

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.705/2015/13. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Petrik Péter ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóságának jogutódja (Pécs, Rákóczi u. 52-56.)

Az alperes képviselője: dr. Tóth Eszter jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. szeptember 30. napján kelt 2.K.27.134/2015/4. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2. K.27.134/2015/4. számú ítéletét - részben eltérő indokolással - hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 150.000 (azaz százötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés eredményeként hozott határozatában, 2008. január-december hónapokra, 2009. január-

április, valamint június-december hónapokra, kötelezte a felperest 47.195.000 Ft adóhiánynak minősülő általános forgalmi adó (áfa) adókülönbözet megfizetésére, 15.072.000 Ft adóbírsággal sújtotta, 16.098.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2014. június 17. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

- [2] Az alperes határozata az érdemi döntés indokaként a következőket tartalmazza:
- [3] A felperes 2008. augusztus-október hónapban 23 számla alapján fűrészárut vásárolt a V. Bt.-től (Bt1.). 16 alkalommal a fuvarát a Bt1. szervezte, 7 számla esetében az áru fuvarozását a felperes végezte saját kamionjaival, az árut a szlovák partnerétől saját telephelyére szállította le. A felperes a 7 számlához kapcsolódóan 1.853.210 Ft áfát szerepeltetett 2008. december hónapi bevallásában levonható adóként. A felperes azonban az áru feletti rendelkezési jogot már Szlovákiában megszerezte, ezért a Bt1. által felperes részére történő áruértékesítés teljesítése Szlovákia, ami nem tartozik a magyar Áfa tv. hatálya alá. A Bt1. nem volt jogosult áfa felszámítására, áthárítására, számlái tartalmilag hiteltelenek, nem képezhetik adólevonási jog alapját az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 55. §(1) bekezdése, 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 15. § (3) bekezdése, 16. § (3) bekezdése, 165. § (2) bekezdése, és 166. § (2) bekezdése értelmében (elsőfokú határozat II.2. pont, jogerős ítélet 1. pont).
- [4] A felperes Sz. Gy. egyéni vállalkozótól (egyéni vállalkozó) a számlák szerint 2008. október-december időszakban 27 számla alapján vásárolt fenyő fűrészárut, ami után 7.419.000 Ft áfát helyezett levonásba. A felperes az árut Szlovákiából, szlovák cégektől minden esetben saját fuvarszöközettel szállította le a telephelyére. Az ügyletek a fuvarozás megkezdésének helyén, Szlovákiában teljesültek, így az Áfa tv. hatályán kívüliek. Az egyéni vállalkozó emiatt nem volt jogosult áfa felszámítására, illetve áthárítására, az általa kibocsátott számlákra alapítottn a felperes nem jogszerűen gyakorolta az adólevonási jogát (elsőfokú határozat II.3., jogerős ítélet 2. pont).
- [5] A felperes 2009. január-július időszakban 9 számla szerint a F.K. Bt.-től (Bt2.) szerzett be fenyő fűrészárut, 2 számlához kapcsolódó beszerzés kivételével az árut Szlovákiából, szlovák vállalkozásoktól saját maga fuvarozta (kamionjaival) a telephelyére. A felperes Bt2. fiktív számlái alapján vont le, illetve igényelt vissza áfát. Nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére olyan számviteli bizonylatokat, amelyek hitelt

