

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.638/2013/7.szám

A Kúria a dr. Tömör Gábor ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bobkó Attila és dr. Balogh Andrea jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 28. napján kelt 12.K.29.900/2013/7. számú ítélete ellen az alperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.29.900/2013/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 200.000 (kettőszázezer) forint elsőfokú és 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.202.200 (egymillió-kettőszázkettőezer-kettőszáz) forint kereseti és 2.003.700 (kettőmillió-háromezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2007. októberi időszakra általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az alperes a 2012. október 11. napján kelt határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, kötelezte a felperest 20.037.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 10.018.000 Ft adóbírság, 9.130.000 Ft késedelmi

pótlék megfizetésére. Az alperes határozatában a tényállást a szülő-és borszármazási bizonyítványok, átvételi elismervények, szerződések, fuvarlevelek, szállítólevelek, nyilatkozatok, megkeresésre adott hegyközségi, hegybírói tájékoztatások, a számlázási láncolat valamennyi tagjánál végzett, egyes adókötelezettségek teljesítésére, illetve bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló revíziók adataira, valamint az ezek eredményeként hozott jogerős határozatokra és egyéb bizonyítékokra figyelemmel állapította meg. Rögzítette, hogy a felperes a számlázási láncolatban csupán átszámlázó szerepet töltött be, a szülő adásvételéről befogadott és kibocsátott számlák nem a valós gazdasági eseményeket tartalmazzák. Érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 43. § (5) bekezdésére, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, 44. § (5) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 93. § (1) bekezdésére, 97. §-ára, 130. § (1) bekezdésére alapította. A felperes vizsgált időszaki bevallásában szereplő értékesítést terhelő felszámított adó tekintetében eltérést nem állapított meg, mivel a felperes adófizetési kötelezettsége a K.-W. Kft. (a továbbiakban: I. Kft.) felé kibocsátott hiteltelennek minősített 20.143.700 Ft áfa összegű számlák kapcsán az Áfa tv. 40. § (6) bekezdése alapján, a számlakibocsátás ténye miatt áll fenn. Az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes nem gyakorolhatja az adólevonási jogát a D. Gy. Kft.-étől (a továbbiakban: II. Kft.) és a L.-F. Kft.-étől (a továbbiakban: III. Kft.) 100.189.120 Ft + 20.037.824 Ft áfa összegben befogadott számlák esetében, mert ezek nem felelnek meg a törvényi feltételeknek, és a felperes esetében a „kellő gondosság sem állapítható meg”.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, vitatta az érdemi döntések jogalapját.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és a keresettel támadott határozatokat hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes nem megfelelően állapította meg a tényállást, a hegybíró megkeresése alkalmatlan a tényállás tisztázására. A szőlőszármazási bizonyítvány alkalmas lehet a szülő értékesítésének, felhasználásának teljes nyomon követésére, a perbeli esetben azonban az adóhatóság „a vizsgált időszakban kiállítottakra vonatkozó” kérdést tett fel, amely nem teljesen fedi le a felperesi

beszerzésekhez tartozó szőlőszármazási bizonyítványokat. Az alperes a tényállást lényegében a korábbi másodfokú határozatával megsemmisített határozattal egyezően állapította meg, nem folytatott le alkalmas bizonyítást a szőlők fajta szerinti megbontására. A felperesnek továbbá minden egyes szőlő tekintetében nem is volt szüksége származási bizonyítvány beszerzésére a bor előállításához kapcsolódóan. A beszerzett szőlők fajtája és a borok között szigorú számviteli elszámolási rend nem áll fenn. „Amennyiben az adóhatóság felperes terhére azt rója, hogy a tőle elvárható körülmények tekintetét mulasztotta el, úgy bizonyítania kell, hogy a felperes ... tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel a szolgáltató vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt”. Az új eljárásban az adóhatóságnak ezért a tényállást „a szükséges körben a továbbiakban is tisztázni kell, amennyiben úgy ítéli meg, hogy a hegybíró által kiállított szőlőszármazási bizonyítványok a rendelkezésre álló körben nem elégségesek a felperesi beszerzések igazolására, úgy a hegybírók ismételt megkeresése szükséges, mely tekintetében a vizsgált időszakra vonatkozóan kell a megkeresést foganatosítani, annak figyelembe vétele mellett, hogy a felperesi felvásárlás, beszerzés időben jelentősen megelőzheti a hegybíró által kiadott szőlőszármazási bizonyítványok kiállítását”.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontjában, 35. § (1) bekezdés a) pontjában, 43. § (5) bekezdésében, Sztv. 15. §(3) bekezdésében, 166. § (1) és (2) bekezdéseiben, az Art. 97. §-ában, 130. §-ában, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Fenntartotta a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség nem őt, hanem az alperest terhelte, a szőlőszármazási bizonyítvány nem minősíthető hiteles számviteli bizonylatnak, az alperes nem megfelelő időszakra vonatkozó hegyközségi megkereséseket adott ki. Kifejtette, hogy egy számlázási láncolatban feltárt jogszabálysértés csak abban az esetben hatna ki rá, ha az alperes objektív körülményekkel bizonyította volna, hogy tudott, illetve kellő körülmények mellett tudnia kellett volna az adókijátszásról, de ez nem állapítható meg.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt

egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a Pp. 275. § értelmében, a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet.

A Kúria a rendelkezésére álló iratokból a következőket állapította meg:

A jogerős ítélet tévesen tartalmazza, hogy az alperes a tényállást a korábbi határozatával megsemmisített határozattal egyezően állapította volna meg. Az elsőfokú adóhatóság eleget tett az új eljárásra vonatkozó előírásoknak, nyilatkozattételre szólította fel a felperes képviselőjét, saját vizsgálata és a II. Kft. vizsgálata során is. A felperes azonban ezeknek, illetve az újabb felhívásnak nem tett eleget, illetve csak 2012. január 31-én nyújtotta be a revíziónak. A felperes továbbá beszerzésével kapcsolatban kizárólag számlákat és átvételi elismervényeket, tehát nem mázsajegyeket és fuvarleveleket adott át. Az adóhatóság a felperes számlakibocsátójánál, illetve számlabefogadóinál is végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, amelyek ugyancsak adókülönbötetet eredményező jogerős határozatokkal zárultak, és ezek megállapításait az Art. 130. §-a értelmében nem hagyhatta figyelmen kívül. Az adóhatósági Art. 1. § (7) bekezdésén alapuló minősítésről a felperes tudomással bírt, a revízió során és a határozatokban feltárt, részletesen ismertetett mennyiségi eltérésekre azonban, felhívás ellenére, nem nyilatkozott, saját nyilvántartást nem adott át.

Az elsőfokú bíróság ítéletében tévesen hivatkozott arra, hogy a szőlőtermesztésről és borgazdálkodásról szóló 2004. évi XVIII. törvény (a továbbiakban: Btv.) szabályai megengednek bizonyos %-ú keveredést, és ezen oknál fogva a felperesnek nem volt szüksége származási bizonyítvány és számviteli bizonylat beszerzésére, mert a felperes nem állított elő bort, a vizsgált időszakban kizárólag szőlő beszerzéssel és értékesítéssel foglalkozott. Az adóhatóságnak ezért azt kellett vizsgálnia, hogy a felperesnek a beszerzési számlái tartalmilag hitelesek-e, mindebből pedig az következik, hogy nem a borszármazási és a szőlőszármazási bizonyítványok közötti eltérést kellett elemeznie, hanem a szőlőszármazási bizonyítványok és a szőlő beszerzésről befogadott számlák adatait kellett összehasonlítani, amelyek kapcsán érdemi döntéseiben részletesen rögzítette a számszaki, mennyiségi eltéréseket. Az alperes a határozatából is megállapítható bizonyítékokra figyelemmel, megalapozottan állapította meg, hogy a felperes, és a felé számlát kibocsátó II. Kft. sem rendelkezett a számlák szerinti szőlő mennyiséggel, ezért a felperes által befogadott és kibocsátott számlák tartalmilag hiteltelen dokumentumok.

Rámutat a Kúria arra is, hogy a hegyközségek felé kiküldött megkeresésekben a vizsgált időszaki borszármazási bizonyítványok és

az ezek alapjául szolgáló szőlőszármazási bizonyítványok megküldésére vonatkozó felhívás szerepel, mégpedig azon oknál fogva, hogy a felperes a megvásárolt szőlő teljes mennyiségét bizonylatai szerint a I. Kft. felé értékesítette, aki azt feldolgozta és ebből bizonylatai szerint bort készített. Az ellenőrzés időpontjában a hegyközségeknek a borszármazási bizonyítványok álltak rendelkezésre, mivel a borszármazási bizonyítványt a hegyközség kizárólag a szőlőszármazási bizonyítvány egyidejű bevonásával adja ki, tehát e körben sem követett el az adóhatóság eljárási jogszabálysértést a tényállás tisztázása és bizonyítása során.

A szőlőszármazási bizonyítványt a mázsajegyek, mérlegelési jegyek alapján állítja ki az illetékes hegybíró, ebből következően a számlákon szereplő fajták és mennyiségek tekintetében egyezés kell, hogy legyen a szőlőszármazási bizonyítványok, a mérlegelési jegyek és számlák között. A rendelkezésre álló adatok szerint a felperes nem rendelkezett nyilvántartással arra nézve, mikor, milyen fajtát, milyen mennyiségben szerzett be, illetve értékesített. A felperes nemcsak a közigazgatási, hanem a peres eljárás során sem nevezett meg és nem csatolt bizonyítékot a közigazgatási eljárás során feltárt eltérésekre vonatkozóan.

Nem iratszerű az a jogerős ítéleti megállapítás sem, mely szerint az adóhatóság kizárólag a felperes szállítójánál, a II. Kft.-nél feltárt szabálytalanságra alapozta volna érdemi döntését, mivel a keresettel támadott határozatok részletesen ismertetik a bizonyítékokat, és ezek értékelését is, illetve az ebből levont, helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéseket.

Jogszerűen hivatkozott az alperes arra, hogy jogosult volt a számlázási láncolat teljes körű vizsgálatára, feltárására, valamennyi gazdasági társaság esetében érdemi döntés meghozatalára, és ezek a határozatok egymással összhangban álló érdemi döntéseket tartalmaznak. A Kúria jelen ügyben eljáró tanácsa teljes körűen osztja a felperes beszállítójánál lefolytatott revízió eredményeként hozott határozatok felülvizsgálata tárgyában kelt Kfv.VI.35.209/2013/5., Kfv.VI.35.220/2013/7. számú ítéletekben kifejtett jogi álláspontot és utal a felperestől beszerző I. Kft. tekintetében Kfv.V.35.546/2013/10. számon hozott ítéletre is, amelyekben kifejtett jogértelmezéstől nem kíván eltérni.

Az adólevonási jog a nemzeti és a közösségi jog szabályai alapján, amelyeket a határozatok egyértelműen nevesítenek, továbbá az Európai Unió Bírósága által hozott irányadó ítéletekben kifejtett jogértelmezésre figyelemmel az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenek, mert a gazdasági események az abban foglaltak szerint ténylegesen nem történtek meg a felek között a számlák szerinti mennyiségben és

módon. E kötelezettségének az alperes a jelen ügyben rendelkezésre álló iratok szerint eleget tett. Abban az esetben, ha a számlák szerinti gazdasági események a valóságban a felek között ténylegesen nem mentek végbe kellően gondos magatartás vizsgálata fel sem merülhet. Utal ugyanakkor a Kúria arra, hogy az alperes a körben is végzett vizsgálódást és bizonyítékértékelést (alperesi határozat 22-23. oldal), hogy a felperes esetében miért nem állapíthatók meg az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdése szerinti törvényi feltételek. Az alperes a határozatában ez utóbbi körben is az eljárási és anyagi jogi szabályoknak megfelelő döntést hozott, amellyel szemben a felperes a perben – a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján eljárva – kereset alátámasztására alkalmas bizonyítást nem ajánlott fel.

A Kúria a kifejtettekre figyelemmel azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 206. § (1) bekezdésében foglaltaknak, a felek közötti jogvita eldöntésére irányadó egyéb eljárási szabályoknak, illetve az alperesi felülvizsgálati kérelemben nevesített anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek, de a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozható, ezért a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése, illetve a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontja, 50. § (1) bekezdése és a költségmentességről alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles a kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.

Budapest, 2014. október 9.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró