

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.062/2015/3.szám

A Kúria a dr. Fodor Zoltán Sándor ügyvéd által képviselt felperesnek a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 24. napján kelt 14.K.27.170/2014/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon – tárgyaláson kívül – meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.170/2014/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 651.000 (hatszázötvenegyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A G Kft. (a 2010. február 5-ei átalakulás után: P A Kft., 2010. július 14-től A S G Kft, ügyvezetője elérhetetlen), mint megbízó (a továbbiakban együtt: P. Kft.) és a későbbiekben felszámolás alá került R-E Kf., mint bizományos (a továbbiakban: R.Kft.) 2010. január 15-én kötött bizományosi szerződést az AMSL-3000 automata flakonfúvó gép bizományi értékesítésére. (Felperes fellebbezéséhez olyan bizományosi szerződést csatolt, melyet 2010. január 13-án az R.Kft. és a P A Kft. kötött.) A bizományosi értékesítésre nem került sor, ehelyett az R.Kft. 2010. február 5-én kelt adás-vételi szerződéssel megvásárolta a gépet a P.Kft-től. A 25.900.000 forint + 6.475.000 forint áfa ellenértéket az R.Kft-nek készpénzben, hét részletben kellett megfizetnie a P.Kft-nek, azzal, hogy a P.Kf. az utolsó részlet kiegyenlítéséig fenntartotta tulajdonjogát: az ellenérték készpénzes megfizetésre vonatkozó pénztárbizonylatokat a P.Kft. 2010. február 18. és február 26. között állította ki az R.Kft. részére, a kapcsolódó számla szerint a teljesítés időpontja

2010. február 8. volt. A P.Kft. számlája alapján az R.Kft. levonási jogot kívánt érvényesíteni.

A gép a P A Kft. bélyegzőlenyomatát használó megrendelés alapján átkerült , a F P Kft. (a továbbiakban: F.Kft.) üzemcsarnokába, a szállítólevél dátuma 2010. január 18.volt. A szállításhoz tartozó 2010. január 4-ei kiállítású számlán vevőként (megrendelőként) az A S G Kft szerepelt. Az F.Kft. gépek felújításával, flakonok gyártásával foglalkozik, telephelyén a gép áram alatt volt, a tárolásért az F.Kft. nem kapott ellenértéket.

Az R.Kft., mint eladó 2010. január 23-án bruttó 32.551.250 forintról (áfa tartalom: 6.510.250 forint) állított ki számlát az M-T Kft.-nek (a továbbiakban: M.Kft.), mint vevőnek. A számlán a fizetés módja átutalás, de erre nem került sor. 2010. január 25. és január 31. között hét darab bevételi bizonylatot állítottak ki az R.Kft-nél az M.Kft. befizetéseiről.

A felperes a 2009. évtől fejlesztette szikvízüzemét: az MVH a 2009. október 26-i határozatával támogatta a szikvízüzem építésére és a flakonfúvó gép beszerzésére benyújtott pályázatot, a gép után elszámolható volt 26.041.000 forint. Az M.Kft. már ekkor, 2009. november 12-án eladási ajánlatot tett a gépre a felperesnek, majd 2009. november 16-án kelt szerződéssel értékesítette is a felperes, mint vevő részére, 26.041.000 forint + 6.510.250 forint áfa ellenérték fejében. A tervezett szállítás időpontja 2010. január 31. volt, de a felperes már 2010. január 25-én aláírta a felperes borotai székhelyén való teljesítési jegyzőkönyvét. A 2010. január 25-án keltezett számlán a fizetés módja átutalás, de erre nem került sor. 2010. január 25. és január 31. között hét darab, készpénzfizetéshez kapcsolódó bevételi pénztárbizonylatot állítottak ki az M.Kft-nél a felperes részére. A számlán azt is rögzítették, hogy közvetített szolgáltatást tartalmaz, továbbá, hogy támogatás elszámolására benyújtásra került. A gép T-n maradt, azt a felperes először 2010 februárjában látta, ekkor próbálta ki. A felperes a géphez kapcsolódó számla alapján levonási jogot kívánt érvényesíteni.

