

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.732/2014/6.szám

A Kúria a dr. Kovács Tibor ügyvéd (fél címe) által képviselt felperesnek a dr. Nagy Gabriella 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 24-én kelt 16.K.31.923/2013/17. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 20. 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.31.923/2013/17. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 200.000 (kétszázezer) 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 felperesnél az adóhatóság 2009. február-április hónapra bevallások utólagos vizsgálatát végezte általános forgalmi adó (áfa) adónemben, és a felperes terhére 48.221.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet állapított meg, továbbá adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított. Rögzítette, hogy a felperes 1999 óta vegyes termékű nagykereskedelemmel, azon belül tintapatronok, nyomtatók, kellékanyagok és számítástechnikai eszközök kereskedelmével foglalkozott. A tevékenységét a székhelyén folytatta, ahol üzlet, iroda és raktár is található, valamint a működéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel rendelkezett.

Az adóhatóság az értékesítést terhelő fizetendő adóra megállapítást nem tett.

A felperes beszerzéseinek meghatározó hányadáról ugyanakkor azt állapította meg, hogy azok olyan partnerektől származtak, akik több szereplős láncolat résztvevői, ezért a tényállás tisztázása körében a felperes közvetlen beszállítóinak ellenőrzésén túl a számlázási láncolat további szereplőit, a számlák szerinti áruk eredetét, az ügylet valós jellegét is vizsgálta, a jelen perrel érintett

időszakon túlmenően más időszakokra is. A beszerzések után előzetesen felszámított adó tárgyában megállapította, hogy a felperes közvetlen üzleti partnerei - az I. Kft. és a T. Kft. - olyan csalárd magatartásokon alapuló üzleti modell részesei, amelynek szándékolt célja a valós működés látszatának fenntartása mellett az adóbevételek jogtalan csökkentése. A láncolatban résztvevő ügyvezetők valós gazdasági tevékenységet nem folytattak, az irányításuk alatt működő cégek számlakiállításait az ellenértékek átutalását, illetve a társaságok működtetését a számlaláncolat mögött álló, a láncolatban résztvevő cégektől független irányító személyek végezték. A feltárt beszállítói kapcsolatok eredményeként az áru eredete nem igazolt, figyelemmel a fantomizált társaságokra. A felperes nem járt el kellő körültekintéssel partnerei kiválasztásában, az ugyanis nem merülhet ki abban, hogy a szerződéskötés előtt beszerezte a partnerek cégadatait, illetőleg az APEH honlapján keresett információt működésükre vonatkozóan.

A felperesi ügyvezető egyértelműen elismerte, hogy a beszerzett áruk eredetét nem ismerte sem a T., sem az I. esetében. Nem volt rálátása arra, hogy az árut honnak szerzik be, bár állítása szerint ez nem is volt kötelessége. Az adóhatóság szerint a felperes tudta, hogy az általa beszerzett árut a hivatalos disztribútor által kínálnál jóval kedvezőbb áron vásárolja, ennek ellenére arról nem vett tudomást. Egyébként a bizonylatolt értékesítési lánc résztvevői egymás előtt nem ismeretlenek, nem egyszeri beszerzésről és értékesítésről volt szó, hanem a felperes által hosszú időn át folytatott kereskedelmi politikáról, melyen csak a megindult adóellenőrzés hatására változtatott.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2889311314 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte az elsőfokú határozatra is kiterjedően. Hivatkozott arra, hogy a szerződő partnerei ellenőrzésével kapcsolatos kötelezettségének maradéktalanul eleget tett, a beszállítók gazdasági tevékenységére, működésére, az adóhatóság által feltárt anomáliákra és visszaélésekre a jegyzőkönyvi megállapítás megismeréséig semmilyen ráhatással nem rendelkezett, azt nem ismerte. A vásárlások során nem volt a piaci ártól olyan jelentős eltérés, ami bármiféle gyanút kelthetett volna. A számla kibocsátók adóalanyok voltak, rendelkeztek a szóban forgó termékekkel. Mindezek alapján a felperes álláspontja szerint adólevonási joga nem korlátozható.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.31.923/2013/17.

számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új határozat hozatalára kötelezte. Hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 120. §, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1), (2) bekezdésére, 166. §-ában írtakra, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdésére, 97. § (4), (6) bekezdésére. Kifejtette: tény, hogy az adóhatóság a felperesi adóvizsgálat során széles körű, más adózók vizsgálatára is kiterjedő ellenőrzést végzett, és azok eredményére hivatkozással indokolta döntését, ugyanakkor az alperesi határozat lényegében értékítéleten alapult, azaz a határozat a számlázási láncolat tagjainál feltárt tényeket kívánta felperesre kivetíteni. A felperesi társaság vizsgálata körében azonban a színleeltségre utaló körülményre, tehát e vonatkozásban ténymegállapításra nem került sor. Az alperesi határozat tehát tényként feltüntetett, de lényegében feltételezést rögzít, amennyiben azt állítja, hogy a felperes bizonyosan tudta, elfogadta, így maga is részesévé vált a számlakibocsátók jogellenes tevékenységének. Ehhez képest valójában a számlakibocsátó társaságok rendelkeztek a működéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, az értékesítésekről számlát állítottak ki, illetve a gazdasági eseményt egyéb módon dokumentálták, tehát a felperes a beszerzései során normál, rendes gazdálkodási ügymenettel találkozott. Mindezen tényállási háttérre figyelemmel, valamint hivatkozva a 2006/112/EK Tanácsi irányelv több cikkére, az Európai Unió Bírósága C-80/11. és C-142/11.számú /Mahagében-Dávid/ egyesített, továbbá a C-324/11. számú /Tóth/ ügyére az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a perbeli esetben a felperesi érdekkörben a számlabefogadási tevékenység körében a felperes terhére olyan értékelhető körülmény nem állt fenn, amely a levonási jogát akadályozhatta volna.

A perben csatolt adatok alapján megállapítható volt, hogy a felperes által befogadott számlák szerinti termékértékesítés nem olyan vételáron történt, amely az adott piacon ne lett volna elérhető. Az adóhatóság figyelmen kívül hagyta azt a tény, hogy különböző tételek szerinti vásárlásnál különböző árkedvezmények érhetők el. Az, hogy a felperes nem kizárólag disztribútoroktól vásárolt a terhére nem értékelhető. Az értékesítő cégek szabálytalan működése a perbeli tényállás mellett felperes levonási jogát nem korlátozhatja. Erre tekintettel a bíróság mindkét fokú határozatot hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot azzal az instrukcióval utasította új eljárásra, hogy az adóhatóság az ítéletben foglaltakra figyelemmel kell döntsön a felperes levonási jogáról, az adó kiutalásáról, vagy a felperesnél történő elszámolásáról.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte elsődlegesen az ítélet megváltoztatását és a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát, a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését és a bíróság új eljárásra kötelezését. Álláspontja szerint az ítélet a Pp. 206. § (1) bekezdésébe és a 221. § (1) bekezdésébe ütközik, valamint sérti az Áfa tv. és az Sztv. felhívott releváns rendelkezéseit.

A határozatában foglaltakkal egyezően kifejtette, hogy széles körű bizonyítással tárta fel a vitatott számlák mögötti gazdasági eseményeket, és megállapította, hogy a felperes közvetlen üzleti partnerei olyan sok szereplőből álló csalárd magatartáson alapuló üzleti modell részesei, melynek szándékolta célja a valós működés látszatának fenntartása mellett az állami költségvetés jogtalan csökkentése. A két számlakibocsátó az áru értékesítéseket nem teljesíthette, mivel nem állapítható meg az értékesítésük alapjául szolgáló áru eredete. Ennek hiányában a gazdasági esemény a számlában feltüntetett tartalommal nem történhetett meg, a számla hiteltelen. Az alperes álláspontja szerint a felperes nem tette meg azokat az elvárható, szükséges és ésszerű intézkedéseket, amelyekkel elkerülhette volna, hogy az adókikerülési ügylet részesévé váljon és amelyeket egyébként az Európai Unió Bírósága döntéseiben is előírt. Álláspontja szerint okszerűtlen a bíróság döntése, az mellőzte a releváns bizonyítékok teljes körű értékelését és számos ponton következtelen, illetve önellentmondásos. Vitatta a bíróság által lefolytatott, az árakkal kapcsolatos bizonyítás eredményének értékelését is, és álláspontja szerint helytelenül értelmezte a bíróság az alperes által e körben kifejtetteket, azaz, hogy a felperesi társaságnak hosszú évekre visszanyúló piaci tapasztalata és gyakorlata alapján kellett volna felismernie a vizsgált számlakibocsátók által kínált árak tartósan alacsony szintjét.

Végezetül az új eljárásra adott utasítással kapcsolatban rögzítette, hogy az következtelen, egyben sérti a Pp. 339. § (1) bekezdését is, ugyanis a megismételt eljárás szükségtelen, hiszen az adóhatóságnak kizárólag a bíróság ítéletében foglaltakat kellene a határozatában rögzítenie.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Kúria rögzíti, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi

III. törvény (továbbiakban Pp.) 275. § (1)-(2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem tárgyában a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt. A felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek csak kivételesen akkor van helye, ha a megállapított tényállás iratellenes, a meghozott ítélet indokolása logikátlan vagy kirívóan okszerűtlen. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. A Kúria előjáróban arra utal, hogy hivatalos tudomással bír arról, mely szerint a jelen ügyben érintett peres felek között, azonos tárgykörben, de eltérő vizsgálati időszakra vonatkozóan a Kúria másik tanácsa Kfv.III.35.731/2014/4. szám alatt már ítéletet hozott, melyben az első fokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta. A Kúria jelen tanácsa ennek indokolásával egyetért, attól eltérni nem kíván.

Mindazonáltal hangsúlyozza, hogy az áfa-visszaigényléssel kapcsolatos ügyek túlnyomó többsége alapvetően és általában a bizonyítékok értékeléséről szól, és az elsőfokú bíróság ezen alapuló értékítéletén alapszik. A felülvizsgálati eljárásban a felülvizsgálati bíróság az elsőfokú ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretei között. A Kúria nyomatékmal rögzíti, hogy az Áfa tv-nek az elsőfokú bíróság által helyesen idézett rendelkezései szerint egy számla alapján általános forgalmi adót visszaigényelni akkor lehet, ha a számla tartalmilag és formailag hiteles. A tartalmi hiteltelenséget az okoz, ha a gazdasági esemény nem a számlában írt felek között vagy nem az ott írt módon következett be. Jelen per tényállása alapján azonban megállapítható, hogy a gazdasági esemény a felperes és a számlakiállító között a számlában írt módon végbement, mint ahogy azt nagyon részletesen kifejtette az elsőfokú bíróság ítélete is. Nincs olyan tartalmi hiba vagy hiányosság, ami miatt a számla önmagában hiteltelen lenne és amely miatt a tudattartalom vizsgálata már fel sem merülhetne. Az Európai Unió Bírósága számos ügyben, benne a magyar vonatkozású C-80/11 és C-142/11 számú /Mahagében-Dávid/ egyesített ügyekben is állást foglalt abban a kérdésben, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel és képes-e azok szállítására, illetőleg, hogy bevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal.

Erre tekintettel tehát a felperes az adóhatóság által feltárt tényállás mellett nem tehető felelőssé a lánc korábbi szereplői által elkövetett jogsértésekért, miután nem állapítható meg objektív körülmények alapján, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel adócsalásban vesz részt. Osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság álláspontját, hogy az adócsalásban való részvételt, az arról való tudomásszerzést önmagában az alacsony árakkal nem lehet magyarázni, és azzal sem, hogy a felperes nem hivatalos márkakereskedőtől vásárolt.

Ugyanakkor jelen ügy sajátosságaira tekintettel a Kúria rámutat, hogy az elsőfokú bíróság az Európai Unió Bíróságának több ítéletére is hivatkozott, így az ún. Tóth ügyre is, amely az eltérő tényállása okán helytelen volt, a bejelentés nélkül foglalkoztatott „feketemunkások” alkalmazása jelen ügyben nem merült fel.

Ugyancsak rögzíti a Kúria, hogy az adóhatóság felülvizsgálati kérelmével annyiban egyetért, hogy az ítélet szövegezése néhol értelmezést kíván, a szerkesztése helyenként nem koherens, ugyanakkor ez az ítélet végső döntésére, konklúziójára nem volt kihatással. Nem fér kétség ahhoz, hogy az elsőfokú ítélet kimondta, a felperes adólevonási joga nem korlátozható, annak legfeljebb mikénti elszámolása lehet a megismételt eljárás tárgya, azaz, hogy kiutalja vagy esetleg egyéb módon számolja el az adóhatóság a felperes által visszaigényelt áfát.

Végezetül rögzíti a Kúria, hogy a Pp. 339. § (1), (2) bekezdései alapján a bíróság döntheti el, hogy a hatályon kívül helyezést vagy a megváltoztatást választja, így az elsőfokú bíróság döntése ez okból sem jogszabálysértő, illetve az elszámolás módjának lehetséges megválasztására adott utasítás is egyértelmű.

A fentiekre tekintettel a Kúria az elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján 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 illetékeljegyzési 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, 2015. május 7.

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