

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.546/2013/10.szám

A Kúria a dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa ügyvéd, által képviselt felperesnek a dr. Balogh Andrea jogtanácsos 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. április 23. napján kelt 16.K.29.824/2013/3. számú ítélete ellen az alperes által 6. 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 16.K.29.824/2013/3. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a keresetet elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint elsőfokú és 150.000 (százötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 2.786.400 (kettőmillió-hétszáznyolcvanhatezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2007. július-decemberi időszakban a W.Kft. -től (a továbbiakban: W.Kft.) vásárolt szőlőt, amely bizonylatai szerint az értékesített mennyiséget a D. Gy. Kft.-től (a továbbiakban: D.Gy.Kft.) szerezte be, a szőlő a felperes telephelyére került beszállításra és mérlegelésére is ott került sor. A felperes a beszerzett szőlő többségét feldolgozta és továbbértékesítette. A felperes négy termelőtől (B. C.-től, Cs.né V. B.-től, Ö. B. Kft.-

tól, M. L.-tól) is vásárolt fel szőlőt.

Az adóhatóság a felperesnél 2007. július - december időszakra általános forgalmi (a továbbiakban: áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 27.864.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet megfizetésére, 13.932.000 Ft adóbírsággal sújtotta, 6.616.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2012. október 19. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érdeemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (1) és (2) bekezdéseire, a szőlőtermesztésről és borgazdálkodásról szóló 2004. évi XVIII. törvény (a továbbiakban: Btv.) 22. § (1) bekezdésére, 23. §-ára, a 94/2004. (VI.3.) FVM rendelet 1. §-ára, a borászati termékek egységes bizonylatolási, nyilvántartási és elszámolási rendjéről szóló 52/2001. (VIII.2.) FVM-PM együttes rendelet 2.§-ára, 10-12. §-aira alapította. Határozatában rögzítette, hogy szőlőt forgalomba hozni, kizárólag szőlőszármazási bizonyítvánnyal lehet, a termelő által szüretelt tényleges mennyiséget a származási bizonyítvány igazolja, a szőlő szállítása 70 km-t meghaladó körzetben borkísérő okmánnyal lehetséges, a felvásárolt szőlőről pedig piackönyvet kell vezetni. Az elsőfokú adóhatóság helyesen tárta fel a tényállást, mivel a szőlőbeszerzések vizsgálata során meghallgatta a W. Kft. ügyvezetőjét, nyilatkoztatta a termelőket, szállításban résztvevő társaságok vezetőit, beszerezte a vámhatósági nyilvántartásokat, a felperes összesítő nyilvántartásait, valamint a szőlő szállítása során keletkezett átvételi elismervényeket és fuvarleveleket, bekérte a D.GY Kft revíziójának iratait is. A szőlő beszerzését tekintettel arra, hogy a bizonylatokon feltüntetésre került fajtanként lebontva vizsgálta meg, amely eredményeként megalapozottan jutott arra a ténybeli és jogkövetkeztetésre, hogy a felperes által W. Kft.-től befogadott számlák nem hitelesek, ezek alapján az adólevonási jog nem gyakorolható. A felperes a W. Kft.-től nem olyan és nem akkora mennyiségű szőlőt szerzett be, mint ami a számlákon feltüntetésre került, a származási bizonyítványok ennek adataival nem egyeznek, a szőlő szállítása során keletkezett bizonylatok alapján sem igazolt, hogy a számlákon feltüntetett fajtajú és mennyiségű szőlő került volna elszállításra. Négy termelő esetében pedig a szőlőszármazási bizonyítványok hiányában, illetve azért, mert a szőlőszármazási bizonyítványokon szereplő adat nem egyezik meg a számlán szereplő adattal és javított bizonylatok sem kerültek bemutatásra, a felperes által befogadott számlák hiteltelenek, így ezek alapján sem gyakorolható az

adólevonási jog. A felperes nem tudta bizonyítani, hogy a számlákon szereplő szőlőmennyiséget szerezte be volna be a számlán megjelölt partnereitől.

