

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.179/2012/4.szám

A Kúria a dr. Ditrói-Tóth Zsuzsanna ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Rózsa Attila tanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 2011. október 4-én kelt 5.K.20.437/2011/15. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.20.437/2011/15. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhivatal a felperesnél 2008. évre bevallások utólagos vizsgálatát végezte általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) adónemben, melynek eredményeképpen 253.555.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére és kiszabta annak járulékait (adóbírság, késedelmi pótlék). A revízió megállapította, hogy a felperes által befogadott, a ... Kft. (továbbiakban: Kft.) nevében kiállított szeszes ital értékesítéséről szóló bizonylatok tartalmilag nem hitelesek, mert a számlakibocsátó részéről a vizsgált időszakban nem történt adó áthárítás, továbbá többször változtatta a székhelyét, ahol nem volt megtalálható, a vizsgált időben alkalmazottal nem rendelkezett, az ügyvezetője pedig egy szerb származású személy, aki Magyarországon szintén nem volt elérhető. A számlán szereplő adóraktári bélyegzőt az A. Kft., mint adóraktár nem ismerte el sajátjaként, ellenkezőleg, úgy nyilatkozott, hogy soha nem állt üzleti kapcsolatban a Kft.-vel, azokat a termékeket, amelyeket a felperes vásárolt más adózó tárolta be, és az adóraktár részére a jövedéki adó megfizetését szintén nem a Kft. teljesítette. Megállapítható tehát, hogy a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között jött létre. Nem járt el a felperes kellő körültekintéssel, amikor a Kft. nevében kiállított számlákat úgy fogadta be, hogy nem győződött meg

arról, hogy az arra jogosult állította-e ki, és nem ellenőrizte az áru eredetét sem. Azt nem kívánta vitatni az adóhatóság, hogy a szeszes ital a valóságban létezett, de az nem a számlakiállítótól származott, így ezen számlák alapján adólevonási jogot nem lehet érvényesíteni.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes a 4049743399 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette: ahhoz, hogy egy számla alkalmas legyen az adólevonási jog gyakorlására, nem elég a gazdasági esemény megtörténte, hanem az is kell, hogy a hiteles számla szerint, annak tartalmával egyezően menjen végbe. A számla pedig akkor hiteles, ha valamennyi adata helytálló. Megállapította az alperes, hogy a számlakibocsátó 2008. I. negyedévében csak belföldi termékbeszerzést szerepeltetett bevallásában, a többi időszakban pedig egyáltalán nem tett eleget bevallási kötelezettségének, az Unió területéről származó árubeszerzést nem vallott be. Az A. Kft., mint adóraktár a Kft-t nem is ismerte, tagadta, hogy bármiféle üzleti kapcsolatban álltak volna.

A felperes keresettel fordult a bírósághoz. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem vette figyelembe a vámhatóság véleményét, noha a vámhatóság a felperes tevékenységét folyamatosan - nemcsak az értékesítést illetően - ellenőrizte és mindent rendben talált. Nem relevánsak az ügy megítélése szempontjából azok a körülmények melyekre alperes hivatkozik, így: a számlakibocsátó többször székhelyet változtatott, nem foglalkoztatott alkalmazottat, az ellenőrzéskor a székhelyén nem volt feltalálható, és a külföldi ügyvezetője sem volt megtalálható, illetve nem teljesített adófizetést. Az adóraktár bélyegzőjét nem az A. Kft. „nevében” készítették, hanem technikai, adminisztrációs okból a kevesebb írás érdekében használtak egy ún. „könnyítő bélyegzőt”, és az sem róható a felperes terhére, hogy a Kft. nem rendelkezett jövedéki engedéllyel. A Kft-t képviselő B. Z-nak pedig volt meghatalmazása. Nem tett eleget az adóhivatal tényállás tisztázási kötelezettségének, amikor nem vizsgálta le a Kft-t, pedig a Kft. nyilatkozatai, iratai döntő fontosságúak lehettek volna az ügyben. Az is megállapítható kétséget kizáróan, hogy a felperes a számlakibocsátótól azokat a jövedéki termékeket vásárolta meg az A. Kft. adóraktárából történő közvetlen szállítással, amelyeket az O. Kft. szállíttatott, tároltatott az adóraktárba. Sem a számlakibocsátó, sem a felperes termékbeszerzése nem minősült szabad forgalomba helyezett termékkel végzett kereskedelmi tevékenységnek, mivel a jövedéki termékek a beszerzéskor nem voltak szabad forgalomba bocsátva. Szerződések ugyan nem állnak rendelkezésre, de az nem zárható ki, hogy az O. Kft. a szabad forgalomba bocsátást megelőzően - de azzal azonos napon - esetleg azzal egyidejűleg értékesítette a terméket a Kft. részére, aki azt azonnal továbbértékesítette a felperesnek. A felperes álláspontja

szerint ebben az ügyben a Kft. ügyfél, akit az eljárásból kizártak, amely súlyos eljárási jogszabálysértés, valamint ellentétes az Európai Bíróság gyakorlatával az is, hogy a magyar adóhatóságok túlzott követelményeket támasztanak az adólevonási jog érvényesítéshez.

A Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.20.437/2011/15. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Mindenekelőtt rögzítette, hogy azon körülményből mely szerint a perben vitatott számlákat a Kft. állította ki, nem következik, hogy az adott adóigazgatási eljárásban a Kft. ügyfél lenne. Hivatkozott e körben a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 15. § (1) bekezdésében foglalt ügyfélfogalomra. Ezt követően idézte az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 97. § (4) és (5) bekezdését, mely szerint az adóigazgatási eljárásban a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni, amelyhez minden törvényes bizonyítási eszközt felhasználhat. Ezek közül a más adózóknál végzett kapcsolódó vizsgálat csupán az egyik bizonyítási eszköz. Rögzítette a bíróság, hogy a rendelkezésre álló adatok alapján egyébként megállapítható, hogy a Kft. esetében az ellenőrzés nem az adóhivatal mulasztása miatt hiúsult meg. Ugyanakkor az A. Kft.-nél megtörtént a kapcsolódó vizsgálat, amely alapján megállapítható volt, hogy a felperes részére kitárolásra került áru beszállítója között a Kft. nem szerepelt. A betárolást az O. Kft. végezte és a jövedéki adót is ugyanez a cég fizette meg. Ezt követően az ítélet idézte az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 166. § (1) é (2) bekezdését, amelyek alapján egyértelműen megállapítható, hogy kizárólag az alakilag és tartalmilag hiteles számla szolgálhat az adólevonási jog alapjául. A tartalmi hitelesség feltétele, hogy a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között, az ott írt módon jöjjön létre. Helytállóan állapította meg az adóhivatal, hogy a Kft. a számlákban írt szeszes italokat nem értékesíthette a felperes részére, mivel nem rendelkezett megfelelő árualappal. Amennyiben az adóraktárban történt volna a tulajdonosváltás, mint ahogy azt a felperes állította, akkor az Áfa tv. 4. számú melléklet 17. pontja szerint az értékesítő köteles lett volna az értékesítésről szóló számla hiteles másolatából egy példányt az adóraktár üzemeltetőjének, egy példányt pedig az adóraktár felügyeletét ellátó vámszervnek megküldeni, akik azt kötelesek megőrizni. Ilyen számlamásolatot azonban az O. Kft. sem az adóraktárnak, sem a vámszervnek nem küldött, és az adóhatóságnak sem tudtak bemutatni. A bíróság tehát elfogadta az alperesi álláspontot, mely szerint a rendelkezésre álló adatok alapján egyértelműen megállapítható, hogy a számlákban szereplő árualappal a számla kiállítója nem rendelkezett. Ez oly mértékben döntötte meg az értékesítésről szóló számlák hitelességét, amely miatt adólevonási jogra a számla

alkalmatlan. Egyértelműen megállapítható, hogy a felperes nem tanúsította a tőle elvárható körültekintő magatartást. A felperes ügyvezetője maga is elismerte, hogy nem győződött meg az általa vásárolt szeszes ital és üdítőital tényleges meglétéről, neki elegendő volt az, hogy a megrendeléseit teljesítették. A felperes keresetlevelében hivatkozott európai bírósági ítéletekkel kapcsolatban pedig a bíróság megállapította, hogy azok nem jelen perrel azonos tényállásúak, analóg nem alkalmazhatóak.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérte az első fokú ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát. Kifogás tárgyává tette, hogy - noha a tényállás tisztázásához nélkülözhetetlen lett volna - az adóhivatal a Kft-nél nem folytatott le kapcsolódó ellenőrzést annak ellenére, hogy - a felperes állítása szerint - a Kft. ügyvezetője maga jelentkezett az adóhatóságnál, az O. Kft. kapcsolódó ellenőrzésének pedig nem volt még meg a jegyzőkönyve, amikor a felperesre kirótták az adótartozást. A felperes állította, hogy ő mindent szabályosan csinált, az adókat befizette, bizonyítottan kitárolta az árut, amellyel szemben a vámhatóság sem emelt kifogást. Gyakorlatilag az alperes olyan hiányosságokért, mulasztásokért marasztalta el, amely kizárólag a beszállítónál állapítható meg, ezért annak körültekintő vizsgálata nélkül a határozatok megalapozatlanok, mint ahogy az azt hatályában fenntartó bírósági ítélet is. Kifogásolta továbbá a felperes, hogy elbírálatlan kereseti kérelmek maradtak, így az A. Kft. bélyegzőjével kapcsolatos - álláspontja szerint - iratellenes megállapítások, a vámhatósági ellenőrzések, az Art. 1. § (9) bekezdésében foglalt kérdéskör „kibontása” is elmaradt, azaz, hogy a jogszabálysértő magatartás az adókötelezettségre nem hat ki, és a jövedéki szabályok téves értelmezése is - noha hivatkozás volt rá - figyelmen kívül maradt az ítéletben. Kifejtette még, hogy jövedéki engedély nélkül lehetséges a továbbértékesítés, amíg a termék adóraktárban van, erre vonatkozóan már az adóigazgatási eljárásban is csatolt egy állásfoglalást. Az európai bírósági ítéletek pedig tagadják a számlabefogadó objektív felelősségét, kifejtik, hogy amennyiben a befogadó nem tudta vagy nem kellett tudnia, hogy a számlakibocsátó csalárd módon jár el, a levonási joga sem korlátozható. E körben utalt a „Kittel”, „Optigen”, valamint a „Netto Supermarkt” ügyekre. Az Európai Unió joggyakorlata alapján - figyelemmel a Tanács Hatodik Irányelvére is - az adólevonási jog alanyi jog, amivel összhangban van az Alkotmánybíróság 31/1998. (VI.25.) AB határozatának tartalma is. A fenti tényállás alapján tehát a felperes adólevonási jogának megtagadása jogellenes volt, az ezt helybenhagyó ítélet is jogszabálysértő.

Az alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem alapos.

Az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése értelmében: „Az adólevonási jog akkor keletkezik - ha e törvény másként nem rendelkezik -, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.”

A 120. § a) pontja alapján: „Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.”

A 127. § (1) bekezdés a) pontja szerint: „Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.”

A Kúria megállapította, hogy a rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján az első fokú jogerős ítélet nem jogszabálysértő. A Kúriának jelen ügyben a felülvizsgálati kérelem elbírálása során abban kellett állást foglalnia, hogy az ítélet megfelel-e a meghozatala idején hatályos jogszabályi rendelkezéseknek, másrészt fenntartható-e az áfa-visszaigénylés körében a korábban alkalmazott joggyakorlat, figyelemmel az Európai Bíróság legújabb - köztük magyar ügyekben hozott - döntéseire is. Ezen - a bíróságok által hivatalból is alkalmazandó - döntések ugyanis több szempontból is pontosították, esetenként enyhítették a korábbi jogfelfogást, különösen a „kellő körülmények” tartalmi megítélését illetően.

A jelen ügy annyiban speciális, hogy a jogügylet tárgya jövedéki termék. Az adóraktári áru „útjának” nyomon követhetőségét a jövedéki jogszabályok nagyon szigorúan szabályozzák. A felperes tehát olyan áru beszerzése után kívánt áfát visszaigényelni, amelynek hollétét és tulajdoni helyzetét objektív tények alapján lehetett megállapítani. E szerint viszont az áru egyértelműen nem volt a számlakibocsátó Kft. tulajdona. Az adóraktár a Kft-t nem is ismerte.

Ennél fogva a számlán szereplő jogügylet nem az ott feltüntetett felek között ment végbe, a számla súlyos tartalmi hibában szenved, hiteltelen, így adólevonásra alkalmatlan. A felperes által az ügyben felvázolt „feltételezések”, az adóraktáron belüli egyébként dokumentumokkal nem igazolható tulajdonosváltásra, a döntést alapozni nem lehetett.

A Kúria úgy ítélte meg, hogy az áru speciális jellege és az arra vonatkozó szigorú jövedéki szabályokra figyelemmel, a felperes a kellő körülmények körében nem tett meg minden tőle elvárhatót, ez tehát nem lehet jogcím az áfa-visszaigényléshez. Tény, hogy az első fokú ítélet minden részletkérdésre nem tért ki, illetve csak érintőlegesen, de ez az ügy érdemi eldöntését nem befolyásolhatta. A Kft. számlái ugyanis olyan súlyos tartalmi hibában szenvedtek,

hogy - minden további körülmény vizsgálata nélkül is -
alkalmatlanok voltak az adó levonására.

Mindezekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján
az első fokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint
alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes
felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati
eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség
alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2)
bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2013. április 18.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró**