

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Pencz Kamilló ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kocsis László jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága mint az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztályának jogutódja alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 2009. december 8. napján kelt 5.K.22.068/2008/12. számú ítélete ellen a felperes által 13. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül- meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.22.068/2008/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg az államnak mindösszesen 4.560.700 (négymillió-ötszázhatvanezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2006. IV. negyedévében a s.r.o. és ad.o.o. nevű szlovák, illetve szlovén gazdasági társaságok részére 12 db számlán közösségen belüli termékértékesítést számlázott, összesen 203.082.882 Ft értékben, és a számlák adattartalmát bevallásában közösségen belülre történő adólevonási joggal járó adómentes értékesítésként tüntette fel.

A felperes ebben az időszakban a G. Kft által kiállított számlákat fogadott be, és ezek általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) tartalmát, a 32.990.400 Ft-ot bevallásában levonható adóként szerepeltette. Ezek a bizonylatok „Samsung C31016B típusú vezérlőegység” beszerzéséről kerültek kibocsátásra.

Az adóhatóság a felperesnél 2006.IV. negyedévére ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban 199.784.000 Ft adóalap után 39.922.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg, amelyből 36.522.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek minősített, kiutalását, átvezetését elutasította, 2.362.000 Ft-ot

pedig adóhiányként írt elő, kötelezte a felperest adóbírság megfizetésére, késedelmi pótlékot számított fel és megállapította, hogy a következő időszakra átvihető követelés összege 34.000 Ft-tal kevesebb a bevallásban feltüntetettéknél.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 3674568094 számú (2898911824) határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Határozatában azt állapította meg, hogy a nem igazolt hitelt érdemlő módon a ... s.r.o. illetve ad.o.o. részére kiállított számlákon szereplő áruk más tagállamba való eljuttatása, ezért a felperest a kiszámlázott termékértékesítés kapcsán az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 29/A §-ában meghatározott adómentesség nem illeti meg. A felperes jogosulatlanul helyezte levonásba a G. Kft. számláinak áfa-tartalmát, mivel ezek a bizonylatok tartalmilag hiteltelenek, és nem járt el kellő körültekintéssel a számlák befogadása kapcsán. Ez utóbbi körben az alperes érdemi döntését az Áfa. tv. 32.§ (1) bekezdésének a) pontjára, 35.§ (1) bekezdésére, 44.§ (5) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 165.-166.§-aira, 15.§ (3) bekezdésére alapította.

A felperes 2007. I. negyedévében a ... d.o.o. szlovén gazdasági társaság részére 6 számlán közösségen belüli termékértékesítést számlázott, összesen 171.740.447 Ft értékben, és a számlák adattartalmát bevallásában közösségen belülről történő adólevonási joggal járó adómentes értékesítésnek tüntette fel. A számlákon „Samsung C31016B típusú vezérlőegység”, illetve két literes PET palackos kiszerelésű fehér és vörös asztali bor értékesítése szerepelt. Ez utóbbiakat a felperes a Szövetkezettől vásárolta.

A felperes ebben az időszakban a Kft-től számlákat fogadott be, és ezek áfa-tartalmát, az összesen 34.076.160 Ft-ot bevallásában levonható adóként szerepeltette. E bizonylatok „Samsung C31016B típusú vezérlőegység” beszerzéséről kerültek kiállításra.

Az adóhatóság a felperesnél 2007. I. negyedévre is ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2899648389 (4158606837) számú határozatában megváltoztatta, és a felperes terhére 36.090.000 Ft áfa-adókülönbözetet írt elő, amiből 33.723.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek minősített, kiutalását elutasította, 2.367.000 Ft-ot pedig adóhiányként írt elő, kötelezte a felperest adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére is.

Az alperes határozatát azzal indokolta, hogy hitelt érdemlő módon nem igazolt ad.o.o. részére kiállított számlákon szereplő áru

más tagállamba való eljuttatása, ezért a felperest az Áfa.tv. 29/A §-ában meghatározott adómentesség nem illeti meg.

Az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes a Kft. számlái alapján, mivel azok tartalmilag hiteltelenek, az adólevonási jogot nem gyakorolhatja, a számlák szerinti gazdasági esemény a számlakibocsátó és a felperes között nem valósult meg, a felperes nem tanúsított kellően körültekintő magatartást sem e jogügyletek kapcsán. A beszerzések tekintetében nem állnak fenn az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35.§ (1) bekezdésében, 44.§ (5) bekezdésében, Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 165-166.§-aiban foglalt törvényi feltételek.

A felperes keresetében mindkét alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte az elsőfokú határozatokra is kiterjedően.

Azzal érvelt, hogy az alperes eljárása és érdemi döntése nem felel meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésében, 2.§ (1) bekezdésében, 45.§-ában, 97.§ (4)-(6) bekezdéseiben, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50.§-ában foglaltaknak, vitatta a határozatokban terhére előírt adókülönbözet, illetve egyéb jogkövetkezmények jogalapját.