A felperes tudott arról, illetve kellő körültekintés mellett tudomással kellett bírnia arról, hogy az általa befogadott számlák hiteltelen adatokat tartalmaznak, mivel ő végezte az áru mérlegelését, ennek alapján kerültek kiállításra a számlák. Ezen kívül valamennyi feldolgozásra került szőlőszármazási bizonyítvány a felperes birtokában kellett, hogy legyen a később kiállítandó borszármazási bizonyítványok miatt, továbbá képviselője is úgy nyilatkozott, hogy az általa felvásárolt szőlők származási bizonyítványát kikérte. A felperes részéről a kellő gondosság nem állapítható meg, mivel szőlőt forgalomba hozni csak szőlőszármazási bizonyítvánnyal lehet, így a vásárolt szőlő származása nyomon követhető és a felperes tudomást szerezhetett volna arról, hogy az eladó milyen mennyiségről rendelkezik származási bizonyítvánnyal.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának ítéleteire, irat betekintési jogának korlátozására, arra hogy az alperes nem teljesítette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) által előírt tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét. Kifejtette, hogy az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése szerinti kellően körültekintő magatartást tanúsította.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes a közigazgatási eljárás során nem gyakorolhatta iratbetekintési jogát, sérültek az Alaptörvényben biztosított jogai, mivel nem ismerhette meg az ügyében bizonyítékként felhasznált iratokat. A felperes csak a másodfokú határozattal egy napon kapta kézhez azt a végzést, amely lehetőséget adott az iratbetekintésre.

Az alperes nem tett eleget az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének, mivel a hegyközségi megkeresésekben nem megfelelő időintervallumra hivatkozott. A szőlőszármazási bizonyítványok az áfa megítélése szempontjából nem releváns számviteli bizonylatok. Önmagában az, hogy a felperes által elkészített bor nem egyezik meg a beszerzett szőlőfajtákkal, azok mennyiségével, még nem eredményezi azt, hogy a felperes által beszerzett szőlőfajtákra figyelemmel a felperes által befogadott és kibocsátott számlák nem tanúsítják hitelesen a felvásárlást szőlő fajtánként és mennyiségenként. A felperes a vele szerződő partnereitől megvásárolta a szőlőt, a szőlő átadása-átvétele a számítógépes rendszerrel összekötött mérlegjegy, mint felperesi számviteli alapbizonylat alapján megtörtént. A megvásárolt szőlő esetében, azok fajta szerinti bontására az

adóhatóság alkalmas bizonyítást nem folytatott le, és az egybevetés során nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy a felperes által folytatott tevékenységhez tartozóan nem is volt szükség minden egyes szőlő tekintetében a származási bizonyítvány beszerzésére. A bor előállításához kapcsolódóan maga a Btv. engedi, hogy meghatározott százalékos mértékben keveredések legyenek.

Az alperes érdemi döntését elsősorban nem a felperesnél, hanem a számlakibocsátó lefolytatott vizsgálatra alapította. Az új eljárás során az adóhatóság köteles a felperesi eljárási jogok tiszteletben tartására, biztosítani kell ezek gyakorlását. A tényállást a szükséges körben a továbbiakban is tisztázni kell. Ha az adóhatóság úgy ítéli meg, hogy a hegybíró által kiállított szőlő származási bizonyítványok a rendelkezésre álló körben nem elégségesek a felperesi beszerzések igazolására, akkor szükséges a hegybírók ismételt megkeresése, amit a vizsgált időszakra kell foganatosítani. Az új eljárás során az adóhatóságnak „nem a jelen határozattal egyezően azt kell igazolnia, hogy a felperest megelőző W.Kft. tevékenysége során milyen HÉA kijátszásra is esetleg mutató tények állapíthatók meg, hanem az adólevonási jog felperesi vizsgálata során azt kell megvizsgálni, hogy felperes esetében, milyen objektív körülmények alapján lehet megállapítást tenni”.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a kereset elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontjának, 35. § (1) bekezdés a) pontjának, 43. § (5) bekezdésének, az Sztv. 15. § (3) bekezdésének, 166. § (1) és (2) bekezdéseinek, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésének, Art. 97. §-ának.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Kúria a Pp. 275.§-a alapján eljárva a következőket állapította meg:

Az elsőfokú adóhatóság a 2012. május 7-én kelt végzésében valóban korlátozta a felperes irat betekintési jogát. Ezt a végzést azonban a felperes fellebbezése alapján eljáró másodfokú adóhatóság a 2012. augusztus 10-én végzésében megváltoztatta akként, hogy nem elegendő csupán a kapcsolódó vizsgálatot érintett adózónál felvett nyilatkozatok kivonatát változtatásának adózóval történő megismertetése, hanem lehetővé kell tenni valamennyi olyan irat, bizonylat, dokumentum megismerését, amely az adózónál tett megállapítás alapjául szolgál. E végzés alapján került sor 2012. szeptember 13-án a felperesi iratbetekintésre, és a felperes

részére iratmásolatok is megküldésre kerültek. A jogerős ítéletben hivatkozott végzés meghozatalát tehát megelőzte az iratbetekintést biztosító döntés meghozatala. Kiemeli a Kúria, hogy a felperes irat betekintési jogát korlátozó végzések minden esetben megváltoztatásra kerültek, tehát a felperesnek a közigazgatási eljárás során lehetősége volt iratbetekintésre, és gyakorolhatta, illetve gyakorolta is a jogorvoslathoz való jogát, és az elsőfokú peres eljárás során sem volt akadályozva abban, hogy éljen irat betekintési jogával.

