vonatkozó ítéleti indokokat a Kúria maradéktalanul osztotta. Ily módon az ezzel kapcsolatos alperesi döntés és az erre vonatkozó keresetet elutasító ítélet nem jogszabálysértő.
- [30] A fuvarozásos értékeléssel összefüggésben rögzíti a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság az Áfa tv. vonatkozó rendelkezéseit, kiegészítve a bírói gyakorlattal is, nagyon részletesen elemezte, bemutatta az egyes esetvariációkat, és a konkrét üggyel összevetve állapította meg, hogy az alperes helyesen minősítette a belföldi vevő és a felperes közötti ügyletet a fuvarozásos értékesítésnek. E körben a Kúria ismétlés nélkül csak visszautal az ítélet 10-12. oldalán kifejtett jogi érvelésre, mellyel egyetért. Azt emeli ki, hogy abban az esetben, hogyha több szereplő van egy értékesítésnél, és a termék a legelsőtől az utolsóhoz érkezik meg fuvarozással, erre speciális szabályai vannak az Áfa tv.-nek az áfa igénybevételehez. Külön utal ezzel összefüggésben a Kúria az Európai Unió Bírósága C-430/09. számú un. Euro Tyre ügyben hozott ítéletére, mely az unión belül feladott vagy szállított termékek értékesítésének adómentessége, illetve ugyanazon áruknak a Közösségen belül egyetlen feladáshoz vagy egyetlen szállításhoz vezető, egymást követő értékesítése tárgyban született.
- [31] Jelen esetben egy láncolatos értékesítés történt, amelyek valós gazdasági események, de az adózás szempontjából nem lényegtelen, hogy melyik a belföldi és melyik a közösségen belüli értékesítés. Lényeges, hogy ki fuvaroz, ahhoz kapcsolódik az árumozgás. Több szereplő esetén csak egy fuvarozás lehet 0%-os áfás. Erre ad eligazítást, hogy ki fuvaroz vagy fuvaroztat. A CMR-nek ebben jelentősége van, azaz, hogy ki a feladó, ki a szállító, és hova érkezik meg az áru. Ezt a kérdést is helyesen döntötte el az elsőfokú bíróság, amikor elfogadva az adóhatóság jogi érvelését megállapította, hogy a fuvarozásos értékesítés a belföldi vevő és a felperes közötti értékesítés volt.

Megállapítható ugyanis, hogy az ügyben van CMR, azon feladóként a gyártó szerepel, átvevő pedig a felperes, ez az áru rendeltetése, és a fuvarozó is a felperes. A szállítóleveleket a gyártó állította ki, a menetleveleket pedig a felperes. Ugyanakkor nincs a gyártó és a belföldi vevő közötti értékesítést igazoló számla. Ezek a körülmények alátámasztják, hogy helyesen döntött az elsőfokú bíróság is, és az alperes is ebben a kérdéskörben.

Záró rész

- [32] Fentiek szerint az érdemben helyes elsőfokú ítéletet a Kúria a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.
- [33] A Kúria a perköltségről a Pp. 270.§ (1) bekezdés alapján alkalmazandó 78.§ (1) bekezdés alapján rendelkezett.
- [34] A felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentességről szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján köteles viselni.

Budapest, 2016. június 23.

Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Huszárné Dr. Oláh Éva sk. bíró