

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.319/2012/4.szám

A Kúria a dr. Moldován András ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve „f.a.” felperesnek a dr. Váltó Veronika jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. január 11-én kelt 2.K.31.715/2011/4. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 9. 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 Fővárosi Törvényszék 2.K.31.715/2011/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A 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 felperes 2007. IV. negyedévében különféle kávétermékek értékesítésével kapcsolatban számlákat fogadott be a D. Kft-től (továbbiakban számlakibocsátó). Az összesen 56 db számla nettó értéke 286.000.489 Ft volt. Az adóhivatal a felperesnél először 2008. áprilistól júniusig terjedő időszakra folytatott áfa adónemben vizsgálatot, és ennek keretében tárta fel, hogy a számlakibocsátó a felperesnek számlázott termékeket a .. Bt-től (továbbiakban Bt.) és a P. Kft-től (továbbiakban Kft.) szerezte be. Megállapította a vizsgálat, hogy a Bt. folytatott valós gazdasági tevékenységet, azonban a Kft. a beszerzéseit a valós gazdasági tevékenység folytatásához személyi, illetőleg tárgyi feltételekkel nem rendelkező K. Kft-től (valamint a perben relevanciával nem bíró V. Kft-től) származtatta. Az ellenőrzés során az adóhivatal az említett társaságok különböző funkcióban lévő dolgozóit nyilatkoztatta (8 fő), akik jellemzően a 2007-2008-as évekre általánosságban tettek nyilatkozatot, tehát ezen időszakra

vonatkozó átfogó üzleti tevékenységről számoltak be. Az adóhatóság tehát a felperesnél 2008. II. negyedévi ellenőrzés eredményeképpen azt állapította meg, hogy a számlázott termékek eredete ismeretlen, gazdasági tevékenységet áru hiányában a vizsgált társaságok nem folytattak, szerepük lényegében arra korlátozódott, hogy a felperes az általa forgalmazott áruk származását igazolja.

Ezt követően az adóhivatal 2007. IV. negyedévre külön bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél áfa adónemben, melynek során értékelte a 2008. II. negyedévre vonatkozó ellenőrzéskor beszerzett bizonyítékokat is. 2008 szeptemberében felhívta a felperest arra, hogy csatolja be a számlakibocsátótól beszerzett termékek készletnyilvántartási kartonjait 2006-2007 évekre vonatkozóan. A vizsgálat eredményeképpen az adóhatóság 2010. szeptember 29-én 4042842950 számú határozatával a felperes terhére áfa adónemben 36.590.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 34.016.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, a felperest 50%-os mértékű adóbírság megfizetésére kötelezte és kiszabta a késedelmi pótlékot is. A döntés jogalapjaként az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: régi Áfa tv.) 32. § (1) bekezdését, 35. § (1) bekezdését, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 166. § (2) bekezdését jelölte meg. Az eljárás során rögzített tényállásból ugyanis azt a következtetést vonta le, hogy a felperes által 2007. IV. negyedévben befogadott számlákon feltüntetett gazdasági események nem történtek meg. A Kft. sem a K. Kft-től, sem a V. Kft-től nem szerezhette be azokat a termékeket, melyeket a számlakibocsátónak továbbított, az pedig a felperesnek továbbszámlázott. Egyrészről a Kft. nem tudta bizonyítani, hogy a számára kiszámlázott termékek ellenértékét kiegyenlítette, másrészt a Kft. raktározásával kapcsolatban is ellentmondásos adatok váltak ismertté. Összességében az volt megállapítható, hogy a vizsgált társaságok az ellenőrzés alá vont időszakban nem végeztek valós gazdasági tevékenységet, árukészlet hiányában a gazdasági események a számlák által dokumentált módon nem történhettek meg. Ezen túlmenően pedig a felperes képviselője bizonyítottnan ismerte a számlázási láncolat felperessel közvetlen kapcsolatban nem álló szereplőit is. A láncolat célja az volt, hogy a visszaigénylő felperes minél jobban eltávolodjon a fiktív számlát kibocsátó társaságoktól (K. Kft., V. Kft.). Ilyen körülmények között a közösségi jogra hivatkozás irreleváns.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2011. február 8. napján hozott 4045562257 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Összefoglalva az állapította meg, hogy helyes volt az első fokú hatóság részéről a felperes által befogadott számlákban felszámított áfa levonásba helyezését

elutasítani, mert a gazdasági eseményt alátámasztó bizonylatok nem hitelt érdemlőek, a gazdasági események a valóságban nem mentek végbe, a termékek eredete nem deríthető fel. Azt nem vitatta az adóhatóság, hogy a felperes értékesített termékeket, azonban a felperes által értékesített termékek nem a vitatott számlák által dokumentált módon kerültek a felperes birtokába. Egy tudatosan felépített számlázási láncolat történt, ennek egy láncszeme volt a felperes, és az ezt megelőző láncolat tagjai sem lehettek a kiinduló pont. A kellő körültekintés fogalmilag kizárt volt.

A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását, másodlagosan annak hatályon kívül helyezését és új eljárásra kötelezést kért. Eljárási és anyagi-jogi jogszabálysértésekre is hivatkozott. Mindenekelőtt sérelmezte, hogy a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 49. § (1) bekezdésére tekintettel nem kapott idézést vagy értesítést a tanúk meghallgatásáról, és hivatkozott az Art. 1. § (1), (3) és (7) bekezdésére, 97. § (6) bekezdésére. Külön is kiemelte, hogy azok a tények, bizonyítékok, amelyre alapozta az adóhivatal döntését, nem kifejezetten 2007. IV. negyedévére, hanem átfogóan egy 2007-2008-as gazdasági időszakra vonatkoztak. Kifogásolta továbbá, hogy ugyan az adóhivatal bekérte a tárgybéli időszakot is érintő készletnyilvántartásokat, de ezt az alperes nem vonta értékelési körébe. Egyébiránt pedig a számlakibocsátó az ügyre bejegyzett tevékenységi körrel, székhellyel, adószámmal, kamarai tagsággal rendelkező adóalany, a számlák szerinti áruszállítás személyi és tárgyi feltételeivel rendelkezett. A felperes a számlákkal igazolt termékeket bevételezte, nyilvántartási kartonjait rögzítette, az áru ellenértékét megfizette és a terméket továbbértékesítette. Ilyen körülmények között a láncolat egyéb szereplőinél esetlegesen fellelhető hiányosságok nem róhatók a felperes terhére, figyelemmel a Ket. és az Art. alapelveire és az Európai Bíróság joggyakorlatára, külön kiemelve a C-439/04. és C-440/04. egyesített perben (Kittel ügy) meghozott ítéletet. A felperes az azt megelőző láncolat további szereplőivel (a Kft., K. Kft.) nem állt közvetlen kapcsolatban, és a felperesi tudatosság igazolására az a tény sem alkalmas, hogy a felperes egyik kapcsolt vállalkozása 2008-ban a K. Kft.-től fogadott be számlákat. Kifejtette továbbá, hogy az adóhatósági megállapításokat több ponton iratellenesnek találja, bizonyos releváns kérdések pedig egyáltalán nem képezték vizsgálat tárgyát, mely okból bizonyítási indítványt is tett.

A Fővárosi Törvényszék 2.K.31.715/2011/4. számú ítéletével az alperes és az első fokú hatóság határozatát is hatályon kívül helyezte, és az első fokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Hivatkozott a bíróság az Art. 48. § (4) bekezdésére, 143. § (1) bekezdésére, a Pp. 324. § (2) bekezdésére. Rögzítette, hogy a nyilatkozattételről,

illetőleg tanúmeghallgatásról az érintett adózót nem kell értesíteni, ezért ezzel kapcsolatban eljárási szabálytalanság nem állapítható meg. Hivatkozott továbbá az Art. 96. § (4) bekezdésére, mely szerint a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani kivéve, ha a bizonyítást a törvény az adózó kötelezettségévé teszi. Az ügyben eldöntendő kérdést a bíróság úgy fogalmazta meg, hogy a határozatban megállapított tényállás elégséges-e annak megállapításához, hogy a felperes által 2007. IV. negyedévben a számlakibocsátótól befogadott 56 db számla tartalmilag nem hiteles, és ezért arra a felperes adólevonást nem alapozhat. A bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján megállapította, hogy az alperes nem folytatott bizonyítást és nem is tárt fel olyan tényt, amelyből alappal következne, hogy a számlakibocsátó és a felperes között a gazdasági események nem, vagy nem a számla szerinti tartalommal történtek. Az alperes nem bizonyította, hogy 2007. IV. negyedévben a felperes tudott arról, hogy a számlakibocsátótól beszerzett áruk eredete tisztázatlan, és e körülmények leplezése végett adókijátszásra irányuló számlázási láncolatban vett részt, sem azt, hogy a számlakibocsátó az 56 db számlán feltüntetett termékértékesítést adóalanyként a számlákon feltüntetett időpontban a felperesnek nem teljesítette. A bíróság azzal egyetértett, hogy az áru eredetét az adóhatóság vizsgálhatta, azonban az Áfa tv. 44. § (5) bekezdésére figyelemmel a számla tartalmi hiteltelenségét önmagában nem bizonyítja az, hogy ugyanazon termék beszerzése és továbbértékesítése során az adózóval közvetlenül kapcsolatban nem álló vállalkozások esetlegesen nem az adó és számviteli szabályoknak megfelelően járnak el.

Az adóhatóság 2007. IV. negyedévre nem folytatott bizonyítást a számlakibocsátó és a felperes közötti gazdasági eseményre. Ugyan nincs attól elzárva az adóhivatal, hogy más közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokat figyelembe vegyen, de önmagában nem vezet megalapozott tényállásra a perbeli ellenőrzéssel érintett időszaknál jelentősen nagyobb időintervallumra vonatkozó nyilatkozatok adaptálása, valamint bekért, de figyelembe nem vett okiratok mellőzése. Jelentősége van annak, hogy fennállt-e a felperes esetében az adókijátszásra irányuló szándék, hiszen a felperesnek a beszerzett termékek eredetét dokumentálnia nem kellett. Így a felemlített Kittel ügy figyelembevételével a felperes és a számlakibocsátó közötti valós gazdasági kapcsolat esetén az adólevonás nem korlátozható. Az alperes által a határozatában rögzített tényállás hiányos, annak ítéleti bizonyosságú megállapításához nem elegendő, hogy a felperes által a számlakibocsátótól 2007. IV. negyedévben befogadott számlák tartalma hiteles-e. Mivel a tényállás feltárásához további bizonyítási szükséges - ami egyrészt nagy terjedelmű, másrészt hatásköri megfontolásokból is -, úgy ítélte meg a bíróság, hogy azt az első fokú hatóságnak kell lefolytatnia. Instrukcióként az új eljárásra előírta a bíróság: arra kell bizonyítást lefolytatni,

hogy a felperes 2007. IV. negyedévben a számlakibocsátótól beszerezhetette-e a vizsgált 56 db számlán feltüntetett árut. E körben vizsgálhatók a számlakibocsátó beszállítói kapcsolatai, azonban az értékesítési lánc ezen részét illetően feltárható esetleges mulasztásra, adókijátszásra az alperes csak akkor hivatkozhat, amennyiben okszerűen bizonyítani tudja, hogy az értékesítési lánc adókijátszásra jött létre, a felperes erről tudott vagy tudnia kellett. Értékelni kell a becsatolt készletnyilvántartást is.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte az első fokú ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát, a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az első fokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását. Álláspontja szerint az első fokú bíróság olyan kiterjesztett bizonyítási kötelezettséget rótt az adóhatóságra, amely kötelezettség sem a magyar, sem az Unió jogszabályokból nem következik. Részletezve 11 pontban foglalta össze az ítélettel szembeni kifogásait hivatkozva a Pp. 206. § (1) bekezdésében és a 221. § (1) bekezdésében foglaltak megsértésére. Álláspontja szerint iratellenesen rögzítette azt az ítélet, hogy az alperes nem bizonyított és nem tárt fel olyan tényeket, melyből alappal következne, hogy a számlakibocsátó és a felperes közötti gazdasági esemény nem, vagy nem a számla szerinti tartalommal történt. Ehhez képest az adóhivatal megállapította, hogy az összes releváns számlán szerepel olyan termék, amelyeket bizonylat szerint a számlakibocsátó a Kft-től szerzett be, a Kft. vonatkozásában pedig bizonyítást nyert, hogy a számlán szereplő termékekkel nem rendelkezett. Nem valós gazdasági esemény esetén, azaz fiktív számlák létekor az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése alkalmazására nem kerülhet sor a következetes bírói gyakorlat szerint sem, amelytől viszont jelen ügyben az első fokú bíróság eltért. A készletnyilvántartással kapcsolatban az alperes kifejtette, hogy nincs olyan jogszabályi előírás, hogy az indokolásban mindenre külön ki kellene térni, illetőleg a bíróság nem indokolta meg, hogy ez miért olyan jelentőségű adat, amely az ügy elbírálására kihatással van. Tévesen értelmezte a bíróság a Kittel ügyben hozott európai döntést. Hiteltelen számlára alapított adólevonási jog hozzáadottértékadó kijátszást valósít meg. A 2007-2008-as évekre lefolytatott vizsgálat értelemszerűen magába foglalta a 2007. IV. negyedévet is, tehát a tanúvallomások, nyilatkozatok nem válnak hiteltelenné és érdektelenné azáltal, hogy két éves időszakra vonatkoznak. Külön elemezte bizonyos nyilatkozatok tartalmát, amely álláspontja szerint minden további nélkül a perben releváns időszakra vonatkoztatható. Állította továbbá, hogy érdemi bizonyítást folytatott le arra nézve, hogy a számlakibocsátó honnan szerezte be az árut és meg is állapította annak forrását, ugyanakkor vitatta, hogy vizsgálnia kellett volna, hogy a társaság bizonylatok nélkül még „feketekereskedelem” keretében ilyen típusú

termékeket beszerezhetett-e. A számlakibocsátó raktárral nem rendelkezett, ebből következően beszállítóinak raktározással kapcsolatos körülményei relevanciával bírtak, mint ahogy a fuvarozással összefüggésben megállapított tények is.

A felperes a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria megállapította, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontja szerint: „A 34. § szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany - ideértve átalakulás esetén annak jogelődjét is -, valamint az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény hatálya alá tartozó adóalany rá áthárított.”

A 35. § (1) bekezdés a) pontja értelmében: „Az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla [a 32. § (1) bekezdésének a) és g) pontja esetében].”

A 44. § (5) bekezdés alapján: „A számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valóságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.”

A Kúria a fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján azt állapította meg, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő. Az első fokú bíróság helyesen megállapított tényállásból okszerű, logikus következtetést vont le. A közigazgatási eljárás megismétlése indokolt, az arra adott bírói instrukciók relevánsak. A Kúria mindezzel maradéktalanul egyetért, az első fokú bíróság indokolását osztja. Hangsúlyozni kívánja egyrészt, hogy a közigazgatási hatósági eljárásban a tényállást a vizsgált időszakra konkretizáltan kell megállapítani, másrészt jelen eljárásban egy számlázási láncolatot tárt fel az adóhatóság, de általa sem vitatottan ezen láncolat visszamenőleges harmadik elemétől, a K. Kft-től eredt a jogellenes helyzet, amely a megállapításainak alapját képezte. Ez esetben viszont azt kell megnézni, hogy ezen „problémás” gazdasági társaságnak a láncolatba épülése csalárd szándékkal, adókielcsúszás céljából történt-e, és erről a felperes tudott-e, illetve kellő körültekintés mellett tudnia kellett-e.

Nem azt várta el a bíróság az adóhivataltól, hogy bizonyítsa a

felperes ügymond feketén kitől szerzett be árut, hanem, hogy a felperes azért nem vonhatja le az áfát, mert részese volt egy fiktív számlázási láncolatnak, és erről tudott-tudhatott, az 56 számlán lévő gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között és módon ment végbe, az áru nem a számlakibocsátó áruja volt. Mindez azért is jelentőséggel bír, mert az alperes sem vitatta, hogy ténylegesen a valóságban áru volt, hiszen azt a felperes el is adta. Az első fokú bíróság ítélete tehát nem ellentétes az eddigi bírói gyakorlattal, illetőleg az Európai Bíróságnak a kellő körültekintés körében kifejtett eddigi ítélkezési gyakorlatára is alappal lehet hivatkozni. Rögzíti a Kúria, hogy a perben említett Kittel ügyet követően magyar indítványra is születettek már európai bírósági ítéletek, melyek a kellő körültekintés tartalmi lényegét fejtik ki. Így a C-80/11 és C-142/11 számú (Mahagében-Dávid) egyesített ügyben kimondta az Európai Bíróság, hogy a számlabefogadót abból hátrány nem érheti, hogyha a számlakibocsátó vagy a számlázási kapcsolatban álló valamelyik fél csalárd módon járt el, de erről a számlabefogadónak tudomása nem volt és nem is lehetett. A hatóságnak kell objektív alapú bizonyítékokkal alátámasztania, hogy a számlabefogadó tudott vagy tudnia kellett arról, hogy fiktív számlázási művelet részese. Ugyanakkor elvi éllel rögzítette a bíróság azt is, hogy az ésszerűen elvárható intézkedések körét alapvetően az adott ügy egyedi körülményei határozzák meg (53,54,59,61.pontok).

Az első fokú bíróság tehát alappal kötelezte új eljárásra az első fokú hatóságot, ezáltal a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az elsőfokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2013. június 20.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró