

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.600/2015/7.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter tanácselnök, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Juhász Gábor István ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe), mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: dr. Balogh Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 31.K.31.540/2015/3. szám

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 31.K.31.540/2015/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 615.500 (hatszázötvenöt ezer-öt száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes bejelentett fő tevékenységi köre gyógyszer kiskereskedelem. Nagykereskedelmi engedéllyel nem rendelkezik. A felperes ügyvezetője (a továbbiakban: Gyógyszerész) saját gyógyszerész igazolványának bemutatásával több gyógyszertárban vényköteles terméket, (Copaxone injekciót) vásárolt. A beszerzésekről a gyógyszertárak a felperes nevére szóló számlákat állítottak ki. A gyógyszereket a felperes a Közösségen belül áfa

mentesen értékesítette viszonteladóknak, a gyógyszertárak számláiban feltüntetett áfa tartalmat pedig levonhatóként vallotta.

- [2] A felperesnél áfa adónemben a 2013. április-június időszakra bevallások utólagos ellenőrzése során tett megállapításokra tekintettel az elsőfokú adóhatóság 6.155.000 forint adókülönbözetnek minősülő adóhiányt állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] Alperes a 2928644287. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint a felperes a gyógyszerek Közösségen belüli viszonteladónak történt továbbértékesítésével nagykereskedelmi tevékenységet végzett, amire engedélye ugyan nem volt, de mivel az értékesítés megvalósult, azután az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 89.§ (1) bekezdés alapján nem keletkezett fizetendő adó.
- [4] A levonható áfa körében, alkalmazva az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdését, alperes azt állapította meg, hogy a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. tv. (a továbbiakban: Gyógyszerforgalmi tv.) 2.§ (2) bekezdése, az emberi felhasználásra kerülő gyógyszerek rendeléséről és kiadásáról szóló 44/2004. (IV.28.) EüSzCsM rendelet (a továbbiakban: R.) 16.§ (3) bekezdése alapján a gyógyszertár a felperes ügyvezetőjét csak mint Gyógyszerészt szolgálhatta ki, csak vele állhatott kapcsolatban. A felperes részéről hiányzik az Áfa tv. 6.§ (1) bekezdés szerinti saját nevében folytatott gazdasági tevékenység, nem minősül a 2.§ (1) bekezdés szerinti adóalanynak, ezért a tovább értékesített termék beszerzéséhez kapcsolódóan áfa levonási jogot nem gyakorolhat.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolása szerint a felperesnek általa sem vitatottan nem volt gyógyszer nagykereskedelmi engedélye. Az Európai Unió Bíróságának a C-324/2011. számú Tóth ügyben hozott, a felperes által megjelölt ítélete a perbeli esetben nem alkalmazható, mivel jelen tényállásban nem a számlakibocsátó, hanem a számlabefogadó felperes nem rendelkezett a szükséges engedéllyel. Az ügylet a gyógyszertár és a Gyógyszerész között valósult meg.
- [6] Az, hogy az ellenértéket a felperes számlájáról fizették meg, és hogy a gyógyszert a felperes értékesítette külföldre, nem igazolja a felperesi beszerzést. A Gyógyszerforgalmi tv. 2.§ (2) bekezdése és 3.§ 12/ pontja, valamint az R. 16.§ (3) bekezdése alapján az ügyletek a gyógyszertárak és a Gyógyszerész között jöttek létre, a

számlák tartalmilag nem hitelesek, azokra a felperes áfa levonási jogot nem alapíthat.

- [7] Az elsőfokú bíróság elutasította a felperes 2006/112. EK (HÉA) irányelvhez kapcsolódó előzetes döntéshozatal iránti indítványát, mert a felperes nagykereskedelmi engedélyének hiánya miatt nem tekintette szükségesnek annak értelmezését.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet és annak hatályon kívül helyezését, és a kereseti kérelemnek megfelelő határozat meghozatalát, az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítását kérte.
- [9] Álláspontja szerint adóalanyiségének nem feltétele a hatósági engedély, amit az EUB C-324/11. számú Tóth ügyben hozott ítélete is alátámaszt. Az engedély hiánya nemcsak a számlakibocsátói, hanem a befogadói oldalról sem akadályozza az adóalanyiságnak. A felperes lehetett alanya a termékbeszerzésnek, azzal összefüggésben adóalanynak minősült. Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság nem tért ki a HÉA irányelv keresetben hivatkozott rendelkezéseire, és hogy nem tartotta indokoltnak az előzetes döntéshozatal iránti eljárás kezdeményezését.
- [10] Indítványozta, hogy a Kúria kezdeményezzen előzetes döntéshozatali eljárást abban a kérdésben, hogy a HÉA irányelv 168. és 178. cikkének megfelelően gyakorolta-e a felperes az áfa levonási jogot akkor, amikor az érintett gazdasági eseménnyel kapcsolatban nem rendelkezett engedéllyel.
- [11] Alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, mert az adóalany kizárólag az ő maga részére teljesített termékértékesítés után jogosult az áfa levonására. Ellenezte az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [12] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [13] A Kúria a jogerős ítéletet a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdésének megfelelően csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül.

- [14] Alperes adókülönbözetet a felperes nevére számlázott beszerzések gazdasági tartalmának vitatása, az áfa levonási jog gyakorlására tekintettel állapított meg, az elsőfokú bíróság is ebből az aspektusból utasította el a keresetet. A közösségi értékesítéshez kapcsolódóan megállapításra nem került sor.
- [15] Az Áfa tv. 120.§ a) pontja szerinti áfa levonási jog gyakorlására csak a 2.§ (1) bekezdés szerinti adóalany jogosult. Az adóalanyiség nem állapítható meg akkor, ha az érintett személy nem saját neve alatt folytat az Áfa tv. 6.§ (1) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet.
- [16] Kétséget kizáróan megállapítható, hogy a gyógyszertárakkal a felperes nem volt gazdasági kapcsolatban, a beszerzéseket a Gyógyszerész saját neve alatt, az R. 16.§ (3) bekezdés szerinti gyógyszerészi jogosultságát felhasználva bonyolította le. Az R. ezen rendelkezése teszi lehetővé, hogy gyógyszerészeknek - amennyiben végzettségüket hitelt érdemlően igazolni tudják - vényköteles gyógyszer legfeljebb harminc napra elegendő mennyiségben vény nélkül kiadhassanak a gyógyszertárak. Kiskereskedelmi forgalomban, gyógyszertárakon keresztül a felperes nem juthatott hozzá az érintett vényköteles gyógyszerekhez.
- [17] A számlák hiába szólnak a felperes nevére, hiába fedezte a beszerzés ellenértékét a felperes, a számlák szerinti gazdasági tartalom nem felelt meg a valós gazdasági eseményeknek. A felperes a gyógyszerek feletti rendelkezési jogot a Gyógyszerésztől szerezte meg, közöttük azonban nem került sor számlakibocsátásra. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a felperes alaptalanul hivatkozott a számlák szerinti áfa levonási jog gyakorolhatóságára.
- [18] A gyógyszerek beszerzésének fentiek szerinti körülményei következtében az, hogy a felperesnek volt-e, vagy sem gyógyszer nagykereskedelmi tevékenység folytatására jogosító engedélye, illetőleg, hogy engedélyének hiánya mennyiben hatna ki a levonási jog gyakorolhatóságára, nem befolyásolja a jogerős ítélet megalapozottságát. Ezért a Kúria felperes előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelmét elutasította, és megalapozottnak tekinti az elsőfokú bíróság elutasító döntését is.
- [19] Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [20] *Gyógyszerész igazolványra tekintettel kiskereskedelmi forgalomban beszerzett gyógyszer után gazdasági társaság akkor sem jogosult az áfa levonási jog gyakorlására, ha a gyógyszertár az ő nevére szóló*

számlát állít ki.

Záró rész

- [21] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [22] 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.
- [23] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. március 24.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**