A megyei bíróság a felperes keresetei alapján indult ügyeket egyesítette, és az 5.K.22.068/2008/12. számon hozott jogerős ítéletében mindkét alperesi határozat ellen előterjesztett felperesi keresetet elutasította.

A megyei bíróság jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eljárási jogszabálysértést nem követett el, mindkét érdemi döntése megalapozott és jogszerű. A bizonyítás az adómentes termékértékesítések tekintetében nem az adóhatóságot, hanem az adózót terhelte. A felperes pedig nem igazolta hitelt érdemlően, hogy a termékértékesítés közvetlen következményeként az értékesített termékeket más tagállamba fuvarozták, vagy egyéb módon eljuttatták volna, ezért az Áfa.tv. 29/A § a) pontja szerinti törvényi feltételek nem álltak fenn. A rendelkezésre álló bizonyítékok alapján nem igazolt, hogy a felperes a Samsung alkatrészeket a Kft.-től, illetve a Kft.-től ténylegesen beszerezte volna, az ezzel kapcsolatos bizonylatok tartalmilag hiteltelenek, ezekre adólevonási jog nem alapítható. A felperes alaptalanul hivatkozott az Európai Közösség tagállamai forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK irányelvre, továbbá az Európai Bíróság Kittel-, illetve Optigen-ügyben hozott ítéleteire, mert jelen ügy tényállása nem azonos a felperes által megjelölt határozatok szerinti tényállással.

A felperes semmivel nem igazolta, hogy meggyőződött volna a termékértékesítések teljesítésének személyi és tárgyi feltételeiről, nem járt el kellő körültekintéssel, amit igazol az

is, hogy a megszerzett és továbbértékesített termékek rendeltetésével sem volt tisztában, ezért az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdése nem alkalmazható.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 339/B §-ában foglaltaknak, vitatta az abban megállapított tényállást. Hivatkozott a bizonyítékok okszerűtlen, logika szabályainak nem megfelelő értékelésére, iratellenességre. Álláspontja szerint az alperes, illetve a megyei bíróság nem tett eleget a tényállás tisztázására, bizonyítására vonatkozó Ket.3.§ (1) bekezdésében, (2) bekezdés b) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében foglalt kötelezettségének. Kifejtette, hogy a határozatok nem felelnek meg az Áfa.tv. 14.§-ában, 35.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.

A felülvizsgálati eljárás során 6. sorszám alatt becsatolta a ... d.o.o. igazgatója által adott 2010. december 13-i nyilatkozatot annak igazolására, hogy a tőle a palackozott borszállítmányt, illetve a Samsung elektronikai alkatrészeket átvette.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati kérelemben - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nem lehet hivatkozni alapeljárás során fel nem merült új tényre, körülményre, bizonyítékra, jogcímre, ezért a Legfelsőbb Bíróság a felperes által felülvizsgálati eljárás során becsatolt - alapeljárásban fel nem merült okiratokat - nem vonta értékelési körébe.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönt (Pp.275.§-a, BH.2002.29).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg ha az hiányos, iratellenes, avagy nyilvánvalóan téves, okszerűtlen, a logika szabályainak nem megfelelő tényeket, 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.

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló adatok alapján azt állapította meg, hogy a megyei bíróság ítélete teljes körűen megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. A megyei bíróság - felperes érvelésével ellentétben - a tényállást kellő részletességgel ismertette az egyébként 22 oldalas ítéletében, ami tartalmazza a bizonyítékok okszerű értékelését, és rögzíti az érdemi döntés alapjául szolgáló jogszabályhelyeket, kitér arra is, hogy mely okoknál fogva nem fogadható el a felperes kereseteiben kifejtett érvelés.

A felperes alaptalanul hivatkozott a Pp. 339/B §-ában foglaltak megsértésére, tekintettel arra, hogy e törvényhely alkalmazása az ügyben fel sem merülhet, az alperes keresettel támadott határozatai ugyanis nem mérlegelési jogkörben hozott határozatok.

Rámutat a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy adóügyi perekben a bíróság - a Pp.336/A §-a értelmében - hivatalból bizonyítást nem vehet fel, ezért a perben a bizonyítás -a Pp. 164.§ (1) bekezdése szerint- a felperest terhelte.