Az elsőfokú adóhatóság a 2010. I. negyedévre áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le felperesnél: vizsgálatokat folytattak le az R.Kft-nél, az M.Kft-nél, a gépet szállító cégnél, meghallgatták a felperes ügyvezetőjét N G, az M.Kft. volt ügyvezetőjét M R, az R.Kft. volt ügyvezetőjét K I, a tehergépjármű sofőrjét, helyszíni ellenőrzésre került sor Táborfalván az F.Kft-nél (eszerint a gép használt, és áram alatt volt), megkeresték az M.Kft. és az R.Kft. felszámolóit, a P.Kft. meghallgatására tett kísérletek nem vezettek eredményre. A revízió adatai alapján az elsőfokú hatóság 6.510.000 forint áfa adókülönböt állapított meg a felperes terhére.

Az alperes a 2071952592. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság helyesen jutott arra a következtetésre, hogy a géphez kapcsolódó számla nem hiteles, de annak okára tévesen következtetett: az ugyanis nem bizonyítható, hogy a gazdasági esemény nem valósult meg, ugyanakkor megállapítható, hogy arra nem a számlában foglaltak szerint került sor.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 9.§ (1) bekezdésére hivatkozva kifejtette, a birtokba adás alatt nem csak fizikai, hanem jogi birtokba adást is érteni kell. Ez utóbbi azonban csak akkor valósulhat meg, ha a vevőnek lehetősége van arra, hogy a terméket fizikailag magához vegye, függetlenül attól, hogy él-e a lehetőséggel. Lényeges, hogy a termék átengedése a tulajdonjog átszállásának a szándékával történjen. Ebből következően a tulajdonjog fenntartással kötött adás-vételi szerződés esetén sem a tulajdonjog átszállásának a napja, hanem a birtokba adás napja lesz a termékértékesítés megvalósulása.

A rendelkezésre álló céges adatok és bizonylatok alapján az R.Kft. legkorábban február 8-tól rendelkezhetett tulajdonosként a géppel, így azt január 23-án nem értékesíthette az M.Kft-nek, aki nem adhatta tovább január 25-én a felperesnek. A P.Kft. egyes átalakulási időpontjaira tekintettel a személyéhez kapcsolódó okiratok sem alkalmasak a számla szerinti átátmasztására. Ezek alapján a szállítólevél sem igazolja hitelt érdemlően, hogy a gépet 2010. január 18-án szállították le T-ra.

Az alperesi határozat az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatát áttekintve rögzítette, határozatát nem a számlakibocsátók érdekkörében felmerült szabálytalanságra alapította, hanem arra a tényre, hogy a gazdasági esemény a számlában feltüntetett tartalommal nem valósulhatott meg, a számla hiteltelen. A felperes nem járt el kellő körültekintéssel annak megelőzésére, hogy ne fiktív számlára alapítson levonási jogot, nem tette meg az adókijátszás megelőzéséhez szükséges ésszerű intézkedéseket.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolása szerint a felperes állította, de nem bizonyította, hogy az alperes által feltárt tényállás nem felel meg a valóságnak. A felperes törvényes képviselőjének nyilatkozata és az általa aláírt okiratok, így a felperes fellebbezéséhez csatolt munkabiztonsági és balesetvédelmi jegyzőkönyv, átadás-átvételi jegyzőkönyv, üzembe helyezési jegyzőkönyv, valamint a garanciajegy és a minőségi bizonyítvány nincsenek összhangban azzal, hogy a felperes törvényes képviselőjének állítása szerint a gépet 2010. februárjában látta először, és hogy az általa aláírt okiratok 2010.

január 25-ei dátummal valószínűsítik ezt.

A leszállítás körülményei tekintetében az adóhatóság az ellentmondásokat feltárta, a menetlevél értékelésének elmaradása azt érdemben nem befolyásolja.

A felperes eladójától a gépet a számlán szereplő időpontban nem szerezhette be, és a szerzés időpontját az egyéb bizonyítékok alapján sem lehet a számla szerint megállapítani. Ha nem történik meg a gazdasági esemény a számla szerinti időpontban és a számlán szereplő felek között (az eladó még nem rendelkezhetett az általa értékesített géppel), a felperesnek nyilvánvalóan tudnia kellett, hogy adókiírátszásban vesz részt. Mindezek alapján egyértelmű, hogy a felperes fiktív számla alapján kívánta tulajdonosi jogot gyakorolni.

