

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Kovács L. László ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Váltó Veronika jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-Magyarországi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság 2009. október 9. napján kelt 6.K.26.309/2008/22. számú ítélete ellen a felperes által 23. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Pest Megyei Bíróság 6.K.26.309/2008/22. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 40.000 (azaz negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.568.500 (egymillió-ötszázhatvannyolcezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A 2006. június havi bevallásában 100.742.000 Ft közösségen belülre történő, adólevonási joggal járó adómentes értékesítést vallott, az általa kibocsátott számlákon egyenként 22.522,5 kg mennyiségű alkoholos meggydesszert értékesítése szerepel.

A bizonylatok szerint a felperes a termékeket Szlovákiába a ... gazdasági társaság felé értékesítette.

Az adóhatóság a felperesnél 2006. június hónapra általános forgalmi adónemben (továbbiakban: áfa) bevallás utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 26.142.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 24.105.000 Ft-ot jogosulatlan adó-visszaigénylésnek minősített, és elutasított, kötelezte a felperest 12.052.000 Ft adóbírság megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 8529557908 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Határozatában a következőket állapította meg:

A szlovák cég felé történő termékértékesítés, áruszállítás a valóságban nem történt meg, a felperes által kibocsátott számlák mögött nincs valós gazdasági esemény. Az áruk legyártásához szükséges alapanyag és egyéb árubeszerzések tekintetében nem állapítható meg eltérés a felperes bevallásában szerepeltetett adatokhoz képest, az alapanyagok felhasználására felperes által sem vitatottan sor került. Mivel a felperes az elkészült termékeket nem a szlovák cég részére értékesítette, és nincsenek raktáron, azokat belföldön kellett értékesítenie, ami után adófizetési kötelezettsége keletkezett.

Rögzítette, hogy mindezek alapján és a 2006. május hónapra elvégzett revízió eredményére figyelemmel a felperesnek a bevalláshoz képest - 2.283.000 Ft, következő időszakra átvihető követelése állapítható meg, a visszaigényelhető adója pedig nulla Ft.

Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 3.§ (1) bekezdés a) pontjára, 28.§ (1) bekezdésére, 42.§ (5) bekezdésére, 170.§ (1) bekezdésére alapította, és utalt arra, hogy a felperes javára, kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem állapítható meg. A valótlan gazdasági események kapcsán pedig a kellő körültekintés megállapíthatósága fogalmilag kizárt.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, másodlagosan az adóbírság mérséklését, illetve törlését kérte.

A megyei bíróság a felperest tanúmeghallgatásra, továbbá tachograf korongok vizsgálata miatt szakértő kirendelésére vonatkozó bizonyítási indítványait elutasította azzal az indokolással, hogy bizonylatok, okiratok hiánya tanúvallomással nem pótolható, a tachograf korongok vizsgálata pedig semmilyen adatot nem tudna a tekintetben szolgáltatni, hogy a felperes által gyártott termék szállítására konkrétan honnan, hová és milyen mennyiségben került sor.

A megyei bíróság a felperes keresetét is elutasította, jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes helytállóan nem fogadta el a bevallásban adólevonási joggal járó adómentes közösségen belülre történő értékesítés bevételeként felperes által szerepeltetett összeget.

Az alperes megalapozottan jutott arra a megállapításra, hogy a valóságban nem történtek meg a szlovák cég részére a szállítások, a kiállított számlák mögött nincs valós gazdasági esemény. A felperes a perben nem tudta bizonyítani a keresettel támadott határozatok jogszabálysértő voltát.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy az alperes határozata és a jogerős ítélet nem felel meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1.§ 1) és (5) bekezdéseiben, 97.§ (4) és (6) bekezdéseiben, az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35.§ (1) bekezdésében, 44.§ (5) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 166.§-ában foglaltaknak. Hivatkozott a Pp. 163., 164.§-ában, 206.§-ában, 221.§ (1) bekezdésében 339/B. §-ában foglaltak megsértésére is.

