

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Földvárszki Szimonetta Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Földvárszki Szimonetta ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Tóth Éva jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2010. december 3. napján kelt 25.K.33.510/2010/4. sorszámú ítélete ellen az alperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 25.K.33.510/2010/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint első fokú és 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 67.700 /hatvanhétezer-hétszáz/ forint kereseti- és 67.700 /hatvanhétezer-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 2001. májusi időszakban bevallásában levonásba helyezte a L. G. egyéni vállalkozó által kibocsátott bizonylatok általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) tartalmát. A számlák alumíniumhulladék adásvételét tartalmazzák, a bizonylatokon feltüntetett VTSZ 7602, a számlákon fizetési módként minden esetben készpénzfizetés szerepelt.

Az adóhatóság a felperesnél 2001. május hónapra áfa adónemben kiutalás előtti ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott 4190086611. számú elsőfokú határozatban a felperes terhére adókülönbözetet állapított meg, amelyet jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, és emiatt adóbírságot szabott ki. A felperes fellebbezése alapján eljáró másodfokú adóhatóság a 1226229237. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes a másodfokú jogerős adóhatósági határozat ellen keresetet nyújtott be és kérte hatályon kívül helyezését. A felperes keresete alapján az elsőfokú bíróság a 2007. március 29. napján kelt 16.K.32.876/2004/20. számú jogerős ítéletében az alperesi határozatot - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A bíróság megállapította, hogy a gazdasági esemény megtörténtét a büntető eljárás adatai és a bírósági eljárásban felvett tényállás is igazolja, ezért az adóhatóságnak azt kell megvizsgálnia, hogy a gazdasági esemény mely felek között jött létre, és hogy a felperes ezen gazdasági esemény során kellő körültekintően felismerhette-e, hogy a perbeli adólevonási jog gyakorlásának alapjául szolgáló számlák nem hitelesek.

A megismételt eljárásban hozott 2545911274. számú elsőfokú határozatban az adóhatóság 2001. június hónapra a felperes terhére összesen 1.129.000 forint áfa adókülönbözetet állapított meg, amelynek teljes összegét jogosulatlan visszaigénylésnek minősítette és ezután 564.000 forint adóbírságot szabott ki. A felperes fellebbezése alapján eljáró másodfokú adóhatóság a 2008. november 25. napján kelt 1941401161. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A másodfokú adóhatóság érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, 44. § (2) és (5) bekezdéseire, 63. § (4) bekezdésére, 64/B.§ (1)-(2) bekezdéseire, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (2)-(3) bekezdéseire alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy bár a perben vitatott számlák szerinti gazdasági esemény megtörtént, a számlakibocsátó egyéni vállalkozó elismerte, hogy „nem történt feldolgozás, a hulladék úgy ment tovább, ahogy beérkezett”, vagyis az egyéni vállalkozó számlakibocsátó gépi technológiai műveletet az általa továbbértékesítési célra átvett hulladékon nem végzett, ezért a különbözet szerinti adózást lett volna köteles alkalmazni. A felperesnek fel kellett volna ismernie, hogy a szóban forgó hulladékértékesítéssel kapcsolatban általa befogadott számla áfa-t nem tartalmazhat, ennek ellenére nem győződött meg arról, hogy a termékértékesítés során átvett hulladék gépi technológiai művelet alkalmazásával átalakításra került-e. Bár a számlakibocsátó tulajdonosi nyilatkozatot tett, azonban a nyilatkozat azon lényeges kérdésére, hogy az Áfa tv. 64/B. §-ában foglaltakat esetében alkalmaznia kell-e, illetve a hulladékon feldolgozást végzett-e vagy sem, a nyilatkozat megfelelő pontjának bejelölésével nem válaszolt, erre vonatkozóan külön nyilatkozattal nem élt. A felperes maga is elismerte, hogy e tárgyban a számlakibocsátónak kérdést nem tett fel, arról sem győződött meg, hogy a számlakibocsátó rendelkezik-e a gépi megmunkáláshoz szükséges személyi, tárgyi feltételekkel, a telephelyén sem járt. A

felperesnek - mint hulladékból fémtermék gyártásával üzletszerűen foglalkozó gazdasági társaságnak - ismernie kellett a hulladékforgalmazás különleges szabályozását, tehát ellenőriznie kellett volna a számlák tartalmi hitelességét, de ennek nem tett eleget. Mindez - alperes álláspontja szerint - megalapozza felperes részéről a kellő körültekintés hiányát.

A felperes keresetében elsődlegesen az új eljárás eredményeként hozott adóhatósági határozatok javára történő megváltoztatását, másodlagosan ezek hatályon kívül helyezését kérte. Érvelése szerint minden tőle elvárhatót megtett a számlák hitelességének ellenőrzése körében. Az általa tanúsított magatartás a gondosság szokásos, elvárható mértékét még meg is haladja. Még az általa tanúsított kellő körültekintéssel sem ismerhette fel, hogy a kifogásolt számlák ne lennének hitelesek. Állította, hogy az átvett hulladék „egyébként is gépi technológiával átalakított másodlagos nyersanyag” volt. Véleménye szerint az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése alkalmazható, felperest megilleti az áfa levonás joga.

Az elsőfokú bíróság a 2010. december 3. napján kelt 25.K.33.510/2010/4. számú ítéletében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A bíróság álláspontja szerint a számlát nem teszik hiteltelenné azok „az adóhatósági feltételezések, hogy L. G. esetében nem történt gépi megmunkálás, mert a közigazgatási eljárás során az adóhatóság tények helyett ellentétes nyilatkozatok, tanúvallomások alapján vonta le ezen következtetését”. A peres eljárás során tanúként meghallgatott L. G. a felperes ügyvezetőjével egyező tanúvallomást tett arra nézve, hogy a hulladékon történt megmunkálás, és L. G. adóbevallása alapján igazolást nyert az is, hogy a számlakibocsátó az áfát elszámolásában, adóbevallásában is szerepeltette. Az adóhatóság a számlakibocsátónál kapcsolódó vizsgálatot nem folytatott le és más módon sem győződött meg tényszerűen a számlakibocsátó egyéni vállalkozó telephelyen folyó tevékenységéről és annak körülményeiről. A feldolgozottság tekintetében az ellentétes - perben utóbb visszavont - vallomás nem elégséges annak bizonyítására, hogy a hulladékon nem történt gépi megmunkálás, és emiatt a számlakibocsátónak a különbözet szerinti adózást kellett volna választania. A felperes esetében a kellő körültekintés megállapítható, mivel a számlakibocsátótól bekérte vállalkozói igazolványát, működési engedélyének másolatát, tulajdonosi nyilatkozatot a hulladék tulajdonjogáról, meggyőződött adóalanyiségéről is. A felperes az általa tanúsított kellő körültekintéssel sem ismerhette fel, hogy a kifogásolt számlák ne lennének hitelesek. Az alperes kiterjesztően értelmezte az adólevonási jog tárgyi feltételeit, téves következtetésre jutott a számlákban feltüntetett gazdasági eseménnyel kapcsolatban, és jogszabálysértően hagyta figyelmen kívül az Áfa tv. 44. § (5)

bekezdését. Az új eljárásra előírta, hogy az adóhatóságnak meg kell állapítania, hogy a felperes a L. G. által kibocsátott számlákra adólevonási jogát jogszerűen alapíthatta, mivel a jogügylet során kellő körültekintéssel járt el.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő új határozat hozatalát, a felperes keresetének elutasítását. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 63. § (4) bekezdésében, 64/B. §-ában, 32. § (1) bekezdés a) pontjában, 35. § (1) bekezdés a) pontjában, az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. § (2) bekezdésében és 166. § (2) bekezdésében foglaltaknak, kifejtette, hogy eleget tett az adózás rendjéről 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének, okszerű bizonyíték értékeléssel állapította meg, hogy a perben vitatott számlák nem voltak alkalmasak az adólevonási jog gyakorlására, és a 16.K.32.876/2004/20. számú jogerős ítéletben foglaltaknak megfelelően járt el. Álláspontja szerint a felperes esetében a kellően körültekintő magatartás az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése körében nem állapítható meg. Hivatkozott arra is, hogy a Legfelsőbb Bíróság hasonló ügyben kifejtett álláspontja szerint a számla befogadójának nemcsak az átalakítás lehetőségét, hanem a tényleges, számlakibocsátó általi elvégzését is bizonyítani kell ahhoz, hogy jogszerűen gyakorolhassa áfa levonási jogát. A felperes azonban ennek nem tett eleget. Hangsúlyozta, hogy a számlakibocsátó nem végzett gépi technológiai átalakítási munkálatokat, erre nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel sem, így a különbözet szerinti adózás szabályainak betartása alól nem mentesült. Az elsőfokú bíróság tévesen fogadta el a számlakibocsátó tárgyaláson tett - korábbi adóigazgatási eljárás során tett nyilatkozatával ellentétes - tanúvallomását, és a nyilatkozatok közötti ellentmondást sem oldotta fel. Előadása szerint a perben vitatott számlák hiteltelensége okán is kizárt a felperes által hivatkozott kellő körültekintés alkalmazhatósága.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság jogszerűen tisztázott tényállás alapján helytálló ténybeli és jogi következtetésekkel hozta meg ítéletét, kifejtette, hogy az elsőfokú ítélet „megerősítette” azt az irányadó joggyakorlatot, mely szerint hiteltelen számla esetén is élhet az adózó adólevonási jogával, ha kellően körültekintő magatartást tanúsított, és a peres eljárás során bizonyította az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése szerinti törvényi feltételek fennállását. Ismételten hangsúlyozta, hogy „az ügyben még a szokásos elvárható mértéket is meghaladta az általa tanúsított magatartás”.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Legfelsőbb Bíróság utal arra, hogy a felperes és a jelen perben érintett számlakibocsátó gazdasági kapcsolatát a Legfelsőbb Bíróság már a Kfv.V.35.308/2011. és Kfv.V.35.310/2011. számú perekben vizsgálta. A bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 1997. évi LXVI. törvény 29. § (1) bekezdés b) pontja alapján jogegységi eljárásnak van helye, ha a Legfelsőbb Bíróság valamely tanácsa jogkérdésben el kíván térni a Legfelsőbb Bíróság másik ítélkező tanácsának határozatától. A (2) bekezdés értelmében ebben az esetben a Legfelsőbb Bíróság tanácsa kezdeményezi a jogegységi eljárást, és a jogegységi határozat meghozataláig az eljárást felfüggeszti. A Legfelsőbb Bíróság jelen tanácsa azonban teljes mértékben egyetért a korábbi ítéletekben kifejtettekkel, attól eltérni nem kíván.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § (1)-(2) bekezdései alapján eljárva, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

Az alperes teljes körűen eleget tett a 16.K. 32.876/2004/20. számú jogerős ítéletben foglaltaknak, és teljesítette az Art. 97.§-a szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét is. Nyilatkoztatta a számla befogadóját, kibocsátóját, és a rendelkezésére álló adatok alapján - ideértve a büntetőeljárását is - határozatában okszerű bizonyíték értékeléssel jogszerű tényállást állapított meg. Helytállóan rögzítette az alperes, hogy a vitatott gazdasági események a felek között mentek végbe, és azt is, hogy a számlák tekintetében a különbözeti adózás szabályai az irányadóak, amelyek kapcsán a felperes nem járt el kellő körültekintéssel.

A felek közötti jogvita eldöntésére irányadó Áfa tv. 64/B. § (1)-(2) bekezdései értelmében ugyanis „az az adóalany, aki (amely) hulladékot továbbértékesítési célra vesz át, illetve begyűjt, vagy árverés szervezőjeként hulladékot árverés útján értékesíti, köteles e tevékenysége tekintetében a különbözet szerinti adózást alkalmazni. Nem minősül továbbértékesítési célú átvételnek, ha az adóalany a hulladékot a továbbértékesítést megelőzően gépi technológiai művelet alkalmazásával átalakítja.”

Az Áfa tv. nem határozza meg a gépi technológiai művelet fogalmát, a köznapi szóhasználat szerint azonban ezen olyan géppel elvégzett műveleteket lehet és kell érteni, amelyek alkalmazásának eredményeként a hulladék valamely fizikai tulajdonsága (pl.: mérete, összetétele, térfogata, szennyezettsége stb.) megváltozik. Nyilvánvalóan nem tartozhatnak a gépi technológiai műveletek körébe a kézzel, illetve kézi szerszámokkal végzett műveletek, tehát az ilyenek végrehajtása nem mentesíti az adózót a kötelezően alkalmazandó különbözet szerinti adózás szabályai alól, amely kapcsán kibocsátott számlákban - az Áfa tv. 63.§ (4) bekezdése

folytán - áthárított adóösszeg (áfa) és adómérték nem tüntethető fel. Ez utóbbi rendelkezés azt kívánja biztosítani, hogy a bizonylat még véletlenül se jogosítson adólevonásra. Az Áfa tv. 63.§ (5) bekezdése továbbá ugyancsak kötelezően alkalmazandó szabályként írja elő különbözeti adózás esetére, hogy az adózó a nyilvántartásában külön mutassa ki a termék azonosításához szükséges adatokat, az átvétel időpontját, az átadó nevét, címét, a beszerzési és eladási árat, illetve az adó alapját és összegét. E hulladék forgalmazással kapcsolatos szabályok megalkotásával az volt a jogalkotó célja, hogy megszüntesse a visszaéléseket (Áfa tv. módosításáról szóló 1996. évi LXXX. törvény általános, valamint a 14-16.§-hoz fűzött részletes indokolása).

Az előzőekben ismertetett - kogens, tehát kötelezően alkalmazandó szabályozásra figyelemmel - a Legfelsőbb Bíróság már több ítéletében rámutatott arra, hogy a gépi technológiai átalakításnak ügydöntő jelentősége van, és arra is, hogy minden adózónak ismernie kell az adózására vonatkozó szabályokat, ezek be nem tartására, figyelmen kívül hagyására jogot nem alapíthat (Kfv.I. 35.151/2009/9., Kfv.I.35.147/2009/6., Kfv.I.35.461/2007/4., Kfv.I.35.341/2008/5. stb.).

A számlakibocsátó működési engedélye és az iparkamarai nyilvántartásba vételéről szóló határozat - az első fokú bíróság megállapításával ellentétben - csak azt igazolja, hogy a számlakibocsátó létezik, adóalany, de nem alkalmas annak bizonyítására, hogy rendelkezik megfelelő személyi és tárgyi feltételekkel, illetve eszközökkel a hulladék tekintetében gépi technológiai műveletek elvégzéséhez. Jelen ügyben a számlakibocsátó az adóhatósági nyilvántartásból megállapíthatóan 2001. augusztus 2-án befejezte tevékenységét, ezért ezen oknál fogva sem lehetett nála a jogerős ítélettel elrendelt új eljárás során kapcsolódó vizsgálatot lefolytatni. Ennek hiányában is megállapítható azonban a személyi jövedelemadó bevallásának adataiból, hogy nem rendelkezett alkalmazottakkal, illetve tárgyi eszközzel, és a közigazgatási eljárás során maga is úgy nyilatkozott, hogy a hulladékon nem történt feldolgozás, azt úgy adta tovább, ahogy beérkezett. Az ettől időben jóval később, tárgyaláson tett megváltoztatott nyilatkozata szerint is - amit az első fokú bíróság az egyéb adatokkal való egybevetés nélkül tévesen fogadott el - a hulladékot csupán méretre vágta, abból az idegen anyagot távolította el satupad, korongok és flex segítségével, ez azonban nem minősíthető gépi technológiai műveletnek. Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy a perben vitatott számlák kizárólag hulladékértékesítésről szólnak, ezekben még utalás sincs bármiféle feldolgozásra. A számlakibocsátó pedig, bár tett tulajdonosi nyilatkozatot, arra a lényeges körülményre, hogy a hulladékon végzett-e vagy sem gépi feldolgozást a nyilatkozat megfelelő pontjának kitöltésével, illetve egyéb módon nem nyilatkozott. Nem

áll tehát rendelkezésre olyan alakilag és tartamilag is hiteles számviteli bizonylat, amely alkalmas lenne a felperesi bevallás szerinti adatok helyességének alátámasztására, az adólevonási, visszaigénylési jog jogszerűségének igazolására. Adólevonási jog pedig kizárólag hiteles számla alapján gyakorolható az Áfa tv. 32.§ (1) bekezdés a./ pontja, 35.§ (1) bekezdés a./ pontja, 63.§ (4) bekezdése, 64/B.§-a értelmében. Az olyan megváltoztatott nyilatkozatok, tanúvallomások, amelyek esetében a valóságnak való megfelelést számviteli bizonylatok nem támasztják alá, sőt kifejezetten cáfolják, nem adhatnak alapot a megalapozott és jogszerű adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezésére (Sztv. 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (2) bekezdése, 166.§ (2) bekezdése). Az elsőfokú bíróság tévesen fogadta el a számlakibocsátó perbeli - korábbi adóigazgatási eljárás során tett nyilatkozatával ellentétes - tanúvallomását és a felperesi előadást is.

Az előzőekben ismertetett jogi szabályozásra figyelemmel a felperesnek mint számlabefogadónak meg kellett volna győződnie arról, hogy a számlák szerinti hulladékon sor került-e gépi technológiai művelet elvégzésére, de ezt nem tette meg. Az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a perben vitatott számlák hiteltelenségét megalapozó okok miatt is kizárt a felperes által hivatkozott kellő körütekintés alkalmazhatósága, ezért a felperes - az előzőekben részletezettekre figyelemmel, a Pp. 164.§ (1) bekezdésének megfelelően - a perben sem igazolt olyan magatartást, amely alkalmas lett volna annak megállapítására, hogy kellő körütekintéssel járt el.

Az első fokú bíróság tévesen hivatkozott jogi álláspontjának alátámasztásaként az Európai Unió Bíróságának C-439/04. és C-440/04. számú ügyben hozott ítéletére is, mivel jelen perben nem láncügyleteket kellett felülvizsgálni, és a felperes esetében a különbözeti adózásra figyelemmel az adólevonás objektív feltételei sem teljesültek, továbbá javára a kellően körütekintő magatartás tanúsítása sem állapítható meg az ügyben rendelkezésre álló adatok teljes körű, okszerű értékelése alapján. Kellő gondosság mellett a felperes tudomást szerezhetett volna arról, hogy a perben vitatott számlák alapján nem jogosult adólevonásra, adó visszaigénylésre, ezért az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdése nem alkalmazható.

A Legfelsőbb Bíróság - mindezekre figyelemmel - a jogerős ítéletet - a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján - hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó rendelkezések a 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2)

bekezdésében és az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdés a./ pontjában, 50.§.(1) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest. 2011. december hó 15. napján

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök., Dr. Darák Péter sk. előadó bíró,
dr. Tóth Kincső sk.bíró