

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.164/2013/5.szám

A Kúria a dr. Varga István ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Mónus László jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Békés Megyei Bíróság 2011. február 22-én kelt 7.K.23.009/2011/7. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes 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 Békés Megyei Bíróság 7.K.23.009/2011/7. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében és az alperes 2946387469. számú határozatát a tollfosztás és személyszállítás tárgyában kiállított számlákhoz kapcsolódóan megállapított 438.484 (négy százharmincnyolcezer-négy száznyolcvannégy) forint általános forgalmi adókülönbözet vonatkozásában hatályon kívül helyezi, és az alperest ebben a körben új eljárásra kötelezi, egyebekben az ítéletet a főtárgya tekintetében hatályában fenntartja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 381.800 (három száznyolcvanegyezer-nyolcszáz) forint kereseti és 381.800 (három száznyolcvanegyezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték fennmaradó részét az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A baromfitenyésztéssel foglalkozó egyéni vállalkozó felperest az adóhivatal 2009. szeptemberben ellenőrizte és a jelen per szempontjából két releváns megállapítást tett. Egyrészt az adott időszakban a felperes befogadott a ... Kft-től (továbbiakban: Kft.) - amely felszámolás alatt állt - 35 db számlát 31.817.000 Ft összegben, melyben szerepeltetett 6.363.000 Ft levonható áfát. A Kft. ugyanakkor nem tüntethetett volna fel a számlában áthárított

adót az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 142. § (1) bekezdés g) pontja és (7) bekezdése alapján, mert a felszámolás alatt álló adózónak 100.000 Ft értéket meghaladó ügylete (jelen esetben naposcsibe és táp) esetén a fordított adózás szabályait kell alkalmaznia. Ezen számlák alapján tehát a felperes nem gyakorolhatja adólevonási jogát.

Másodsorban a felperes ugyanezen időszakban befogadott 2 db számlát (tollfosztás és személyszállítás) M. K. egyéni vállalkozótól 1.753.936 Ft összértékben, melynek áfatartalma 438.484 Ft volt, de a számlakibocsátó ekkor már nem volt adóalany, 2007. júniusban bejelentette tevékenysége megszűnését, 2008. április 2-ára véglegesen megszűnt adózói minősége. A számlák tehát nem hitelesek, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján adólevonásra nem jogosítanak.

Mindennek kihatásaként az első fokú adóhatóság 6.456.000 Ft adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, melyből 6.036.000 Ft-ot minősített jogosulatlan igénylésnek, az ezen túli különbözetet - 420.000 Ft-ot - a felperesnek meg kell fizetnie, és a teljes összeg után 1.810.000 Ft összegű bírságot is kiszabott.

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú adóhatóság 2010. november 23-án 2946387469 számú határozatával a bírság összegét számítási hiba miatt 1.719.000 Ft-ra csökkentette, egyebekben az első fokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy az első fokú határozat a jogalap tekintetében helytálló, és már eleve csökkentett 25%-os bírság került kiszabásra azért, mert a fordított adózás egy értelmezési nehézséget okozó új jogintézmény volt, melyet a hatóság méltányolt, de ezen túlmenően figyelembe vehető enyhítő körülmény nem volt. A felperes az egyéni vállalkozótól befogadott számla esetén pedig egyáltalán nem járt el kellő körültekintéssel, tehát e körben a bírság 50%-os.

A felperes keresetében vitatta, hogy alkalmazható lenne a 142. § (1) bekezdés g) pontja, hivatkozott az APEH e tárgykörben kiadott állásfoglalására. Nézete szerint nem tárgyi eszközértékesítés történt az ügyében, a takarmány egységára 100 Ft/kg, a naposcsibe pedig 500 Ft/db, de a nem egyértelmű szabályozás okán méltányosságból legalább az adóbírság kiszabását mellőzni kellett volna. Nem tudott arról, hogy a vállalkozónak már nincs adószáma, régóta kapcsolatban voltak egymással, semmi oka nem volt feltételezni, hogy az üzleti partner félrevezeti. Nem is állt volna módjában ellenőrizni a partnert az egyes munkafolyamatok előtt, mert az külső telephelyen történt.

A Békés Megyei Bíróság 7.K.23.009/2011/7. számú jogerős ítéletével a keresetet részben alaposnak tartotta. A fordított adózás kérdésében osztotta az alperes jogi álláspontját, de kifejtette, hogy az adóbírság teljes eltörlése indokolt, mivel a jogkérdés megítélése, a jogszabály értelmezése körében még az adóhatóság is bizonytalan

volt. Egy időben eltérő tartalmú állásfoglalások jelentek meg, másrészt nem róható a felperes terhére, hogy nem ismerte fel a számlák téves adattartalmát. A számlakibocsátónak kellett volna tisztában lennie a rá vonatkozó speciális szabályokkal. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 171. § (2) bekezdésére való tekintettel a bíróság az adóbírságot törölte. A második kérdésben teljesen osztotta az alperesi álláspontot. Nem volt hiteles a számla, a felperes pedig nem tanúsított kellő körültekintést, e körben tehát a kereset nem volt alapos. Ily módon tehát az első fokú bíróság az alperesi határozatot úgy változtatta meg, hogy az adóbírságot összesen 219.250 Ft-ra mérsékelte.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, mindkét kérdéskörben vitatta a jogalapot is, nem csak a bírságot. Jelezte, hogy az ítélet rendelkező részében elírás történt, ugyanis a bírságösszeg tekintetében már a másodfokú határozat is módosította az első fokú határozatot. Az első kérdésben azért téves a bíróság és az adóhatóság álláspontja is, mert a törvény a szokásos piaci ár fogalmát használja, ami egy termék esetén objektíve meghatározható összeg, azonos termék esetén ugyanazon időpontban azonos. Ezt csak úgy lehet meghatározni, ha az egységárat veszik alapul. Egyébiránt a felperes által becsatolt APEH állásfoglalás, melyet a számlakibocsátó kért a hatóságtól ugyancsak ezt támasztja alá. Megjegyezte, hogy az adó így kétszer lett befizetve, mert a számlakibocsátó és a felperes is megfizette. Álláspontja szerint ez sérti az Art. 1. § (6) bekezdését.

A második kérdéskörben vitatta a felperes, hogy ne lett volna körültekintő, illetőleg az ügylet körülményei alapján kell megítélni, hogy az volt-e. A konkrét ügyben a számlakibocsátónak volt számlatömbje, bélyegzője, akivel egyébként a felperes régóta üzleti kapcsolatban állt. Ez esetben legalább az adóbírság jogszabálysértő figyelemmel az Art. 171. § (1) bekezdésére. Mindezekre tekintettel a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján kérte az első fokú ítélet hatályon kívül helyezését és új, a jogszabályoknak megfelelő határozat hozatalát, keresetének helyt adást.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

A Kúria rögzíti, hogy a felperes által indított azonos tényállású /csak más vizsgálati időszakot érintő/ perben, azonos jogkérdésben a Kúria már Kfv.I.35.791/2012/3. számon ítéletet hozott, mely során figyelemmel volt az Európai Bíróság C-324/11. számú /Tóth ügy/ ítéletére is. A Kúria jelen tanácsa a megjelölt ítéletben foglaltakat teljes körűen osztja, attól eltérni nem kíván. E helyütt is utal arra, hogy a Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a

Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.). Ennek következtében a felülvizsgálati eljárás nem érintette a jogerős ítéletnek a Kft. számlájához kapcsolódó bírságot mellőző rendelkezését.

Az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g/ pontja szerint az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője fizeti a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék és egyéb, a teljesítésekor szokásos piaci árát tekintve 100.000 forintnak megfelelő pénzüsszeget meghaladó termék értékesítése esetében, ha az értékesítő adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetése képtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll.

Az Áfa tv. ezen rendelkezése alapján nemcsak a tárgyi eszközként használt termékeknél, hanem - további feltételek esetén - minden egyéb termékénél annak megszerzője tartozik megfizetni az áfát akkor, ha az eladó felszámolás alatt áll. Azt is egyértelműen tartalmazza az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g/ pontja, hogy az eladó vállalkozásában tárgyi eszközként használt termék esetén a fordított adózás szabályainak alkalmazására értékhatártól függetlenül kerül sor. A Kft. azonban a felperes részére takarmányt, azaz az Áfa tv. szerinti egyéb terméket értékesített, ennek folytán vált relevánssá az értékhatár.

Az Áfa tv. hatálya alatt a „szokásos piaci ár” nem valamely termék egységára, hanem a törvényalkotó által meghatározott jogi kategória. A „szokásos piaci” ár fogalmát az Áfa tv. 255. § (1) és (2) bekezdései szerint kell alkalmazni. Így az (1) bekezdés alapján szokásos piaci ár az a teljes pénzüsszeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett az adott termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással összehasonlítható körülmények között a teljesítés helye szerinti államban és a teljesítés időpontjában a beszerzőnek vagy az igénybe vevőnek fizetnie kellene egy tőle független értékesítőnek vagy nyújtónak. A (2) bekezdés a/ pontja szerint összehasonlítható körülmények hiányában - az (1) bekezdéstől eltérően - a szokásos piaci ár nem lehet alacsonyabb a termék vagy az ahhoz hasonló termék beszerzési áránál, ilyen ár hiányában pedig a teljesítés időpontjában megállapított előállítási értékénél.

A Kft. által kiállított számla tartalmának vizsgálata során nem merült fel, hogy az abban foglalt ár nem tisztességes versenyfeltételek mellett, nem az adott termékértékesítéssel összehasonlítható körülmények között lett volna meghatározva, ezért erről az adóhatóság nem tett megállapítást, ennek hiányában pedig a jogerős ítéletben sem kellett vizsgálni a szokásos piaci árat. Az elsőfokú bíróságnak a számlában feltüntetett értékhez igazított

eljárása helytálló volt.

Az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése folytán a termék értékesítése birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet. Az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g/ pontja a fordított adózás alkalmazását a termék értékesítéséhez köti, amely a 9. § (1) bekezdés törvényi definíciója következtében csak magával a szerzéshez vezető ügylettel, és nem annak egyes tételeivel határozható meg. A termék értékesítés törvényi meghatározására tekintettel jogszerűen járt el az elsőfokú bíróság akkor, amikor az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g/ pontjának alkalmazása során az ügyleti értéket vette alapul, helytállónan utasította el a 100.000 forintot meghaladó értékű számlára vonatkozó kereseti kérelmet.

A vállalkozó számláit érintő felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúriának azt kellett vizsgálnia, hogy a több éve fennálló gazdasági kapcsolatban az adó levonási jog gyakorlását miként befolyásolja az adószám és a vállalkozási engedély hiánya. Az Európai Unió Bírósága a C-324/11. számú Tóth-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítéletének 1. pontjában megállapította, hogy a HÉA irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát, szolgáltatások nyújtását vagy a vonatkozó számla kibocsátását megelőzően visszavonták, amennyiben e számla az ezen irányelv 226. Cikkében megkövetelt valamennyi - különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges - adatot tartalmazza.

Az ítélet az indokolás 32. pontjában utal a C-438/09. számú Dankowski-ügyben hozott ítéletére is. Megállapította, hogy a címzettet megilleti a levonási jog akkor is, ha a szolgáltató nem a héa-nyilvántartásba bejegyzett adóalany, ha a szolgáltatásra vonatkozó számlák a 2006/112. irányelv 226. Cikkében megkövetelt valamennyi - különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges - adatot tartalmazzák.

Jogerős ítéletének meghozatala során az elsőfokú bíróság a vállalkozó számláira nézve alkalmazta az alperesi határozatban megjelölt jogszabályok értelmezésére kialakult gyakorlatot. A Kúriának azonban már tekintettel kellett lenni az Európai Unió Bíróságának időközben meghozott ítéletére, és a rendelkezésre álló adatok alapján nem értékelhette helytállónak a jogerős ítéletet.

Mindezekre tekintettel a Kúria, a Pp. 275. §. (4) bekezdése alkalmazásával, a jogerős ítéletnek a Kft. számláihoz tartozó, bírság mellőzésre vonatkozó rendelkezését *nem érintette. A felülvizsgálati kérelemmel támadott körben a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte. Egyik részében, a vállalkozó számláihoz kapcsolódóan az alperesi határozatot is hatályon kívül helyezve az alperest új eljárásra kötelezte. A másik támadott részében, az Kft. számláit érintően pedig, elutasította a keresetet.*

Az új eljárásban az alperesnek az adószámra és a vállalkozói igazolványra vonatkozó korábbi megállapításokat mellőzve kell újra vizsgálni és értékelni, hogy fennállnak-e a HÉA irányelv szerinti feltételek, és megállapításaihoz képest kell rendelkeznie a jogkövetkezményekről.

A Kúria az felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése alapján a pervesztesség arányában kötelezte a nagyobb részt pernyertes alperes első fokú és felülvizsgálati eljárási perköltségének a megfizetésére.

A felperes pervesztés lett 6.363.000 forint áfa tekintetében, ezért őt a Kúria ennek alapján kötelezte a kereseti és a felülvizsgálati eljárás illetékének megfizetésére. Az ezt meghaladó illetékalap után, alperes személyes illetékmentességére tekintettel, a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2013. június 27.

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