A felperes a keresetében nem tért ki arra, hogy a négy termelőtől befogadott számlák kapcsán, mely tényekre, adatokra, bizonyítékokra, jogcímekre alapítottan vitatja az első fokú határozat 27-28. oldalán, a másodfokú határozat 26. oldalán tett megállapításokat, ténybeli és jogkövetkeztetéseket. E körben, a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva, a perben nem ajánlott fel bizonyítást sem, ezért a tárgyban az első fokú bíróság keresetnek helyt adó döntése jogalap nélküli.

A W.Kft számlái tekintetében a Kúria a következőkre mutat rá: A szőlő forgalomba hozatalára vonatkozó jogszabályok egyértelműen rögzítik, hogy szőlőt forgalomba hozni kizárólag szőlőszármazási bizonyítvánnyal lehet, amelyhez mellékelni kell a mázsajegyet, felvásárlási jegyet, vagy átvételi elismervényt, illetve a termelő nyilatkozatát, hogy a szőlőt maga dolgozta fel. Téves tehát az a jogerős ítéletben kifejtett álláspont, mely szerint a szőlőszármazási bizonyítvány nem releváns bizonylat tekintettel arra is, hogy a felperes az általa végzett mérés alapján állította ki a mérlegelési jegyeket, mázsajegyeket és a számlák alapjául is ezek szolgáltak. A jogszabályi rendelkezések értelmében a szőlőszármazási bizonyítványt a mázsajegyek, mérlegelési jegyek alapján állítja ki az illetékes hegybíró, amiből egyértelműen következik az, amit az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyott, hogy a számlákon szereplő fajták és mennyiségek tekintetében egyezés kell, hogy legyen a szőlőszármazási bizonyítványok, mérlegelési jegyek és a számlák között. Az adóhatósági határozatok a felperes által meg nem cáfolt módon tárják fel és bizonyítják mindazokat az eltéréseket, amelyek a számlák, a mérlegelési jegyek, a beszerzett szőlőszármazási bizonylatok és a szállítási bizonylatok között kimutathatók. Nincs továbbá perdöntő jelentősége annak az ítéleti megállapításnak, mely szerint a szőlőtermesztésről, bortermelésről szóló szabályozás megenged egy-egy fajta esetén a nemfajta azonos szőlővel való keveredést. Jelen ügyben ugyanis a releváns tényállás megállapításához nem azt kellett az adóhatóságnak megvizsgálnia, hogy a felperes az általa előállított borhoz rendelkezik-e megfelelő bizonylattal, hanem azt, hogy a szőlőbeszerzésről befogadott számlái hitelesek-e vagy sem. Az alperesnek ebből következően nem a borszármazási és szőlőszármazási bizonyítványok közötti eltérést kellett vizsgálnia,

hanem a szőlőszármazási bizonyítványok és a szőlőbeszerzésről befogadott számlák adatait kellett összehasonlítani. Ez utóbbi körben pedig megalapozottan olyan számszaki eltéréseket tapasztalt, amelyek megdöntésére alkalmas bizonyítást a felperes a perben sem ajánlott fel.

Iratellenesen rögzítette a bíróság, hogy a hegyközségek felé kiküldött megkeresésekben szereplő felhívás nem megfelelő. A megkeresésekben ugyanis a vizsgált időszaki borszármazási bizonyítványok és az azok alapjául szolgáló szőlőszármazási bizonyítványok megküldésére vonatkozó felhívás szerepelt, mivel a felperes a megvásárolt szőlőt, a külföldi cég részére történő értékesítést kivéve, feldolgozta, és az időmúlásra tekintettel az ellenőrzés időpontjában a hegyközségeknek a felperessel kapcsolatban a borszármazási bizonyítványok álltak rendelkezésre, ezeket pedig a hegyközség kizárólag a szőlőszármazási bizonyítvány egyidejű bevonásával adja ki.

