

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.368/2011/8.szám

A Kúria a dr. László Zoltán ügyvéd ...által képviselt (....) felperesnek a dr. Knoll Judit jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (...) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Zala Megyei Bíróság 2011. március 8. napján kelt 8.K.20.196/2011/3. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Zala Megyei Bíróság 8.K.20.196/2011/3. számú ítéletét és az alperes ... számú határozatát - első fokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezi.

A felek az első fokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket maguk viselik.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperest 2009. november 23-án alapította két magánszemély, akik a cég képviselői és ugyanők a tulajdonosai és képviselői azKft-nek is (a továbbiakban: Kft.). A felperes 2009. november 30-i teljesítési időponttal befogadta és lekönyvelte a Kft. által 77.500 kg akácméz értékesítéséről kiállított ...számú készpénzfizetési számlát, ami 63.550.000 Ft +15.887.500 Ft általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) vételárat tartalmazott, és az ugyanilyen teljesítési időponttal, de átutalásos fizetési móddal fogadta be a Kft. által kibocsátott ...számú számlát, 6.200 kg akácméz vásárlásáról 5.084.000 Ft + 1.271.000 Ft áfa összegben. A két számlához egy szállítólevél tartozott, és egy ugyancsak 2009. november 30-i keltezésű írásbeli

nyilatkozat, mely szerint a felperes a szállítólevélen szereplő akácmézet átvette, birtokba vette. E nyilatkozaton feltüntetésre kerültek az értékesítés időpontjai is, mely szerint erre négy részletben került sor 2009. december 11. és 2010. január 11-e között. A felperes a készpénzfizetési számlán felszámított 15.887.500 Ft áfa-t a 2009. IV. negyedévi adóbevallásában visszaigényelhetőként tüntette fel.

Az adóhatóság a felperesnél 2009. november 25-től december 31-ig terjedő időszakra - áfa adónemben - bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes terhére 15.888.000 Ft jogosulatlan igénylést, ezáltal áfa adókülönbözetet állapított meg, elutasította a felperes kiutalás iránti kérelmét, adóbírságot szabott ki, a jogszabályokban előírt bizonylatok előírásoktól eltérő kiállítása, könyvek, nyilvántartások előírásoktól eltérő vezetése miatt pedig 500.000 Ft mulasztási bírsággal sújtotta a felperest.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperesi jogelőd a 2010. november 30-án hozott ... számú határozatában - az indokolás megváltoztatásával - az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Azt állapította meg, hogy az ...számú számla nem került kiegyenlítésre, ennek az ügyletnek nem volt meg a készpénzes fedezete. A felperes olyan pénzmozgásokról állított ki bizonylatokat, amelyek fedezete nem állt rendelkezésére, eljárása nem felel meg a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15. § (3) bekezdésében, 165. § (1)-(4) bekezdéseiben, 166. § (1)-(3) bekezdéseiben foglaltaknak, mivel a számlán feltüntetett áfa összege tekintetében pénzügyi teljesítésre nem került sor. Az elsőfokú adóhatóság az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 186. § (2) bekezdése alapján helyesen állapította meg, hogy a felperes nem élhet adólevonási jogával, és jogszerűen döntött a mulasztási bírság kiszabásáról is.

A felperes keresetében - a mulasztási bírság kivételével - a határozatok megváltoztatását, a terhére előírt jogosulatlan visszaigénylés és adóbírság hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes megalapozottan állapította meg, hogy a kiállított bizonylatokban feltüntetett módon a pénzügyi teljesítés 2009. november 30-án nem történhetett meg. „Az eladónál nem volt meg a tagi kölcsönök visszafizetésének fedezete, ezáltal a visszakapott tagi kölcsönökből nem teljesíthették a teljes összegű törzstőke

befizetést, ezáltal a felperes abból a vételárat sem tudta megfizetni az eladónak". A felperes egyébként maga sem vonta kétségbe, hogy nem a bizonylatok szerint dokumentált módon került sor a pénzügyi teljesítésre.

Az Áfa tv. 186. § (2) bekezdésének az a fordulata, mely szerint „vagy tartozása egészében más módon nem szűnik meg” nem pénzügyi teljesítést jelent, és ezt az adóalany könyvelésének tükröznie kell. A felperes könyvelése azonban nem tartalmazza azt a keresethez képest tárgyaláson módosított nyilatkozatot, mely szerint nem pénzügyileg, hanem más módon – háromoldalú jogviszonyban – került volna sor a felperesi tartozás megszüntetésére oly módon, hogy a felperes és tagtársa lemondott volna a tagi kölcsön visszafizetéséről az eladó Kft-vel szemben a felperes javára, és ez kompenzálta volna a vételár tartozást. A felperes az adóellenőrzés, a kapcsolódó ellenőrzés során még egyértelműen arra hivatkozott, hogy a bizonylatokon rögzített pénzüsszegek ténylegesen átadásra kerültek, ezért ez és a tárgyaláson tett nyilatkozatok egymással és a korábbi felperesi nyilatkozatokkal ellentmondásban állnak. „Képtelenség az a módosított felperesi álláspont, hogy nem pénzügyileg, hanem a tartozás egészében más módon történő megszüntetésével következett be a bevallások esedékességéig az áfa visszaigénylés feltétele.” Az „ügy akkor eldőlt, amikor a felperes a nem valós tartalmú bizonylatokat kiállította, és azok tartalmának megfelelő módon végezte el a könyvelését, készítette el az adóbevallását”. A felperes által produkált bizonylatokhoz képest az adóhatóságnak nem volt kötelezettsége a tényállás további tisztázása annak érdekében, hogy más módon bekövetkezhett-e a tartozás megszűnése. Mivel a felperes könyvelése, és mérlege nem valós tartalmú készpénzes bizonylatok eredményét rögzíti, és a más módon való tartozás megszűnés kapcsán bizonylat nem áll rendelkezésre, értelmetlen igazságügyi szakértő könyvszakértői bizonyítás elrendelése, és tanúbizonyítás felvétele is. Ez utóbbi egyébként sem pótolhatja a számviteli bizonylatok hiányát, és a könyveléssel szemben nem támaszthatja alá az áfa visszaigénylés jogos voltát. Az alperes az Áfa tv. 186. § (2) bekezdésének megfelelő tartalmú határozatot hozott, érdemi döntése megalapozott, ez a kereset által vitatott körben nem jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek hatályon kívül helyezését, keresete kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 170. §-ában és 186. § (2) bekezdésében foglaltaknak. Nem vitatva a jogerős ítéletben megállapított tényállást kifejtette, hogy a megyei bíróság tévesen bírálta el pusztán „formai kérdésként”, hogy történt-e vagy sem teljesítés, és jogsértően mellőzte annak vizsgálatát, hogy a teljesítés a könyveléstől eltérő más módon, ténylegesen megtörténhetett-e vagy sem. Előadása szerint hibás bizonylatolás miatt – a mulasztási

bírságon felül - joghátrány nem érheti. Hivatkozott az alkalmazott törvényhely közösségi joggal ellentétes voltára, és arra, hogy az ellenőrzéssel lezárt időszakot önellenőrzéssel már nem helyesbítheti, tehát hiába került sor a tényleges teljesítésre, könyvelése azt már nem tükrözheti, visszaigénylési lehetősége azonban nem enyészhet el, mivel az ellenérték a perben állított módon rendezésre került.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak miatt alapos:

Az Európai Unió Bírósága a 2011. július 28-án kelt a .../10. számú ítéletében (a továbbiakban : EUB ítélet) azt állapította meg, hogy mivel az irányadó jogszabály - az Áfa tv. 186. § (2) bekezdése - „arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási időszakban a közös hozzáadott-értékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikke értelmében különbözete van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyük a következő adómegállapítási időszakra, hacsak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és - mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel különbözet, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következő adómegállapítási időszakra, - nem teljesítette az ezen irányelvből eredő kötelezettségeit."

E döntésre figyelemmel az Áfa tv. 186.§ (2)-(4) bekezdései, tehát azon törvényhely is, amelyen az alperes e perben keresettel támadott határozata is alapul, hatályon kívül helyezésre kerültek. (2011. évi CXXIII. törvény 5.§.) E törvényhelyek hatályon kívül helyezésére nem visszamenőleges hatállyal került sor, azonban a jogvita eldöntésére irányadó közösségi jogszabályból, az irányelvből és a közösségi joggyakorlatból egyértelműen következik, hogy az Áfa tv. 186.§ (2) bekezdése szerinti szabályozás hatályban léte idején is - tehát a perbeli jogvita kapcsán hozott határozatok meghozatalakor is - ellentétes volt a közösségi joggal, ezért erre alapítottnan érdemi döntés meghozatalára nem kerülhetett volna sor.

A rendelkezésre álló iratokból a Kúria - a Pp. 275.§-a alapján eljárva - azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet tényállása jogszerű, és ez - a felperes által kizárólag perben szolgáltatott adatokra és érvelésre figyelemmel - az alperesi határozathoz képest még olyan többlettényállási elemeket is tartalmaz, amelyeknek

vizsgálatára és minősítésére az alperes a határozat hozatalakor irányadó tényállásra és jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel nem volt köteles, erre lehetősége sem volt. A megyei bíróság pedig - amely a pénzügyi illetve nem pénzügyi teljesítésre, (a tartozás más módon való megszűnésére) vonatkozó - felperesi előadásokat nem fogadta el - az EUB ítéletet nem ismerve, és a Pp. 339.§ (3) bekezdését nem alkalmazva - tévesen alapította határozatát közösségi joggal ellentétes jogszabályra, noha - az ügylet egészét nem minősítve - azt állapította meg, hogy a vételár kiegyenlítésére - a tartozás más módon való megszüntetése révén - sem kerülhetett sor.

A felperes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény alapján nem nyújtott be kérelmet. Megjegyzi e körben a Kúria, hogy a felperes bevallásában a perben is vitatott összeget pénzügyileg rendezettként szerepeltette, és e törvény a kizárólag pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa összegek miatt visszaigénylési jogot nem érvényesíthető adózók igényének rendezését szabályozta. (A bevalláshoz képest 15.888.000 Ft-tal az alperes növelte meg a pénzügyileg nem rendezett beszerzések adóját.)

A felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - a Kúria csak a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, és csak a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet, nem veheti át az alperes illetve az első fokú bíróság hatáskörét. (Pp. 275.§-a, 339.§ (1) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 143.§ (1) bekezdése.) Nem vehet tehát figyelembe alapeljárás során fel nem merült jogcímet, nem alapíthatja döntését felülvizsgálati kérelemben megnevezett - közösségi joggal ellentétes - jogszabályra, illetve jogerős ítélet meghozatalát követően ismertté vált, de a perbeli jogvita eldöntésére irányadó közösségi jognak is megfelelő olyan jogszabályi környezetre, amelyre az alperes nem hivatkozott. Különösen nem teheti meg ezt a Kúria abban az esetben, amikor az alperesi határozatban megállapított tényálláshoz képest a jogerős ítélet jogszerűen tartalmaz felperesi indítvány alapján elbírált bizonyítékok jogszerű értékelésén alapuló, alperesi határozathoz képest többlettényállási elemeket.

Az előzőekben kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet és a keresettel támadott határozatokat hatályon kívül helyezte, az első fokon eljáró adóhatóságot új eljárásra kötelezte. (Pp. 275.§ (4) bekezdése, 339.§ (1) bekezdése)

Az új eljárás során az adóhatóságnak - a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 109.§ (4) bekezdése alapján - irányadónak kell tekintetnie a megyei bíróság ítéletében jogszerűen megállapított tényállást, és érdemi döntését a közösségi jognak megfelelő nemzeti jogi szabályozás alapján kell meghoznia a tekintetben, hogy a felperest a perben vitatott számla alapján megillette-e vagy sem a visszaigénylési jog.

A perköltségre és az illetékfizetési kötelezettségre vonatkozó ítéleti rendelkezéseket a Kúria a Pp. 339.§ (3) bekezdésére és az előzőekben ismertetett körülményekre figyelemmel a Pp.81.§ (1) bekezdése alapján állapította meg.

Budapest, 2012. március 1.

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