

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.209/2013/5.szám

A Kúria a Dr. ügyvéd által képviselt felperesnek a Dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. december 11. napján kelt 26.K.31.275/2012/18. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 20. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 26.K.31.275/2012/18. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2007. július-szeptember hónapokra általános forgalmi adóra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést tartott, melynek eredményeként - új eljárás során - hozott határozatában a felperes terhére 82.244.000 forint adókülönbözetet állapított meg, melyből 7.231.000 forint adóhiány, 59.309.000 forint jogosulatlan visszaigénylés, 15.704.000 forint adófolyószámlát nem érintő adókülönbözet. Kötelezte a felperest az adóhiány, valamint 33.269.000 forint adóbírság és 3.325.000 forint késedelmi pótlék megfizetésére. A hatóság az indokolásban rögzítette, hogy a felperes 2007. június 6-án kezdte meg

tevékenységét, tagja és egyben ügyvezetője D. R. (a továbbiakban: D.R.) A vizsgált időszakra az elsőfokú adóhatóság számlázási láncolatot tárt fel, mely szerint a felperes a N.Kft.-től (a továbbiakban: Kft.1.), két egyéni vállalkozótól és 22 őstermelőtől összesen 6.265.600 kg szőlőt szerzett be, melynek 75%-át a W. Kft.-nek (a továbbiakban: Kft.2.), további 25%-át a V. Kft.-nek (a továbbiakban: Kft.3.) számlázta változatlan formában. A Kft.3. a beszerzett szőlő 93%-át a K. Kft.-nek (a továbbiakban: Kft.4.) számlázta tovább, mely cég a szőlő 83%-át feldolgozta, míg 17%-át továbbszámlázta a Virex Sro. részére. A Kft.1. a felperes felé számlázott szőlőt őstermelőktől, valamint három gazdasági társaságtól és egy szövetkezettől szerezte be. A felperes a beszerzési számlákban szereplő általános forgalmi adót 82.244.000 forint összegben levonásba helyezte, melyből 81.558.693 forint a Kft.1. által kiállított öt számlához kapcsolódik. A Kft.1. ügyvezetője D. P. (a továbbiakban: D.P.), D.R. édesapja. A felperes telephellyel, tárgyi eszközökkel nem rendelkezik, alkalmazottai nincsenek, székhelyén tényleges tevékenységet nem végez.

A szőlő szállítása körében feltárássra került, hogy a Kft.1. a megvásárolt terményt a telephelyén lévő digitális mérlegen leméri, azt helyváltoztatás nélkül vásárolja meg a felperes, majd ugyanezen helyről a felperes vevői szállítják el az általuk biztosított fuvarszközökön. A felperes a vásárláshoz bankhitelt vett igénybe, melynek törlesztését a levont és visszaigényelt áfából kívánta megoldani.

Az elsőfokú hatóság részletesen vizsgálta a számlázási láncolatban részt vevő cégeket, a szállításokat, a szerződéseket és számlákat, valamint a pénzügyi teljesítést és fedezetet. A vizsgálat eredményeként megállapította, hogy a felperes a tudatosan felépített számlázási láncolat tagjaként kizárólag az átszámlázó társaság szerepét töltötte be. Az általa megkötött adásvételi szerződések célja az volt, hogy a számlázási láncolatban való közreműködése „szükségességét igazolják”, valójában a felperes tényleges gazdasági tevékenységet nem fejtett ki, ehhez megfelelő tárgyi, személyi feltételekkel, pénzügyi fedezettel nem is rendelkezett. A nagy mennyiségű szőlő adásvétele tekintetében a cégnek feladata nem volt, a Kft.1. üzletrésze 2008. május 23-án egy külföldi személynek került értékesítésre, a társaság a cégnyilvántartásból 2009. november 24-én törlésre került, az adóhatóság a céget nem tudta ellenőrizni. A Kft.1. már 2007-et megelőzően is üzleti kapcsolatban állt a Kft.2.-vel, a felperes részvétele az eladási láncolatban így nem volt indokolt. Az áfalevonás alapjául szolgáló számlákban szereplő gazdasági események nem valósultak meg, az áfát a felperes jogszerűtlenül helyezte levonásba.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2012. február 1. napján kelt 2888340878. iktatószámú határozatával az elsőfokú

határozatot helybenhagyta. Határozata indokolásában hivatkozott többek között az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35.§ (1) bekezdés a) pontjában, 43.§ (5) bekezdésében, 44.§ (5) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdésében, 165.§-ában, 166.§-ában, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésében, 2.§ (1) bekezdésében, 97.§ (4)-(6) bekezdéseiben, a szőlőtermesztésről és borgazdálkodásról szóló 2004. évi XVIII. törvényben, a borászati termékek egységes bizonylatolási, nyilvántartási és elszámolási rendjéről szóló 52/2001. (VIII.02.) FVM-PM együttes rendelet (a továbbiakban: együttes rendelet) 2.§ (1) bekezdésében, valamint a szőlő és bor származási bizonyítványának kiadásának rendjéről szóló 94/2004.(VI.03.) FVM rendelet(a továbbiakban: Rendelet) 1.§-ában foglaltakra. Érvelése szerint a rendelkezésre álló bizonyítékok és az azok összefüggéseiből levonható körülmények tényszerűen azt támasztják alá, hogy az elsőfokú határozatban foglalt megállapítások megalapozottak. Az elsőfokú hatóság eleget tett tényállás-tisztázási kötelezettségének, feltárta az ügy eldöntése szempontjából jelentős tényeket. Jogszerűen vonta le az elsőfokú hatóság azt a következtetést, hogy a felperes egy előre felépített számlázási láncolat tagjaként átszámlázó szerepet töltött be, az általa befogadott számlákon megnevezett gazdasági események nem a bizonylatolt módon mentek végbe. Ezt meghaladóan a Kft.1. által beszerzett szőlő forrása nem igazolt. A számlák hiteltelensége olyan okból következett be, amelyről a felperes tudomással bírt, a kellő körültekintés tanúsítása nem állapítható meg.

A törvényszék jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Ítélete indokolásában felhívta az Áfatv. 32.§ (1) bekezdés a) pontját, 35.§ (1) bekezdés a) pontját, 43.§ (5) bekezdését, 44.§ (5) bekezdését, az Sztv. 15.§ (3) bekezdését, 165.§ (2) bekezdését, 166.§ (2) bekezdését, az Art. 97.§ (4) bekezdését, valamint az együttes rendelet 2.§-át. A felperes által megjelölt eljárási jogszabálysértéseket megalapozatlannak találta, majd vizsgálta a hivatkozott anyagi jogi jogszabálysértéseket. A törvényszék nem fogadta el azt a felperesi hivatkozást, mely szerint a számlakibocsátó kisebb súlyú mulasztásai nem teszik tartalmilag hiteltelenné a beszerzési számlákat. Nem adott helyt azon felperesi álláspontnak sem, hogy a közvetítő kereskedelem folytatásához nem szükséges telephely, alkalmazottak és eszközök. A számlák és adásvételi szerződések nagykereskedelmi tevékenységről szólnak, nem pedig közvetítői tevékenységről, ezt meghaladóan a felperes 2007. III. negyedévében bonyolította le a vásárlást, az értékesítés azonban a következő negyedévben történt, az eltelt időben pedig a szőlő tárolásáról gondoskodnia kellett.

Jogszerűen vizsgálta az adóhatóság a Kft.1. beszerzéseit és

állapította meg, hogy a felperesnek eladott szőlőmennyiség egy részének beszerzése nem igazolt. Nem foghat helyt az a felperesi előadás, miszerint az őstermelők nyilatkoztak arról, hogy a felperesnek adták el a szőlőjüket. Helytállóan állapította meg az alperes, hogy a vásárlásokat a felperes kölcsönből finanszírozta, mely kölcsön visszafizetésének alapvető forrása az engedményezett adó-visszaigénylés volt. A törvényszék osztotta azt az alperesi véleményt, miszerint az együttes rendeletben és Rendeletben megjelölt borkísérő okmány és származási bizonyítvány hiánya jelen ügyben adójogi szempontból is releváns. Az alperes jogszerűen állapította meg, hogy a felperes nem közvetítő kereskedelmet, hanem pusztán átszámlázást végzett, hiszen a vevő közvetítése nem történt meg, a Kft.1. és Kft.2. már 2007. évet megelőzően is kapcsolatban állt egymással.

A felperes által befogadott, valamint kiállított számlák nem tanúsítják hitelesen a rajtuk szereplő gazdasági eseményeket, a felperes a számlák kiállítását úgy időzítette, hogy a vizsgált negyedévre visszaigényelhető adója keletkezzen, ezáltal téve eleget a hitelszerződésben foglalt kötelezettségének. Az alperes olyan objektív körülményeket tárt fel a felperes tekintetében, melyekből aggálytalanul következik, hogy a társaságnak tudnia kellett arról, hogy átszámlázóként egy számlázási láncolatban vesz részt, így a kellő körültekintés tanúsítása nem állapítható meg. A törvényszék az Európai Unió Bíróságának töretlen gyakorlatára figyelemmel sem értékelte jogszabálysértőnek a támadott alperesi határozatot.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás iránt. Álláspontja szerint az ítélet nem felel meg a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdésében foglaltaknak, valamint ellentétes az Európai Unió Bíróságának C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben (a továbbiakban: Mahagében-Dávid ügy) és a C-324/11. számú ügyben (a továbbiakban: Tóth ügy) hozott ítéletében írtakkal. A törvényszék a tényállást iratellenesen állapította meg, a rendelkezésre álló bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül, a logika szabályaival ellentétesen értékelte és ezáltal vont le ítéletében téves következtetéseket. Csak azon bizonyítékok kerültek figyelembe vételre, amelyek azt támasztják alá, hogy a felperes által befogadott számlák tartalmilag hiteltelenek és nem alapozzák meg áfalevonási jogát. A törvényszék nem adta indokát annak, hogy milyen módon értékelte azt a tényt, hogy a Kft.1. ügyvezetője, az őstermelők és egyéni vállalkozók elismerték a számlák kibocsátását és a gazdasági események tényleges megtörténtét. A számlakibocsátók, valamint a felperesi számlákat befogadók által elkövetett kisebb súlyú szabályszegések a számlák tartalmi hitelességét nem érinthetik, ezt támasztja alá a Kúria 5/2013. számú közigazgatási elvi határozata is. Az elsőfokú bíróság nem

értékelte, hogy a felperesi cég egy olyan viszonteladó, aki árut vásárol és ad tovább saját nevében és kockázatára az árrés, mint nyereség elérése érdekében. Ez a tevékenység telephely, alkalmazottak és tárgyi eszközök hiányában is folytatható. A Kft.1. által beszerzett szőlőmennyiség körében az alperes megalapozatlan megállapításokat tett, az Európai Unió Bíróságának magyar ügyekben hozott ítéletei tükrében a beszerzési forrásnak nincs jelentősége. Az alperesi határozat indoklása és az elsőfokú bíróság döntése nem áll összhangban az Európai Unió Bírósága ítéleteinek indokolásában foglaltakkal. A bíróság tévesen értékelte az objektív körülményeket a felperes terhére, nem merült fel olyan adat, mely szerint a felperes tudott vagy tudhatott volna az adó kijátszási szándékról. A gazdasági események a számlákban feltüntetett felek között mentek végbe a számlák szerinti tartalommal, az áfalevonási jog gyakorlása jogszerűen történt.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta. Véleménye szerint bizonyított tény, hogy az áfalevonás alapjául szolgáló számlák hiteltelenek, a felperes, mint átszámlázó vett részt egy kereskedelmi láncolatban, amely áfa kijátszására irányuló tevékenységet folytatott.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a Kúria nem tárt fel.

Az adóhatóság nagyon részletes bizonyítási eljárást folytatott le, a tényállást a felperes javára szolgáló körülményekkel együtt teljes körűen feltárta, az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdéseiben foglalt követelményeknek eleget tett.

Az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem keretei között vizsgálódott, helyesen rögzítette a tényállást, valamint értékelte az abból levont jogi következtetéseket és jogszabálysértéstől mentesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos.

A vizsgált időszakban az áfalevonási jog tartalmi követelményeire irányadó feltételeket a 2006/112 EK irányelv (a továbbiakban:

Irányelv) 168. cikke és az Áfatv. 32.§-a, míg a formai feltételek szabályait az Irányelv 178. cikke és az Áfatv. 35.§-a határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a vonatkozó magyar Áfatv. mellett az irányadó európai uniós norma, jelen esetben az Irányelv. Ebben a körben figyelembe veendő az Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 165.§-ában és 166.§-ában írtak.

Az Európai Unió Bíróságának a Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélete 2012. június 21-én, a Tóth ügyben hozott ítélete 2012. szeptember 6-án kelt. Az áfa ügyek elbírálásánál ezen magyar ügyekben született ítéletek nem hagyhatók figyelmen kívül akkor sem, ha az alperes határozatában - annak meghozatalának időpontjára figyelemmel - még nem tudott rájuk hivatkozni.

A Kúria a fenti két európai bírósági ítélet ismeretében is értékelte az alperesi határozatban és a jogerős ítéletben foglaltakat.

A Tóth ügyben hozott ítélet értelmében az adóalanyok azon joga, mely szerint az általuk fizetendő adókból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottértékadó-rendszer egyik alapelvét jelenti. Az adólevonás joga a hozzáadottértékadó-rendszer mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. (23. pont, 24. pont)

A Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet 50. pontja kimondja, hogy az uniós joggal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, mely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő hía összegből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül, hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonás jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. A 66. pont értelmében szintén ellentétes az uniós joggal az olyan gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg, hogy hía bevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan okirattal, amely bizonyítaná az említett körülmény fennállását, jöllehet az Irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai

követelmény teljesült, és az adóalanynak nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról, vagy csalásra utaló körülményről.

Ugyanakkor a 42. pont szerint a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonás jogát biztosító előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Az 54. pontra figyelemmel nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókiadáshoz.

A Kúria figyelemmel a felhívott jogszabályokra és az Európai Unió Bírósága irányadó ítéleteire figyelemmel rögzíti, hogy az alperes keresettel támadott határozata nem jogszabálysértő. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív bizonyítékokkal igazolta az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét, azt, hogy a gazdasági események ténylegesen nem történtek meg. A Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet 66. pontjára tekintettel figyelmen kívül kell hagyni azon alperesi megállapításokat, melyek arra vonatkoznak, hogy a Kft.1. részben nem rendelkezett a felperesnek kiszámlázott termékekkel. Ennek ellenére a hatóság által feltárt többi objektív bizonyíték alátámasztja a számlák szerinti gazdasági események hiányát.

Egyértelmű, hogy a felperes vizsgált tevékenysége a számlázásban merült ki, vevőket, piacokat nem kutatott fel, terméket nem közvetített, a vásárlások pénzügyi fedezetét a levont és visszaigényelt áfából kívánta megteremteni. 2007. III. negyedévében a felperes 407.856.000 forint nettó összegű beszerzést eszközölt, ugyanakkor csak 36.326.000 forint nettó értékesítést végzett, tehát jelentős mennyiségű és értékű szőlőt kellett - volna - tárolnia egyik negyedévről a másikra, azonban ez megfelelő telephely és tárolókapacitás hiányával nem lehetséges. A levonás alapját képező számlák és a teljesítés igazolására bemutatott bizonylatok több esetben lényegesen ellentmondtak egymásnak, például a fuvarlevelek tekintetében. Ezek az ellentmondások mindenben alátámasztják a számlák fikтивitása körében elfoglalt adóhatósági és törvényszéki álláspontot.

A Mahagében-Dávid és Tóth ügyekben előterjesztett kérdések azon az alapfeltevésen alapultak, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet a vonatkozó számla tanúsága szerint teljesítették és a számla tartalmazza az Irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így az Irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült.

A korábban kifejtettekre figyelemmel a levonási jog alapjául szolgáló számlák szerinti ügyletek teljesítésre nem kerültek, így

szükségtelen a felperes tudattartalmának vizsgálata. Számla szerinti gazdasági esemény hiányában ugyanis nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vesz részt.

A Kúria végezetül hangsúlyozza, hogy az 5/2013. számú közigazgatási elvi határozata jelen ügytől jelentősen eltérő tényálláson alapul, mivel ott az adóhatóság az adólevonási jog megtagadását arra alapozta, hogy egyéni vállalkozó a számlakibocsátás időpontjában nem rendelkezett olyan alkalmazotti létszámmal és tárgyi eszközzel, melyekkel az alvállalkozói szerződésben foglaltaknak eleget tehetett volna.

A jogerős ítélet nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat, ezért a Kúria azt a Pp. 275.§ (3) bekezdésére figyelemmel hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésére és a 6/1986(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésére figyelemmel kötelezte a felperest.

Budapest, 2014. április 28.

. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó
bíró, Dr. Kalas Tibor s.k. bíró

A kiadmány hitelélül:

írnok