A felperes tévesen hivatkozott a Ket. rendelkezéseinek megszegésére is. Ezek ugyanis az Art. 5.§ (1) bekezdésére figyelemmel jelen ügyben nem alkalmazhatók, mivel az Art. 97.§-ának (4)-(6) bekezdései a Ket-hez képest speciális szabályozást rögzítenek. Az Art. 97.§-ának (4) bekezdése továbbá kimondja azt is, hogy az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Jelen ügyben a határozati döntések az Áfa.tv. 29/A §-ában foglaltakon alapulnak. E törvényhely szerint az adózó kötelessége annak hitelt érdemlő igazolása, hogy az áru más tagállam területére jutott. Utal e körben a Legfelsőbb Bíróság még arra is, hogy az adómentességet az Art. szabályai értelmében sem az adóhatóságnak, hanem az adózónak kell bizonyítania. Az előzőekben megjelölteket a felperes felülvizsgálati kérelmében teljesen figyelmen kívül hagyta, és az Áfa.tv. 29/A §-ával kapcsolatosan érdemi érvelést nem is terjesztett elő. Azt, hogy a megyei bíróság ítélete megfelel az Áfa tv. 29/A §-ában foglaltaknak a következők támasztják alá:

As.r.o.-val kapcsolatos termékértékesítések tekintetében a más tagállamba való eljuttatást igazolni hivatott CMR-ek formailag és tartalmilag is hibásak. (2006. november 30-ai termékértékesítésnél a vevő átvételi nyilatkozata dátum nélküli, a 2006. december 11-nél pedig az átvétellel kapcsolatos időpont adatok ellentmondásosak, a CMR-eken feltüntetett súly meg sem közelíti a számlák szerinti árumennyiség súlyát, a CMR-eken fuvarozóként feltüntetett személy közreműködése nem igazolt menetlevelekkel, üzemanyag-beszerzésről szóló bizonylattal, illetve egyéb dokumentumokkal).

A d.o.o.- val kapcsolatos termékértékesítések tekintetében a CMR okmányok a lényeges adatokat illetően hiányosak, ellentmondásosak, ezeken nem szerepel az áru fuvarozó általi átvételének időpontja. A szlovén adóhatóság e cég tekintetében semmilyen valós tevékenység végzésére utaló tény, körülményt nem állapított meg, egyébként e gazdasági társaság, és a felperes sem rendelkezett jövedéki termékek közösségen belüli kereskedelméhez szükséges engedéllyel. Az árunak a CMR-en feltüntetett fuvarozó általi szállítása sem bizonyított, több CMR-en soha nem létező jármű-rendszámok vannak feltüntetve. A fuvarozó társaság személyi feltételei sem voltak adottak a szállítás kivitelezéséhez és a felperes illetve e társaság között még keretszerződés formájában sem jött létre írásbeli megállapodás. Ad.o.o. részével kapcsolatos termékértékesítések tekintetében 2007. I. negyedévre sem lehetett beszerezni a szlovén adóhatóság révén, szlovén illetékességű vevő, illetve fuvarozó tekintetében olyan adatokat, amelyeket a CMR-eken feltüntetett értékesítések tényleges megtörténtét, vagy az azon szereplő adatok hitelességét alátámaszthatta volna.

A megyei bíróság minden rendelkezésre álló adat egyenkénti és egymással történő egybevetése alapján megalapozottan és jogszerűen jutott arra a ténybeli és jogkövetkeztetésre, hogy az áruk kiszállításának igazolására felhasznált CMR-ek nem hiteles számviteli bizonylatok, ezekkel illetve egyéb adatokkal sem tudta a felperes hitelesen igazolni a másik tagállamba történő kiszállítás tényét. A felperes e körben alaptalanul hivatkozott kellően körültekintő magatartás tanúsítására, hiszen a keretszerződésben foglaltakra figyelemmel, még annak lehetőségéről is lemondott, hogy az áru más tagállamba történő elszállításának részleteit figyelemmel kísérje annak ellenére, hogy az elszállítás megtörténtét neki állt volna érdekében az Áfa.tv. 29/A §-a szerinti szabályozásra figyelemmel hitelt érdemlően bizonyítani.

Azt az alperes nem vitatta, hogy a felperes a PET palackos bort a Szövetkezettől beszerezte. Érdemi döntését nem is erre, hanem arra alapította, hogy a termék igazoltan a közösségi tagállamba nem jutott el. A kiszállítás tényének igazolatlan volta miatt teljességgel súlytalan a felperes azon érvelése, amely arra vonatkozik, hogy a gazdasági társaság Szlovéniában hatályos jogszabály szerint létre jött céggént adószámmal ellátva létezett, és a vételár kiegyenlítésével kapcsolatos előadása sem alkalmas az előzőekben részletezettekre figyelemmel az áru más tagállamba történő kiszállításának hitelt érdemlő bizonyítására.

A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölte meg konkrétan, hogy mely tényekre, okokra, bizonyítékokra, jogszabályhelyekre figyelemmel tartja megalapozatlannak, és jogszabálysértőnek a határozatok illetve jogerős ítélet G. Kft. és V. Kft. számlái

tekintetében tett megállapításait, illetve érdemi döntését. Emiatt e körben a Legfelsőbb Bíróság érdemi felülvizsgálatot nem folytathatott le. Utal ugyanakkor arra, hogy az adólevonási jog elutasításának indoka nem a számlakibocsátók cég-és adójogi jogalanyiségének hiánya, hanem a fiktív számla (az áruk eredetének megállapíthatatlansága, a beszerzések igazolatlansága) volt.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási illetve anyagi jogszabályt, 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 rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2.) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2011. február 3.

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

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő