CMR hitelessége fuvarozó tanú

közösségen belüli termékértékesítés
nyilatkozattétel

K-H-KJ-2013-832. bírósági határozat

a Kúria határozata közigazgatási ügyben

Kúria Kfv.V.35.628/2012/7.

A Kúria a dr. Asztalos Erzsébet ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Dweik Ádám jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Gyulai Törvényszék 2012. június 5. napján kelt 7.K.23.516/2011/14. számú ítélete ellen az alperes által 15. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

ítéletet:

A Kúria a Gyulai Törvényszék 7.K.23.516/2011/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 250.000 (azaz kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2010. január 1. - március 31. időszakra vonatkozóan általános forgalmai adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzés eredményeként a 2011. április 19. napján kelt számú határozatával a felperes terhére 17.501.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, az adózó által visszaigényelt 20.608.000 Ft-ból 17.501.000 Ft kiutalását elutasította, a visszaigényelhető adó összegét 3.107.000 Ft-ban állapította meg, és a felperest 8.750.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárt alperes a 2011. augusztus 2. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését bizonyítási eljárást követően az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: ÁFA tv.) 2. § *a)* pontja, 55. § (1) bekezdése, 56. §, 89. § (1) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdése és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50. § (6) bekezdése alapján hozta meg.

Indokolásában az alperes megállapította, hogy adózó 2010. I. negyedévi áfa bevallásában öt darab számla alapján összesen 70.003.000 Ft összegű, közösségen belülre történő adólevonási joggal járó, adómentes termékértékesítést tüntetett fel. Az értékesítések a számlák szerint minden esetben a C. F. s.r.l. román társaság részére történtek. Az elsőfokú adóhatóságnak azt kellett megállapítania eljárása során, hogy a rendelkezésére álló okiratok, bizonylatok mennyiben

alkalmasak az adózó közösségen belülre történő adómentes értékesítéseinek az igazolására. Helytállóan hivatkozott arra, hogy az Art. 99. § (2) bekezdését kellett alapul vennie, azaz ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. A számlákhoz adásvételi szerződések, CMR okmányok, szállítólevelek, a vevő által adott írásbeli nyilatkozatok, bankkivonatok, bevételi pénztárbizonylatok, a román társaság cégbejegyzése, illetve társasági szerződése, valamint a közösségi adószám érvényességéről szóló igazolás került az adózó által becsatolásra. Ezek szerint a termékértékesítésekhez kapcsolódóan a felperes szerződéseket kötött a román céggel, amelyekben a vevő vállalta, hogy a gabonát Magyarország területéről teljes mennyiségben Románia területére kiszállítja, ahol az áfa-t megfizeti. A vevő írásbeli nyilatkozatában a kiszállításokat megerősítette és kijelentette, hogy a gabonát a szalontai (Románia) telephelyen hiánytalanul átvette. A CMR okmányokon feladóként az adózó, átvevőként és fuvarozóként - egy számlához kapcsolódó CMR-ek kivételével - minden esetben a román cég szerepelt. A revízió a rendszámok alapján azonban azt állapította meg, hogy a fuvareszközként feltüntetett járművek magyar kft.-ék, illetve egyéni vállalkozó és nem a román vevő tulajdonában, vagy használatában álltak. Önmagában tehát a gépjármű-nyilvántartás adatai alapján megkérdőjelezhető az adózó rendelkezésére álló CMR okmányok hitelessége, mivel a feltüntetett rendszámú járművekkel a román társaság nem fuvaroztathatott. Az elsőfokú adóhatóság megpróbálta elérni és nyilatkoztatni a rendszámoknak megfeleltethető gépjárművek, pótkocsik tulajdonosait, üzembentartóit. Akiket nyilatkoztatni tudott, azok a CMR fuvarokat nem ismerték el, többségüknek nemzetközi fuvarozásra engedélye sem volt, a vizsgált időszakban külföldi fuvart nem teljesítettek, több esetben a járművek a CMR okmányok szerinti napokon más útvonalon, más felek közötti szállításban futottak. Ezek alapján megdőlt a CMR okmányok hitelessége, figyelemmel arra is, hogy a CMR okmányokon a rendszámok alapján meghatározott tulajdonosok vagy üzembentartók fuvarozóként nem is voltak feltüntetve. Az adózó a fuvarozókat illetően a fellebbezésében kifogásolta, hogy kapcsolódó ellenőrzés nem került elrendelésre. Nincs azonban jogszabályi kötelezettsége az adóhatóságnak kapcsolódó vizsgálat lefolytatására. Az Art. 48. § (1) bekezdése alapján nyilatkozatra hívta fel a cégeket, a nyilatkozataik alátámasztására irataikat is becsatolták, a szükséges információk így beszerezhetők voltak. A revízió megkereste a román adóhatóságot, amely a román cégnél nem tudott ellenőrzést lefolytatni, mert a céget nem tudta elérni, jogszerű gazdálkodásáról adat nem volt beszerezhető, adószámának felfüggesztése 2010. augusztus 1-jén megtörtént, képviselője pedig elhalálozott. Az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy az adózó nem igazolta a közösségen belüli értékesítések adómentességének feltételeit, a kiszállítás tényét, amelynek igazolására szolgáló CMR okmányok és szállítólevelek hitelt érdemlősége megdőlt. Mindezek alapján az adókülönbözet megállapítására jogszerűen és megalapozottan került sor.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint bizonyította a közigazgatási eljárás során, hogy Romániába az adómentes termékértékesítés megvalósult és hiteles okiratokkal igazolta, hogy az áruk elhagyták az ország területét. Az adásvételi szerződések szerint a vevő vállalta a fuvarozást, és ha nem saját maga szállított, akkor a szállítást fuvarozóktól rendelte meg. Az adóhatóság a CMR-ek hitelességét kizárólag fuvarozói nyilatkozatokra alapította, nem vizsgálta, hogy az írásban nyilatkozó fuvarozók érdekellentétben állhatnak a felperessel. A fuvarozási tevékenységük dokumentumait, nyilvántartásaikat nem értékelte, kapcsolódó ellenőrzéseket nem folytatott.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az első- és másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint az elsőfokú