A felperesnek az Art. 1.§ (3) bekezdéshez kapcsolódó előadása kapcsán megállapította, hogy a megkülönböztetés tilalmának elvét nem sérült. A más adózóval kapcsolatos eljárásra, annak eredményére, vagy esetleg az a eljárás megindításának hiányára a felperes csak abban az esetben hivatkozhat, amennyiben az a jogsértés hiányát igazolja.

Az elsőfokú bíróság kitért arra is, hogy a jegyzőkönyv mellékleteit a felperes nyilvánvalóan ismerte, eljárási szabálysértés nem valósult meg.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a tényállást az alperessel egyezően iratellenesen állapította meg, illetve a rendelkezésre álló bizonyítékokat az alperessel egyezően kirívóan okszerűtlenül, illetve a logika szabályaival ellentétesen értékelte, ezáltal vont le ítéltében téves következtetést. A jogerős ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését.

Előadta, nyilvánvaló, hogy a felperesi törvényes képviselő bizonytalan, a pontos dátum által esetlegesen tévedés lehetőséget fenntartó fél-mondatára nem lehet alapozni. Tény, hogy mindkét félnél rendelkezésre állt az ügylet teljesítést tanúsító számla, teljesítés időpontjaként mindkét fél 2010. január 25. napját állapította meg, az adó áthárítására sor került. Nem bizonyított, hogy a felperes adókiírátszásban vett volna részt, hiszen az értékelési láncot vizsgálva a felperes részére a gépet értékesítő Kft-nél nem állapítottak meg adóhiányt. Hivatkozott a Kúria 5/2013. közigazgatási elvi határozatára. Az alperesi megállapításokkal szemben tény, hogy a végleges beüzemelést követően a felperes üzemében a mai napig működik és tevékenységet végez az érintett

gép.

További álláspontja szerint mind az alperes eljárása, mind a jogerős ítélet sérti az Art. 1.§ (3) bekezdését. Az elsőfokú bíróság saját érvelésével ellentétes döntést hozott, ugyanis éppen az általa kifejtett okfejtésnek felel meg a felperes által hivatkozott helyzet: ha a felperes eladója esetében ugyan azt a körülményt nem minősíti szabálytalannak az adóhatóság, akkor azt a felperes esetében sem teheti meg.

Az alperes ellenkérelmét a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálását követően a 2015. június 17-ei érkeztetéssel terjesztette elő, ezért azt a Kúria sem a felülvizsgálati kérelem elbírálása, sem a perköltség megállapítása kapcsán nem vehette figyelembe.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálta felül.

A felülvizsgálati kérelemnek az értékesítési lánc tagjait érintő áfa fizetési kötelezettséghez, levonási joghoz kapcsolódó előadása nem alkalmas a jogerős ítélet esetleges ellentmondásának, jogszabálysértésének alátámasztására. A Kúria a Kfv.I.35.005/2012/7.számú ítéletében fogalmazta meg, hogy az Art. 87.§ (1) bekezdés szerinti, eltérő típusú, más-más szempontrendszerű adóellenőrzések alapján végzett vizsgálatok tartalmi eltérőisége miatt jogilag és fogalmilag is kizárt ugyanazon cselekmény, jogügylet eltérő minősítése a különböző jogalanyoknál végzett vizsgálat során.

Az R.Kft-nél az Art. 87.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytattak le, míg az M.Kft-nél az Art. 87.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti, egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés valósult meg. Az Art. 106.§ (1) bekezdésének következtében adókülönbözet megállapítására kizárólag az Art. 87.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti ellenőrzést követően kerülhet sor, ellenőrzéssel lezárt időszakot kizárólag ez az ellenőrzés eredményez (Art. 87.§ (2) bekezdés). Az eltérő típusú ellenőrzések, és csak az egyik adózónál lezárt időszak következtében az adókülönbözet megállapításának körében az adóhatóság nem sértette meg az Art. 1.§ (3) bekezdésében megfogalmazott, az egyes adózók megkülönböztetésének tiltására vonatkozó rendelkezést. A jogerős ítélet indokolásának fentiek szerinti pontosításával az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette alaptalannak a felperes ezen irányú keresetét.

Az elsőfokú bíróság által felülvizsgált alperesi határozat nem a gazdasági esemény hiányában tekintete megalapozatlannak a felperes levonási igényét, hanem azért, mert a gazdasági eseményre nem a számlában foglaltak szerint került sor; ezzel összefüggésben vizsgálta, hogy a felperes megtett-e minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ne valósuljon meg adókijátszás. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az alperes ezen álláspontja összhangban áll a Kúria 5/2013. számú közigazgatási elvi határozatával.

A Kúria értékelése szerint, kizárólag a felperes és az M.Kft. közötti ügylet megrendelését, szerződését, számláját és teljesítés igazolását, tehát kizárólag az okiratokat vizsgálva nem állíthatók az áfa levonási jog gyakorlása elé akadályok. A Tanács 2006/112/EK irányelve (HÉA irányelv), és az Európai Unió Bíróságának ítéletei (pl. a C-80/11. és C-142/11.sz. egyesített ügyek 42-46.) nyomán azonban a gazdasági esemény teljes környezetét, így az okiratok mögötti tényleges eseményeket kell vizsgálni. Hiába teljesül a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak, ha az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtottak, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató, vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A felperes saját előadása szerint úgy tudta, francia forrásból származik a beszerzés: ehhez képest semmiféle reakció nem volt a gép használt voltára, a számlában szereplő "közvetített szolgáltatás" tartalmára. A felperes azon számlára kívánta levonási jogát alapítani, amelyen az ellenérték megfizetésének módja átutalás, miközben tudatában volt annak, hogy a 32.551.250 forintot részletekben és készpénzben fizette meg (utolsó részletet 2010. január 31-én). A felperes aláírta a 2010. január 25-ei üzembe helyezésre vonatkozó iratokat, miközben egyrészt a szerződés szerint a teljes vételár kiegyenlítésig a géppel nem rendelkezhetett, másrészt felperes ügyvezetője saját nyilatkozata szerint is az utolsó részlethez közeli időpontban, februárban látta a gépet. A felperes és az M.Kft. közötti szerződés alapján a gépet a felperes szikvízüzemébe kellett volna leszállítani (a 2010. január 25-i teljesítési jegyzőkönyvet is ezzel a helyszínnel írta alá a felperes, miközben fellebbezéséhez ugyanezen dátummal egy üzembe helyezési jegyzőkönyvet csatolt). A gép az adóhatósági helyszíni ellenőrzés időpontjában, 2010. szeptember 1-jén Táborfalván volt. Felperes saját előadása szerint 2010 januárjában

volt a próbaüzem, de a gép 2010 szeptemberében még mindig feszültség alatt volt, a próbaüzemre hivatkozva.

A Kúria elfogadhatónak tekinti, hogy a P.Kft-től az M.Kft-ig terjedő számtalan időbeli, szerződésbeli, szállítási, tulajdonszerzési anomáliáról nem volt szükségszerű, hogy felperes akár gondos eljárás mellett is tudomást szerezzen. Azonban a közte és az M.Kft. közötti jogviszony kereti között tapasztalható, egymásnak ellentmondó történések kétséget kellett volna ébresszenek: a felperesnek gondos eljárás mellett tudnia kellett volna, hogy adókiírátszásra irányuló ügyletben vesz részt. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a rendelkezésre álló adatok alapján nem voltak olyan a felperes javára szolgáló tények, melyeket az alperes az Art. 97.§-ának (6) bekezdését alkalmazva feltárhatott volna. Az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokkal összhangban, belső meggyőződéséről a Pp. 206.§ (1) bekezdése szerint számot adva utasította el a felperes keresetét.

A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését megalapozó jogszabálysértést, ezért a Kúria az első fokú bíróság érdemben helytálló ítéletét, az indokolás fentiek szerinti pontosításával, a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2015. június 4.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné
sk. bíró**

**dr. Oláh
dr. Láng Erzsébet**

A kiadmány hitelül:

tisztviselő