Álláspontja szerint a megyei bíróság a rendelkezésére álló bizonyítékok (keretszerződés, CMR-ek, számlák, tanúvallomások, képviselők nyilatkozata, főkönyvi kivonatok) nem megfelelő értékelésével hiányosan és iratellenesen állapította meg a tényállást, tévesen jutott arra a megállapításra, hogy a valóságban nem történtek meg azok a gazdasági események, amelyekre az adó-visszatérítési jogát alapította. Előadta, hogy a termékértékesítés hiánya önmagában nem alapozza meg a belföldi termékértékesítés tényét.

Az volt a jogi álláspontja, hogy a megyei bíróság a L. V. Bt., továbbá a ... Kft. által kiállított számlák tekintetében nem adta indokát a kereset elutasításának. Sérelmezte azt is, hogy az alperes határozata az adóbírság kapcsán nem tartalmazza a mérlegelés szempontjait, abból nem tűnik ki a mérlegelés okszerűsége sem. Arra hivatkozott, hogy körültekintő magatartást tanúsított, mulasztást nem követett el, ezért az alperes jogsértően alkalmazta vele szemben az adóbírságot, mint jogkövetkezményt.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A rendelkezésére álló iratok alapján rögzíti a Legfelsőbb Bíróság, hogy a felperessel szemben nemcsak 2006. június hónapra, hanem ezt megelőző, illetve ezt követő hónapokra is végzett az adóhatóság bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést áfa adónemben, és ezek mindegyikét keresettel támadta a felperes. A jelen ügyben keresettel támadott 8529557908 számú alperesi határozat azonban, amely 2006. június havi áfa-kötelezettség teljesítésére vonatkozó revízió eredményeként hozott másodfokú jogerős határozat, a L. V. Bt., továbbá a ... Kft. által kiállított kibocsátott számlák tekintetében érdemi döntést és megállapítást nem tartalmaz. Ebből pedig az következik, hogy ezek nem lehetettek és nem is voltak bírói felülvizsgálat tárgyai, ennél fogva alaptalan a felperesnek az az érvelése, mely e két gazdasági

társaság számlái tekintetében keresetet elutasító döntésre, illetve e körben az indokolás elmulasztására hivatkozik.

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275.§ (1) bekezdése, BH. 2002.29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg ha az hiányos, iratellenes, avagy okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, avagy ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

Rámutat a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy - a felperes érvelésével ellentétben - a szlovák cég felé történő számlakibocsátás tekintetében az alperes nem az előzetesen felszámított adó levonása, illetve visszaigénylése tekintetében tett megállapítást, hanem az értékesítést illetően, mégpedig akként, hogy az ügyleteket, számlákat valótlanul minősítette, és ebből következően a felperes által legyártott termékek belföldi, azaz általa áfa-kötelesnek minősülő termékértékesítését és ennek jogkövetkezményeit állapította meg.

A megyei bíróság e körben minden egyes bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is értékelési körébe vont, a bizonyítékok értékelését okszerűen végezte el, és eleget tett indokolási kötelezettségének is. A megyei bíróság ítélete a felperes érvelésével ellentétben teljes körűen megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. A felperes felülvizsgálati kérelmében előadott álláspont lényegében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban - az előzőekben kifejtettekre figyelemmel - nem kerülhet sor.

A megyei bíróság helytálló indokok alapján utasította el a felperes bizonyítási indítványait, és nem hagyta figyelmen kívül a felperes által felülvizsgálati kérelemben is nevesített bizonyítékokat, hanem azokat megfelelően értékelte. Kiemeli e körben a Legfelsőbb Bíróság, hogy a felperes által hivatkozott CMR fuvarokmányokon nincs kitöltve a fuvarozó jármű rendszáma, gépkocsivezető neve, így az nem azonosítható be a menetlevelekkel. A menetlevelek szintén hiányosak, azokon nem szerepel, hogy a jármű milyen árut szállított, milyen mennyiségben, tehát a fuvarokmányok egymással nem azonosíthatók, és ezeken nem segítene a tachográfok vizsgálata sem, mely utóbbi legfeljebb azt bizonyíthatná, hogy az adott jármű

mely napon, milyen utat tett meg, milyen sebességgel haladt, annak bizonyítására azonban nem alkalmas, hogy a járműn milyen mennyiségi és fajtajú áru szállítására került sor, és arra sem, hogy volt-e rakomány a járműveken. A jogerős ítélet indokolása - a felperesi érveléssel ellentétben - iratszerűen rögzíti a szlovák cégre vonatkozó szlovák adóhatóság által közölt adatokat, tényeket is.

A megyei bíróság okszerűen vonta le az alperessel egyezően azt a ténybeli és jogkövetkeztetést, hogy a szlovák cég felé a termékértékesítés a valóságban nem mehetett végbe.

Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság továbbá azt is, hogy az Art. 99.§ (2) bekezdése értelmében nem az adóhatóságnak, hanem az adózónak kell bizonyítani az adómentes termékértékesítés törvényi feltételeinek meglétét. A felperes ezért tévesen hivatkozott arra, hogy az alperes nem tett eleget az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének.

Az alperes a felperes által értékesített áruk után helytállóan állapított meg értékesítést terhelő adót az Áfa.tv. 3.§ (1) bekezdés a) pontja, továbbá 28.§ (1) bekezdése alapján. Az áruk legyártásához történő alapanyag és egyéb árubeszerzések tekintetében ugyanis a felperes bevallásában szerepeltetett adatokhoz képest eltérés nem volt megállapítható, az alapanyagok felhasználására a felperes által sem vitatottan sor került, raktárkészletről a felperes nem nyilatkozott, tehát a legyártott árukat értékesítette. Mivel az értékesítésre nem kerülhetett sor a szlovák cég felé az előzőekből részletezettékből okszerűen következik az, hogy a termékeket a felperesnek belföldön kellett értékesítenie.

Fiktív, valóságnak meg nem megfelelő szerződések, bizonylatok, illetve közösségi értékesítés esetén fel sem merülhet az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdése szerinti törvényi feltétel fennállása, és az Art. 171.§ (1) bekezdésében foglaltak alkalmazása. A felperes érvelésével ellentétben egyébként az alperes határozata jogszabályhelyek megjelölésével részletesen tartalmazza, hogy az adóbírság kiszabására miért került sor, és mely okoknál fogva nem állapított meg a felperes javára a kivételes méltánylást érdemlő körülményt.

A felperes tévesen hivatkozott jogszabálysértésként az Art. 165.§ (3) bekezdésében foglaltak be nem tartására is, e törvényhely ugyanis a késedelmi pótlék mérséklésére vonatkozó szabályokat tartalmazza, az ügyben pedig késedelmi pótlék felszámítására nem került sor.

Az alperes és a megyei bíróság is az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján megalapozottan és jogszerűen járt el akkor, amikor a perben vitatott szerződést, ügyletet és bizonylatokat valódi tartalmuk

szerint minősítette, és ezeknek megfelelően vonta le az adójogi jogkövetkeztetéseket. Mivel a felperes a perben sem ajánlott fel olyan bizonyítást, amely alkalmas lett volna annak igazolására - a szlovák adóhatóság által közölt adatokkal szemben - hogy a szlovák cég ténylegesen működött volna, hogy hozzá az áru a valóságban is kiszállításra került volna a megyei bíróság helytállóan rögzítette, hogy a felperes a perben sem bizonyította az alperesi határozatok jogszabálysértő voltát.

Megállapította a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy a felperes terhére az adókülönbözet, a jogosulatlan visszaigénylés megállapítására nemcsak a szlovák cég felé történő fiktív számlakibocsátások miatt, hanem azért is került sor, mert 2006. május hónapra tett jogerős alperesi határozatban foglalt megállapításokat is figyelembe kellett venni, és ennek folytán az áfa-elszámolást a bevalláshoz képest eltérően kellett megállapítani.

Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet az eljárási jogszabálysértés nélkül anyagi jogi jogszabályoknak megfelelő döntést tartalmaz, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78. §(/1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (6) bekezdésében, és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. október 28.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**