adóhatóság határozatában helytállóan hivatkozott arra, hogy a vizsgálat során az Art. 99. § (2) bekezdését kellett alapul vennie. Az adásvételi szerződések és a fuvarokmányok adattartalma alapján egyértelműen megállapítható volt, hogy a fuvarozás a vevőt terhelte. A fuvarokmányok valóságtartalmához kapcsolódó tényállást, amennyiben kétség merül fel a vizsgálat során, az adóhatóság köteles feltárni, és bizonyítani. Az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései alapján csak olyan bizonyítási eszközt alkalmazhat az adóhatóság, amely alkalmas az adott tény bizonyítására, az eljárási szabályok betartása mellett. Az alperes a perben maga is elismerte, hogy az Art. 48. §-a szerinti jogintézményre vonatkozó szabályok (az adózóval szerződéses kapcsolatban állt személyek nyilatkozatra kötelezése) jogszerűen nem tették lehetővé a fuvareszközök gépjármű-nyilvántartás szerinti tulajdonosainak nyilatkoztatását. Ez az eljárásjogi hiba az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az ügy érdemére is kihatott, mert alperes az ily módon el nem érhető fuvarozó társaságok vonatkozásában kapcsolódó ellenőrzés lefolytatását nem rendelte el, a törvényes képviselőik tanúkénti meghallgatására sem tett kísérletet. A nyilatkozó törvényes képviselők nyilatkozatának, illetve a tanúvallomásoknak a valóságtartalmáról csak a fuvarozó cégek időszaki nyilvántartásai, könyvelési alapbizonylatai és adóbevallásai ismeretében lehetett volna meggyőződni. Annak megállapításához, hogy a felperes tagállamba értékesített áruja az ország területét nem hagyta el, a rendelkezésre álló adatok az elsőfokú bíróság álláspontja szerint nem elégségesek. Az ellenőrzés kétséget kizáróan csak azt tárta fel, hogy az export számlán vevőként feltüntetett társaság nem elérhető, annak törvényes képviselője időközben elhunyt, és a vevő a tagállamában a perbeli értékesítést nem vallotta be, adófizetési kötelezettségének nem tett eleget. Az alperes arra vonatkozó hitelt érdemlő bizonyítékot, hogy az értékesített áru az ország területét nem hagyta el, bizonyítékot nem tárt fel. A felvett nyilatkozatok és tanúvallomások nem teljes értékű bizonyítékok, mert a cégek fuvarozási tevékenységére vonatkozóan konkrét adatokat nem tartalmaznak, kivéve azokat az eseteket, amikor a törvényes képviselő nyilatkozatát okiratokkal is igazolni kívánta.

A nyilatkozatok és a tanúvallomások értékelése alapján az a megalapozott következtetés vonható le, hogy a CMR-eknek a szállítást végző járművekre vonatkozó adatai hitelességéhez bár kétség fér, de a felvett bizonyítás alapján nem igazolt, hogy az áruknak a tagállamba történő kiszállítása nem történt meg, ezért a termékexportról kiállított számlákban feltüntetett gazdasági esemény belföldi termékértékesítésnek minősülne. Az ÁFA tv. 89. § (1) bekezdése erre vonatkozó rendelkezéseket nem tartalmaz, tehát a tényállás további feltárása nélkül, törvényi vélelem alapján nem következik az, hogy az értékesítés belföldi termékértékesítés volt, és az ÁFA tv. szerinti adómértéket kell alkalmazni.

Az alperes azon hivatkozása megalapozott, hogy az adómentes értékes feltételeinek megvalósultságát az adózónak kell igazolnia. Az ÁFA tv. 89. §-a alapján a kibocsátott számláknak és az igazolás céljára szolgáló dokumentumoknak hiteleseknek kell lenniük annak igazolására, hogy a kiszállítás megtörtént. A felperes birtokában lévő CMR okmányok és vevői nyilatkozat formailag megfelelnek, tartalmi hiteltelenségét az adóhatóság az általa lefolytatott bizonyítás eredményeként mindösszesen valószínűsítette, de kétséget kizáróan nem döntötte meg. A felperes által kötött adásvételi szerződések, a CMR fuvarokmányok és szállítólevelek igazolják a rendelkezési jog átszállását a vevőre, illetve azt, hogy felperes részéről az áru feladása megtörtént. Az értékesítőnek nem csak azt kell igazolnia, hogy az árut feladta, hanem azt is, hogy az áru kiszállítása ténylegesen megvalósult. A CMR-ek adattartalma szerint a perbeli ügyletek vonatkozásában a fuvarozást a vevő végezte, és a szállításoknál a képviseletében eljáró személy minden esetben jelen volt - a felperesi képviselő nyilatkozata szerint -. A felperes nyilatkozatát a CMR-ek 23. rovatának adatai alátámasztották, amelyen a román cég képviselőjének aláírása és a román cég bélyegzőlenyomata található. Az alperes azt rótta felperes terhére, hogy az ügyletkötés

és annak teljesítése során nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa lebonyolított, közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókijátszáshoz. Amennyiben a jóhiszeműen eljáró eladó megfelelő gondosságot tanúsított és az értékesítő adókijátszásban való részvételét az adóhatóság nem állapítja meg, úgy az Európai Bíróságnak a C-409/04. számú ügyben kifejtett álláspontja szerint a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai az adómentességhez való jogát valószínűsítő bizonylatokat benyújtó értékesítőt jogsértően kötelezi utólag hozzáadott értékadó fizetésére, ha utóbb a bizonylatok hamisnak bizonyultak.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint annak megállapításához, hogy a felperes felismerhette-e a CMR fuvarokmányok hamis tartalmát, a jogvita elbírálásánál azért nem volt jelentősége, mert alperes az adómentes termékértékesítésről kiállított fuvarokmányok tartalmi hitelességének megdöntésére vonatkozó bizonyítási eljárást teljes körűen nem folytatta le. A dokumentumokkal szembeni ellenbizonyítás eredménye alapján a fuvarokmányoknak a kiszállítás igazolására való alkalmassága bár kétségbe vonható, de kétséget kizáróan nem dőlt meg, a belföldi termékértékesítés megvalósulása kapcsán pedig az alperes semmilyen bizonyítást nem folytatott le, ezért a felperes áfa fizetésre kötelezése törvénysértő.