Nem felel meg az iratok, továbbá a határozatok tartalmának sem az a jogerős ítéleti megállapítás, mely szerint az alperes a W.Kft.-nél feltárt szabálytalanságokra alapította volna az ügyben érdemi döntését. Az adóhatósági határozatok részletesen ismertetik mindazokat adatokat, tényeket, körülményeket, bizonyítékokat, amelyeket az adóhatóság a felperessel szemben elrendelt revízió során tárt fel, szerzett be, vizsgált meg a bizonyítékok értékelésére vonatkozó eljárási szabályoknak megfelelően, indokolási kötelezettségét is teljesítve. Az alperes továbbá határozatában érdemi döntését egyébként sem arra alapította, hogy egyáltalán nem történt értékesítés, hanem arra, hogy erre nem a számlákon feltüntetett módon és mennyiségben került sor, és erről a felperes tudomással bírt, erről, a meg nem cáfolt objektív körülményekre tekintettel, tudnia kellett.

Kiemeli a Kúria, továbbá azt is, hogy a felperes számára egyáltalán nem volt lényegtelen, hogy mennyi és milyen fajta szőlőről rendelkezik szőlőszármazási bizonyítvánnyal, mivel ennek alapján állították ki részére a borszármazási bizonyítványt. (Ezt megerősíti a felperes ügyvezetőjének nyilatkozata is.) Az alperes a határozataiban megalapozottan és helytállóan mutatott rá arra, hogy a felperes által befogadott számlák hiteltelen adatokat tartalmaznak és erről a felperes tudomással bírt, illetve kellő körültekintés mellett tudomással kellett, hogy bírjon, hiszen az áru mérlegelését ő végezte, ennek alapján kerültek a számlák kiállításra.

A rendelkezésre álló adatokból a Kúria azt állapította meg, hogy az alperes eleget tett az Art. 97. §-a szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A felperes nem vitatta a szállítóleveleken és fuvarleveleken szereplő mennyiségek esetében

feltárt eltéréseket, ezekre vonatkozóan dokumentumot nem nyújtott be. A felperes részére kiállított bizonyítványok alapján szőlő fajtánként került kiállításra a W.Kft.-től és a magánszemélyektől beszerzett szőlő mennyisége, ami összehasonlításra került a vitatott számlákon szereplő mennyiséggel, ennek alapján pedig egyértelműen az a következtetés vonható le minden szőlőfajta esetében a számlákon szereplő mennyiségnél lényegesen kevesebb mennyiségre kért a felperes szőlő és borszármazási bizonyítványt. Mindebből pedig az következik, hogy a termelők és a W.Kft., sem rendelkezett a vitatott számlákon szereplő szőlőmennyiségekkel, így a felperes által befogadott számlák nem minősülnek hiteles dokumentumoknak, az ezeken lévő adatok nem valósak, hiteltelenek. Hangsúlyozza a Kúria, hogy a szőlő származási bizonyítványok alapján tételesen kimutatott szőlőmennyiségekhez képest mutatózó eltérésekre a felperes semmilyen bizonyítékot nem csatolt a közigazgatási eljárás során és e körben a bizonyítékot a peres eljárásban sem nevezett meg. Kellően gondos, körültekintő magatartás tanúsítása esetén a felperesnek be kellett volna tartania a tevékenységre vonatkozó a Btv. 22. § (1) bekezdésében, 23. § (1) bekezdésében vonatkozó rendelkezéseket. A felperes nem nevezett meg és nem igazolt egyetlen olyan ésszerű intézkedést sem, amit megtett volna az adókijátszás elkerülése érdekében. Semmilyen módon nem győződött meg számlakibocsátója teljesítési képességéről, és az eset összes, alperesi határozatban és a Kúria ítéletében részletezett körülményéből mindenképpen tudnia kellett arról, hogy a vitatott számlák valótlan adatokat tartalmaznak.

Utal a Kúria arra is, hogy az érdemi döntés meghozatalakor nyilvánvalóan nem hagyhatta figyelmen kívül a 26.K. 31.274/2012/20., 26.K.31.275/2012/18., 5.K.32.072/2012/14., Kfv.VI.35.209/2013/5., Kfv.VI.35.220/2013/7. számú ítéletekben foglaltakat sem, az ezekben kifejtett jogi álláspontot teljes körűen osztja, ezektől eltérni nem kívánt.

A Kúria mindezek alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a jogvita eldöntésére irányadó eljárási és anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek, de a rendelkezésre álló adatok alapján meghozható a jogszabályoknak megfelelő határozat, ezért a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján ítéletének rendelkező része szerint határozott.

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

A felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) a) pontja, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján

köteles a kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.

Budapest, 2014. október 2.

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