- érdemlően igazolhatták volna a Bt2.-től történő vásárlások tényleges megtörténtét, ezért terhére 2009. január, február, március, április, július hónapokra áfa adókülönbözetet írt elő (elsőfokú határozat II.4. pont, jogerős ítélet 4. pont).
- [6] A felperes 2009. március-decemberi időszakban 95 számla szerint a SZ.F. Kft.-től (Kft.) vásárolt fenyő fűrészárut és a bizonylatokon feltüntetett áfát levonható adóként szerepeltette bevallásaiban. A fűrészárut a felperes 91 esetben saját fuvarszökezzel szállította el Szlovákiából, 4 számla megvásárolt mennyiségét pedig a szlovák cég tárolta a felperes részére, ezért az áruértékesítések teljesítési helye nem tartozik az Áfa tv. hatálya alá. A Kft. nem volt jogosult áfa felszámítására, áthárítására, bizonylataira a felperes nem jogszerűen alapított adólevonási jogot (elsőfokú határozat II.5.pont, jogerős ítélet 3. pont).
- [7] Az alperes a II.2., 3., és 5. pontokban rögzített tényállás kapcsán megállapította azt is, hogy a felperes Közösségen belüli beszerzést végzett, emiatt áfa fizetési kötelezettsége és egyben adólevonási joga is keletkezett. A felperes terhére és javára 33.101.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg (elsőfokú határozat II.6. pont, jogerős ítélet 3. oldal második bekezdése).
- [8] Az alperes határozatának indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárásban nem követett el eljárási jogszabálysértést, a határozatát megalapozottan és a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően hozta meg. Részletezte, hogy miért nem fogadja el a felperes fellebbezésében előadottakat. E körben hangsúlyozta, hogy alkalmazni kellett az Áfa tv. 26-27. §-a szerinti törvényhelyeket, mivel a jogügyletben eltérő országok voltak érintettek, és az elsőfokú adóhatóság a rendelkezésére álló releváns körülményekre tekintettel jogszerűen állapított meg láncértékesítést. A felperes maga is elismerte, hogy saját áruját szállította, ezért nem kötött fuvarozási szerződést, a tulajdonjog pedig már Szlovákiában átszállt rá. A felperesnek tudnia kellett az adóki játszásról a Bt2. bizonylatai kapcsán, mivel azonos sorszámú fuvarlevelek eredeti példányai eltérő tartalommal kerültek kiállításra.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [9] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok javára történő megváltoztatását, fizetési kötelezettsége törlését, másodlagosan az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, megjelölte az álláspontja szerint megsértett eljárási és anyagi jogszabályi rendelkezéseket. Petitumának eljárási jogszabálysértésekre vonatkozó részletes indokolását 2014. július 21-én postázta ajánlott küldeményként a bíróságnak (4. sorszám), és a 2014. október 9. napján

benyújtott előkészítő iratában (9. sorszám), fejtette ki az anyagi jogi jogszabálysértésekkel kapcsolatos álláspontját (jogerős ítélet 3-5. oldal).

- [10] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [11] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:
- [12] A felperes keresetében megjelölt eljárási jogszabálysértések egyike sem adhat alapot az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezésére.
- [13] Az alperes valóban jogszabálysértést követett el azzal, hogy a megismételt eljárásban visszautasította a jogi képviselő eljárását, de ez az ügy érdemi eldöntésére nem hatott ki, mert a megismételt eljárás során nem volt szükség személyes kapcsolat felvételre, iratok bekérésére. A felperesi ügyvezető részére történő iratkézbesítés a felperesnek nem okozott konkrét hátrányt, ez jogai gyakorlásában nem akadályozta. Az ellenőrzési határidőt meghosszabbító adóhatósági intézkedés megfelelt az Art. 92.§ (2) bekezdés a) pontjának, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004.évi CXL törvény (Ket.) 65.§ (3) bekezdésének. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról szóló végzést az adóhatóság először 2012. július 9-én, majd július 17-én kísérelte meg a felperes székhelyére kézbesíteni, de onnan „ismeretlen” jelzéssel érkezett vissza, ezt követően az adóhatóság a felperes fióktelepére kézbesítette a végzést. E kézbesítések sikertelensége, illetve szabálytalansága sem befolyásolta az ügy érdemi eldöntését. Nem róható az adóhatóság terhére, hogy a felperes nem gondoskodott olyan személyről, aki jogosult lett volna a postai küldemények átvételére.
- [14] Tévesen hivatkozott a felperes elévülésre is, mert a határidő hosszabbítás következtében kiesett idő az ellenőrzési határidőt érinti, nincs oksági kapcsolatban a nemzetközi megkeresésekkel, ezért a nemzetközi megkeresések nem tekinthetők hatálytalannak.
- [15] Az alperes határozatát az erre nyitva álló 90 napos határidőn belül 2014. június 17-én hozta meg, és ekkor kiadmányozta, ezért terhére mulasztás nem állapítható meg, de az esetleges határidő túllépésnek egyébként sem lenne ügydöntő jelentősége.
- [16] A felperes nem vitatta, hogy a fűrészáru beszállítását Szlovákiából, közvetlenül szlovák partnerétől és legalább egy belföldi vevő közbeiktatásával maga végezte el, saját gépjárműveivel, saját telephelyére. A közigazgatási iratokban valamennyi számlakibocsátó bizonylatainak értékelése kapcsán rögzítésre került a nemzetközi megkeresésre adott válaszok

alapján az is, hogy név szerint mely szlovákiai cégek voltak az értékesítők, ezért a felperes e körben alaptalanul sérelmezte a tényállást. Az alperes helytállóan minősítette a perbeli értékesítéseket láncértékesítésnek. A felperes által megjelölt Áfa tv. 138.-139. §-ának rendelkezései nem alkalmazhatók, mert a jogügyletek nem belföldi adóalanyok között jöttek létre.

- [17] A Bt2. kapcsán az adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást követően helytálló tényállás alapján megalapozott ténybeli és jogkövetkeztetéseket vont le, bizonyította, hogy a Bt.2 számlái tartalmilag hiteltelenek, nem valós gazdasági eseményeket tartalmaznak. A számlákon és az azonos sorszám mellett eltérő adattartalmú CMR-eken kívül a felperes nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére olyan bizonylatokat, amelyek a gazdasági események tényleges megtörténtét alátámaszthatnák, a számviteli bizonylatok hiányát pedig a nyilatkozatok nem pótolhatják. A felperesi érveléssel ellentétben a számla kiállítása önmagában megalapozza az áfa fizetési kötelezettséget, ezért a Bt2.-nél adófizetési kötelezettség keletkezett, ami nem hozható összefüggésbe a felperes adólevonási jogával. Az alperes nem vitatta, hogy a felperes rendelkezett a beszerzett áruval, de bizonyította, hogy a felperes nem a tényleges eladó által kiállított számlák alapján kívánt adólevonási jogot gyakorolni. A Kft. számlái kapcsán is helytálló az alperesi érdemi döntés, mivel az Áfa tv. hatályán kívüli jogügylet alapján a felperesnek nem élhet adólevonási jogával.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát kérte. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 5. § (1) bekezdésének, 7. § (1), (2), (5) bekezdéseinek, 92. § (2), (3), (4), (5) és (12) bekezdéseinek, 100. §(1) bekezdés c) pontjának, 136. § (2) bekezdésének, 138. § (1) bekezdésének, az Áfa tv. 5. § (1) bekezdésének, 19. § a) pontjának, 21. § (1) bekezdésének, 25. §-ának, 27. § (1), (2) és (3) bekezdéseinek, 50. §-ának, 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, 138. §-ának, 147. § (1) és (2) bekezdéseinek, 153/A. §-ának, 159. § (2) bekezdés c) pontjának, a Ket. 33/A. §-ának, 40. §-ának, 40/A. §-ának, 65. §-ának, 72. § (1) bekezdés ea) és ee) pontjának, 78. § (1) bekezdésének a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 220. § (1) bekezdés d) pontjának, 339. § (1) bekezdésének. Álláspontja szerint a jogerős ítélet „a bizonyítékok mérlegelése körében kirívóan okszerűtlen következtetést, illetve iratellenes megállapítást tartalmaz”, nem rögzít minden keresetében megjelölt jogszabálysértés

kapcsán indokolást, olyan közigazgatási határozatokban meg nem jelenő okból állapítja meg az adólevonási jog gyakorlásának jogszabálysértő voltát, amely önmagában alapot adna az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezésére. Hangsúlyozta, hogy az alperes túllépte a határozat meghozatalára nyitva álló határidőt, a jogi képviselő eljárásának visszautasítása miatt sérült a jogorvoslathoz való joga, és a törvénysértő határidő hosszabbítást is ügy érdemi eldöntésére kiható lényeges eljárási jogszabálysértésnek kellett volna tekinteni. Az elsőfokú bíróság nem jelölt meg olyan indokot, amely alátámasztaná a Bt1., az egyéni vállalkozó és a Kft. közötti jogügyletekkel kapcsolatos alperesi jogértelmezést. A közigazgatási eljárás során nem ismerte el a fűrészáru Szlovákiából, szlovák partnertől saját telephelyre történő szállítását, és az alperes nem bizonyította a láncértékesítést. Az adófizető személyét egyébként is az Áfa tv. 138.-139. §-ai határozzák meg, és a határozatokkal érintett ügyletek során nem történt Áfa tv. hatályán kívüli termékértékesítés, illetve termékbeszerzés. A Bt2. kapcsán tévesen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a jogügyletek nem a számlán szereplő felek között jöttek létre.

[19] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria jogi döntése és indokai

[20] A jogerős ítélet felülvizsgálatára a Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében jogszabálysértés miatt kerülhet sor. A felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, azt, hogy a fél, milyen tartalmú határozat meghozatalát kívánja, és elő kell adni - a jogszabálysértés és a megsértett jogszabályhely megjelölése mellett -, hogy a fél a határozat megváltoztatását milyen okból kívánja, mert ezek a felülvizsgálati kérelem kötelező kellékei. A felülvizsgálat alapjául szolgáló jogszabálysértés lehet eljárási és anyagi, az eljárási jogszabály megsértése azonban, a Pp. 275. § (3) és (4) bekezdése értelmében, csak akkor adhat alapot a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére, ha lényeges és kihatott az ügy érdemi elbírálására. A felülvizsgálati kérelem előterjesztője a jogszabálysértés megjelölése mellett hivatkozhat arra is, hogy a döntés meghozatala során nem a megfelelő anyagi jogszabályt alkalmazták, vagy az egyébként irányadó jogszabályt tévesen értelmezték. Ha a fél a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítéletet több okból is támadja, vagyis több egymástól elkülönülő eljárási vagy anyagi jogszabálysértésre is hivatkozik, akkor valamennyi hivatkozásnak rendelkezni kell a Pp. 272. § (2) bekezdésében

meghatározott követelményekkel.

- [21] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amelyben a jogsértő bírói jogalkalmazással összefüggésben keletkezett, jogsérelmek orvosolhatók. A felülvizsgálati eljárásban a közigazgatási hatósági eljárásra visszavezethető - már jogerős ítélettel elbírált - jogszabálysértések nem reparálhatók (KGD2014.170.). A felülvizsgálati kérelem elbírálása kapcsán a Kúria, Pp. 275. §-a értelmében a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet
- [22] A felperes felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 213. §-ában, 221. § (1) bekezdésében foglalt törvényhelyek megsértésére, megjelölte azonban a Pp. 220. § (1) bekezdés d) pontját. Ez utóbbi törvényhelynek megfelel a jogerős ítélet, mivel tartalmaz rendelkező részt és indokolást és ezek egymással összhangban állnak.
- [23] A felperes felülvizsgálati kérelmében megjelölt eljárási jogszabálysértések tekintetében a Kúria utal arra, hogy az Art. 5. § (1) bekezdése értelmében a Ket. rendelkezései csak akkor és abban az esetben irányadók, ha az Art. szabályai az eljárásra vonatkozóan nem tartalmaznak speciális rendelkezéseket. Kiemeli a Kúria, hogy az elsőfokú határozat elleni fellebbezést a felperes jogi képviselő útján terjesztette elő, és ezt az alperes az Art. 136. §-ának megfelelően vizsgálta meg. A felperes felülvizsgálati kérelemben nem jelölt meg olyan adatot, tény, körülményt vagy bizonyítékot, amely alapot adhatott volna annak megállapítására, hogy az alperes nem teljesítette az Art. 138. §-a szerinti kötelezettségét. Az alperes határozata, ahogyan azt az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében megállapította, megfelel a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjának, és elbírált a felperes határidő túllépéssel, határidő hosszabbítással, képviselő eljárásának visszautasításával kapcsolatos és egyéb eljárási kifogásait is.
- [24] A Kúria a KGD2014.177., Kfv.I.35.483/2009/5., Kfv.I.35.407/2010/10. számú ítéleteiben, továbbá az EBH2014.K.39. számú döntésében is rámutatott arra, hogy az eljárási határidők ügy érdemi eldöntése szempontjából történő értékelése ahhoz igazodik, hogy a garanciális jog sérült-e, és ha igen, akkor ez milyen mértékben függ össze az ügy érdemével. Az Art. 92. § (12) bekezdése akként rendelkezik, hogy az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően nem végezhet ellenőrzési cselekményt. Az Art. 92. § (11) bekezdése alapján azonban lehetőség van az ellenőrzési határidő meghosszabbítására. Jelen ügyben az ellenőrzés 2012. április 24. napján kezdődött, ezt az adóhatóság, a jogerős ítéletbe foglalt iratszerűen rögzített tények alapján, az Art. 92.§ (2) bekezdése, (4) és (13) bekezdései szerint eljárva, jogszerűen hosszabbította meg, és az ellenőrzési határidő lejártá után nem végzett ellenőrzési cselekményt.
- [25] A Kúria annyiban pontosítja a jogerős ítéletet, hogy a

határozat meghozatalára nyitva álló határidő szempontjából nem a határozat keltezésének és kiadmányozásának van jelentősége, hanem a határozat postára adásának. Tévesnek értékeli, ezért mellőzi azt a jogerős ítéleti megállapítást, amely az eljárási határidő meghosszabbítását tartalmazó végzés átvételével kapcsolatban felperesnek felróható magatartást, illetve mulasztást rögzít. A Kúria jogi álláspontja szerint azonban még az előzőekben rögzített korrekció folytán sem állapítható meg az alperes terhére olyan ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárási jogszabálysértés, amely alapot adhatna a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére, esetlegesen új eljárás elrendelésére. Hangsúlyozza a Kúria az elsőfokú bírósággal egyezően e körben azt, hogy az ellenőrzési határidőt meghosszabbító végzés ügyvezető részére történő kézbesítésével kapcsolatban a felperest nem érte konkrét hátrány. A felperes a keresetében és a felülvizsgálati kérelmében sem nevezett meg olyan joghátrányt alátámasztó konkrét adatot, bizonyítékot, amely alapvető jogai érvényesítésében az általa megjelölt eljárási jogszabálysértések miatt érte volna. Az elsőfokú bíróság ezért helytállóan állapította meg, hogy a felperes által hivatkozott eljárási jogszabálysértések nem minősíthetők ügy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges, a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adó eljárási jogszabálysértésnek. A felperes a rendelkezésre álló adatok szerint élhetett, és élt is minden általa sérelmesnek ítélt eljárási cselekmény kapcsán, jogi képviselővel eljárva jogorvoslati jogával, és az e körben általa előadottak az alperes és az elsőfokú bíróság által is elbírálásra kerültek

[26] A Kúria nem ért egyet az anyagi jogszabálysértések kapcsán felülvizsgálati kérelemben kifejtett felperesi érveléssel sem. Ennek indoka az, hogy a határozatok iratszerűen, hiánytalanul, tehát okszerű bizonyíték értékelés eredményeként, helytállóan tartalmazzák az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns tényállást. (A felperes nem is hivatkozott a Pp. 206. § (1) bekezdésének, 213. §-ának, 221. § (1) bekezdésének megsértésére.) A tényállás jogi minősítése is megfelel a kérelem elbírálására irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek.

[27] Az okiratok (menetlevelek, CMR-ek) egyértelműen, kétséget kizáróan igazolják azt a felperes által ellenbizonyítással meg nem döntött tényt, hogy a határozatokban rögzített esetekben a fenyő-fűrészárut a felperes Szlovákiából, szlovákiai telephelyről, szlovák cégektől, saját telephelyére, saját fuvarszöveggel szállította, illetve ennek egy jelentéktelen része Szlovákiában tárolt készletként a rendelkezésére állt. Helytállóan tartalmazza a jogerős ítélet azt is, hogy az adóhatósági határozatok a nemzetközi megkeresés eredménye alapján megalapozottan rögzítették a szlovák partnerek

értékesítéseit a felperesi számlakibocsátók részére. A felperes érvelése kapcsán utal a Kúria még arra is, hogy a 2015. június 2-ai előkészítő iratban a felperes is úgy nyilatkozott, hogy a fenyő-fűrészarut nem vitásan szlovákiai telephelyen rakodta fel saját tulajdonában lévő szállítójárműveire.

[28] Az Áfa tv. nem tartalmaz fogalom meghatározást a láncügyletre, ezt nem definiálja, nem is használja ezt az elnevezést. Az Áfa tv. 27. §-ának rendelkezéseiből következően azonban láncértékesítés valósul meg abban az esetben, ha ugyanazt a terméket egymást követően többször értékesítik oly módon, hogy az közvetlenül az első értékesítőtől az utolsó beszerző részére kerül elszállításra. E törvényhely szabályozásából következően háromnál több szereplő is részt vehet a láncban. Minden ügylet, így a láncügylet kapcsán is a minősítésnél a teljesítés helyének van kiemelt jelentősége. Az áfa rendszerében a teljesítési helyre vonatkozó szabályok mutatják meg, hogy egy adott ügyletre melyik ország áfával kapcsolatos szabályai az irányadók. Abban az esetben, ha az ügylet teljesítési helye külföld (másik uniós állam vagy harmadik ország) akkor az ügyletre a magyar Áfa tv. rendelkezései nem vonatkoznak. (Ezt nem befolyásolja az, hogy az ügyletre vonatkozó bizonylat kibocsátására, bevallásban történő szerepeltetésre az Áfa tv. milyen rendelkezést ír elő. Ilyen esetben ugyanis a bizonylatot Áfa tv. területi hatályán kívüli ügylet megjelöléssel, vagyis áfa felszámítása nélkül kell kiállítani). A külföldi teljesítésű ügyletekre a teljesítés országa szerinti rendelkezéseket kell alkalmazni. A perrel érintett esetekben megalapozottan és jogszerűen állapítják meg a határozatok, hogy melyik minősül fuvarozással érintett értékesítésnek és az ügyletek kapcsán melyik résztvevő fél fuvaroztatott, illetve fuvarozott. Ez, a Pp. 275. §-a alapján rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan, egyértelműen a felperes, aki saját maga, saját járműveivel bonyolította le a szállítást, mint az ügyletek kapcsán utolsó beszerzést végző adóalany. Az Áfa tv. 27. § (3) bekezdése értelmében pedig azoknak a termékértékesítéseknek a teljesítési helye, amelyek megelőzik a fuvarozással érintett értékesítést, szintén a fuvarozás megkezdésének helyén vannak. Tekintettel arra, hogy a felülvizsgálattal érintett tényállás kapcsán a fuvarozással érintett értékesítés a felperes beszerzése, és a felperes fuvaroztatott, mégpedig Szlovákiából, az ügyletek teljesítési helye Magyar Köztársaság területére kívüli. Az előzőekben részletezettek miatt ezekre nem vonatkoznak az Áfa tv. szabályai, nem alkalmazandók a felperes által megjelölt Áfa tv. rendelkezések, így az Áfa tv. 159. § (2) bekezdése sem, amely egyébként is csupán a számla kiállítására és nem az áfa felszámíthatóságára vonatkozik.

[29] A Bt.1 számlái kapcsán az alperes nem kifogásolta 16 számla

- esetében az áfa levonását. Ezek azok az értékesítések voltak, amikor a fuvar nem a felperes, hanem a Bt1. rendelte meg.
- [30] A Bt2. számlái kapcsán pedig az elsőfokú bíróság ítéletében megállapított jogszerű tényállásból egyértelműen az a ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, hogy a gazdasági esemény nem a számlák szerinti felek között jött létre, ezek a számlák tartalmilag hiteltelen bizonylatok, így utánuk a felperes az Áfa tv. 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja szerinti szabályozás miatt, adólevonási jogot nem gyakorolhat.
- [31] A perrel érintett ügyletekben a határozatok jogszerűen tartalmazzák, hogy a felperes közösségi beszerzést hajtott végre, ennél fogva neki kellett bevallani és befizetni az áfát az Áfa tv. 143. § (1) bekezdésének a) pontja alapján. A törvényi feltételek teljesülésére figyelemmel e számlák birtokában ugyanezen összeggel csökkenthette is fizetendő adóját az Áfa tv. 120. § b) pontja értelmében. Ezt a jogszerű eljárást a perben keresettel támadott adóhatósági határozatok is rögzítik, mivel az alperes a közösségi beszerzések kapcsán felperes terhére adófizetési kötelezettséget írt elő, de ugyanezen összeggel csökkentette is fizetendő adóját. Az Áfa tv. 19. §-a kapcsán kifejtett felperesi érvelés kapcsán pedig utal a Kúria arra, hogy termék közösségen belüli beszerzésének minősül a termék feletti rendelkezési jog megszerzése, ha a termék igazoltan a feladásától, elfuvarozásától eltérő tagállamba kerül, függetlenül attól, hogy azt az értékesítő beszerző vagy bármelyikük megbízásából harmadik fél fuvarozta. Közösségen belüli beszerzés jogcímén adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, ha ellenérték fejében való beszerzésről van szó (KGD2014.181., Kfv.VI.35.613/2012/6., Kfv.V.35.704/2013/8., Kfv.I.35.701/2013/7.).
- [32] A Kúria a kifejtettekre figyelemmel azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján, ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [33] Az áfa rendszerében a teljesítés helyére vonatkozó szabályok mutatják meg, hogy az adott ügyletre melyik ország forgalmi adó szabályai vonatkoznak. Ha az ügylet teljesítési helye külföld, akkor a magyar Áfa tv. szabályai nem alkalmazhatók.

Záró rész

- [34] A pereszes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
- [35] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti

rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

[36] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2016. május 26.

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