Az új eljárásban a tényállást először abban a körben kell teljes körűen feltárnia és igazolnia az adóhatóságnak, hogy a vevő és a CMR-eken szállítóeszközként feltüntetett gépjárművek tulajdonosai között volt-e üzleti kapcsolat, a felperes telephelyéről szállítottak-e árut a román társaság, vagy más adózó megbízásából. Mindezek után lehet érdemben állást foglalni a tekintetben, hogy történt-e adókijátszás és abban a felperes részt vett-e, illetve azt kellő gondosság tanúsítása esetén felismerhette-e.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a kereset elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság döntése a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. §-ába, 221. §-ába, 339. §-ába ütközik. Az alperes fenntartotta a határozatában foglaltakat. Hangsúlyozta, a felperesnek kellett volna bizonyítania, hogy az elsőfokú adóhatóság által meghallgatott tanúk egybehangzó tanúvallomásaival ellentétben a CMR levelek valós tartalmúak. Álláspontja szerint határozata nem sértett az ügy érdemére kihatással bíró módon jogszabályi előírást, ezért annak hatályon kívül helyezésére nem volt jogi lehetőség. Az alperes előadta, hogy abban az esetben, amennyiben a Kúria az elsőfokú adóhatóság által vétett eljárási jogszabálysértést mégis az ügy érdemére kiható eljárásjogi hibaként értékelné, új peres eljárás folytatását rendelje el, annak érdekében, hogy a hiányzó, ugyanakkor a bizonyításra köteles felperes által eddig nem indítványozott bizonyítás lefolytatására lehetőség nyílhasson. A CMR leveleken feltüntetett járművek nyolc tulajdonoshoz köthetők. A járműtulajdonosok többségének esetében kétséget kizáróan cáfolatot nyert a fuvarok megtörténte a tulajdonos cégek, az egyéni vállalkozó képviseletére jogosult személyek nyilatkozatai alapján. Több esetben bizonyítást nyert, hogy a felperes törvényes képviselőjének tudnia kellett a fuvarlevelek hiteltelenségéről, mivel fiktív rendszámokról, illetve a fuvarfeladatokkal összeegyeztethetetlen teherbírású, kialakítású járművek - személygépkocsi, utánfutó - rendszámai kerültek a CMR okmányokra feltüntetésre. Ezekben az esetekben kimondható, hogy az adómentesség áruelfuvarozására vonatkozó feltételeinek hiányát az adóhatóság bizonyította, a CMR levelek valósággal ellentétes tartalmával a felperesi ügyleteknél személyesen közreműködő képviselőjének is tisztában kellett lennie.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az ÁFA tv. 2. § *a)* pontja értelmében e törvény alapján adót kell fizetni az adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás után. Mentes azonban az adó alól az ÁFA tv. 89. § (1) bekezdése szerint - a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel - a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, egy olyan másik adóalanynak, aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek. Az Art. 99. § (2) bekezdése alapján ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

E jogszabályok alapján tehát adózói kötelezettség adófizetése alóli mentességének az igazolása, amely kötelezettség nem mentesíti az adóhatóságot azon kötelezettsége alól [Art. 97. § (4) bekezdés], hogy az adózó ellenőrzése esetén az adómentesség körében megállapításait, a tényállást kétséget kizáróan, aggálytalanul bizonyítsa. A lefolytatott bizonyítás eredményeként, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy adózó az adómentesség törvényes követelményeit nem teljesítette, e megállapításának bizonyítékokon kell alapulnia.

Közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetében rögzített speciális eljárási szabályok alapján a felperes által felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt. Az elsőfokú bíróság a perben a Pp. 163. §-ának (1) bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, amelynek eredményeként, a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján azt állapította meg, hogy az adóhatóság megállapításait aggálytalanul nem bizonyította, ezért határozatait hatályon kívül helyezte, az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezve.

A jogerős ítélet meghozatalát követően kezdeményezhető rendkívül jogorvoslati eljárásban a Kúria az ítélet jogszerűségét vizsgálja [Pp. 270. § (2) bekezdés]. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275. §-ának (1) bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján, az elsőfokú ítélettel és az adóhatározatokkal való átvizsgálás során a Kúria nem állapított meg.

A jogerős ítélet tényállása nem iratellenes, pontos és precíz, kiterjed a Közösségen belüli értékesítés minden részletére. Tartalmazza az irányadó jogszabályokat nemcsak az alkalmazott törvényhelyek megjelölésével, hanem - a közérthetőség érdekében - teljes terjedelmükben. Az elsőfokú bíróság a Pp. bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek mindenben megfelelő bizonyítást folytatott, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. A Pp. 221. §-ának (1) bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésére álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta döntését, amelyet a Kúria aggálytalanul elfogadott. Értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, felperes részéről az adómentesség körében benyújtott minden okiratot, bizonyítékot, illetve az adóhatóság bizonyítási eljárásának és bizonyíték értékelésének minden elemét, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206. §-ának (1) bekezdése alapján a maguk összességében, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a felperes keresete alapos.

Az elsőfokú bíróság ítéletének, illetve abban a jogi indokolásnak nincsen hiányossága, minden részletelemre kiterjedően rendkívül alapos, gondos. Az alperes lényegében a bizonyítékok felülmérlegelését kérte, amely a Pp. 221. § (1) bekezdésében előírtaknak mindenben megfelelő ítélet és a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján kizárt.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275. §-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria az alperest a Pp. 270. §-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. §-ának (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A tárgyi illeték feljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-án alapul.

Budapest, 2013. november 28.

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