

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.353/2016/5. szám

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

A felperes:

A felperes képviselője: Jalsovszky Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Fehér Tamás ügyvéd)

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: Dr. Orbán Fanni jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016.február 25. napján kelt 32.K.32.189/2015/16. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 32.K.32.189/2015/16. számú ítéletét és az alperes 3144691659 számú határozatát hatályon kívül helyezi és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 240.000 (azaz kettőszáznegyvenezer) forint elsőfokú és 120.000 (azaz százharmincezer) felülvizsgálati eljárási költséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes a 2011. május havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában levonható adóként szerepeltette a P. E. Kft.

„kt.a”-tól befogadott kukoricaértékesítésről kiállított számlákat, amelyek 9.802.110 Ft adóalappal és 2.450.525 Ft adótartalommal rendelkeztek.

- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2011. május hónapra, áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként azt állapította meg, hogy a kukorica értékesítése kapcsán számlázási láncolat valósult meg, melynek tagjai: A. as. → F. P. Kft. → P. E. Kft. → B. Kft. → L. Kft. → A. s.r.o. → R. E.I. a.s. → E. a.s. voltak. Az ügyletek során a felperes, a L. Kft. és a szlovák A. s.r.o is közvetítőként, ügynökként járt el, e társaságok nem rendelkeztek a termékek tulajdonjogával, illetve a termékek feletti rendelkezési joggal. A kukorica elszállítására közvetlenül a B. A. Zrt. (Zrt) telephelyéről került sor, amely nem állt kapcsolatban a felperes felé számlát kibocsátó társasággal, és az áru egy fuvarral került az átvevőhöz, az E. a.s. szlovák céghez. A felperes szerepe a láncügyletben a termékértékesítésről szóló számlák kibocsátása volt, az áru beszerzésében, szállításában értékesítésében nem vett részt. A felperes felé kibocsátott számlákra nem alapítható adólevonási jog, ezek tartalmilag hiteltelenek, mert a felek között nem a számlákon feltüntetett gazdasági esemény (adásvétel), hanem közvetítői szolgáltatás, ügynöki nagykereskedelmi tevékenység valósult meg. Az elsőfokú adóhatóság ugyanezen ok miatt hiteltelennek minősítette a felperes által kibocsátott számlákat is, és álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a Kfv. I. 35.646/2014 számú ítéletre.
- [3] A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 2.451.000 Ft áfa adókülönböt állapított meg, amelyből 2.336.000 Ft-ot adóhiánynak, 115.000 Ft-ot pedig bírság alapot nem képező adókülönbötnek minősített, 1.752.000 Ft adóbírságot szabott ki, 696.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 165.§-ára, 170.§ (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdésére (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 165-166. §-aira alapította.
- [4] Az alperes nem fogadta el a felperes fellebbezésében előadottakat, a határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [5] Az alperes határozatának indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság érdemi döntése megalapozott, helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéseket tartalmaz. A felperes nem járt a termény felrakodási helyén, a terményt nem látta, nem ellenőrizte, nem tárolta, a fuvarozással kapcsolatban költségek nem terheltek, az áru tekintetében semmilyen felelősséget nem vállalt,

ténylegesen semmiről sem rendelkezett önállóan. A CMR okmányokon FCA paritás szerepelt, mely szerint az árut a telephelyen kamionra rakodva veszi át a vevő. Az átvételen nem volt jelen az eladó és a vevő sem, a termény a megrendelő által küldött kamionokra történő felrakodást követően közvetlenül a szlovák vevő birtokába került. A CMR fuvarokmányokon feladóként a felperes vevője, azaz a L. Kft. és az ő vevője, az A. s.r.o szerepel, a termény a betárolt helyről egy fuvarral került át a végső átvevőkhöz, a R. E.-I. s.r.o vagy az E. a.s. szlovák cégekhez, tehát a felperes kereskedelmi ügynöki tevékenységet végzett.

- [6] A felperes a kukoricaértékesítésről kiállított számlák főkönyvi és analitikus könyvelésében való szerepeltetésével megsértette a Számtv. szerinti valódiság elvét, mert a gazdasági eseményeket könyveiben nem a tényleges tartalmuk szerint mutatta be, ezért az általa vezetett bizonylatok, könyvek, nyilvántartások nem nyújtanak megbízható és valós összképet. Az adókülönbözet emiatt a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával hozható összefüggésbe, ezért indokolt és jogszerű a 75%-os adóbírság kiszabása.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [7] A felperes keresetében eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott, kérte az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, a terhére előírt fizetési kötelezettség törlését, másodlagosan az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését.
- [8] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [9] Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az alperes a jogilag releváns tények tekintetében a tényállást teljes körűen tisztázta, a vizsgált ügyleteket adójogi szempontból megfelelően minősítette, határozata a felperes által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a keresetet elutasította.
- [10] Az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy a perben a bizonyítási teher - a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 164. § (1) bekezdése és 324. § (1) bekezdése, a 336/A. § (2) bekezdése szerinti szabályozásra figyelemmel - nem fordult meg. Az adóhatóság által elkövetett határidő túllépés nem eredményez olyan eljárási hibát, amely az ügy érdemét érintené, és az adatainak zárt kezelését kérő tanú vallomásaival kapcsolatban a felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy ennek nincs kiemelt relevanciája. Egyetértett ugyanakkor az alperessel abban, hogy e tanú vallomásának a

gabonaügyletek adókiijátszásának technikai gyakorlatára vonatkozó érdemleges információi az adóhatóság perbeli ügyben megállapított konkrét tényeit megerősítették, illetve ezeket a felperesi állásponttal szemben alátámasztották.

- [11] Az ítéletben kifejtett jogi álláspont szerint az ügyletek során a felperes részére nem valósult meg termékértékesítés, ezért a felperes nem rendelkezhetett tulajdonosként a kukorica tovább értékesítéséről. A felperes továbbá a kukoricát fizikailag nem vette birtokba, illetve nem volt olyan időpillanat (figyelemmel arra is, hogy a termény még aznap továbbértékesítésre került), amikor a termény felett fennállt volna a rendelkezési joga. Az alperes határozatában az Európai Unió Bíróságának (EUB) ítélkezési gyakorlatát alkalmazva helytállóan rögzítette, hogy a gazdasági esemény a számlákban feltüntetett tartalommal nem valósulhatott meg, a számlák hiteltelenek. A felperes nem járt el kellő körültekintéssel annak megelőzése érdekében, hogy ne hiteltelen számlákra alapítson adólevonási jogot, és nem tette meg az adókiijátszás megelőzéséhez szükséges ésszerű intézkedéseket sem.
- [12] Nem fogadta el az elsőfokú bíróság a jogügyletet átminősítését vitató felperesi érvelést sem arra alapítottnan, hogy a számlák szerinti gazdasági esemény adásvétel volt, ezért az adóhatóság csak azt vizsgálhatta, hogy a termékértékesítésről kiállított számlák hitelesek-e vagy sem, e számlák mögötti gazdasági események megtörténtek-e vagy sem. „Az, hogy a számla mögötti gazdasági eseménynek más jogi alapon mi a következménye, nem képezte az adóhatósági vizsgálat tárgyát, ennél fogva az jelen pernek sem lehet a tárgya”.
- [13] A felperes terhére rótt adóhiány miatt az alperes indokoltan alkalmazta az adóbírságot, számba vette a felperes javára és terhére szóló körülményeket, ezeket helyesen mérlegelte és indokolási kötelezettségét is teljesítve e tárgyban is jogszerű döntést hozott, amelynek felülmérlegelésére, a Pp. 339/B. §-a értelmében, nem kerülhet sor.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát kérte, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Indítványozta, hogy a Kúria az általa megjelölt kérdésekben, az EUMSZ 267. cikke és a Pp. 155/A. § (1) bekezdése alapján, kezdeményezzen előzetes döntéshozatali eljárást. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 155/A. § (2) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében, 213. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében, 339/B. §-ában, az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében, 27. §-ában, 55. § (2) bekezdésében,

120. §-ában, 147. § (1) bekezdésében, a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IX. törvény 117. § (2) bekezdésében, az Art. 1. § (7) bekezdésében, 86. § (1) bekezdésében, 93. § (6) bekezdésében, 97. § (6) bekezdésében, 170. §(1) bekezdésében, 171. § (1) és (2) bekezdéseiben, a Számtv. 15. § (3) és (9) bekezdéseiben, 175. § -ában, továbbá a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (Irányelv) 14. cikk (1) bekezdésében, 168.,178.,203.,218.,226.,273. cikkében foglaltaknak, ellentétes a hazai és közösségi joggyakorlattal is. Kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság tévesen hivatkozott a Kfv.I.35.646/2014/6. számú ítéletre, jogszabálysértően állapította meg, hogy nem szerzett tulajdonosként rendelkezési jogot a termékek felett, a bizonyíték értékelése okszerűtlen. Álláspontja szerint az alperes jogsértően minősítette át a kereskedelmi tevékenységét ügynöki tevékenységnek, ez ellentétes az uniós joggyakorlattal. Hivatkozott arra is, hogy átminősítés esetén ennek valamennyi konzekvenciáját le kellett volna vonni az adóhatóságnak, de ezt nem tette meg, és a 75%-os, illetve az 50%-os adóbírság kiszabása még akkor is törvénytisztító, ha az átminősíti eljárást a bíróság jogszerűnek minősíti.

- [15] Az alperes ellenkérelmében jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ténybeli és jogkövetkeztetései megalapozottak, jogszerűek. A felperes felülvizsgálati kérelme, tartalmát tekintve, a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] Az adóhatóságnak az Art.1. § (7) bekezdése értelmében a szerződéseket, ügyleteket és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősítenie, és az adókötelezettséget az ügylet kimutatható gazdasági eredménye alapján kell megállapítania. Az adóhatóságnak azonban abban az esetben, ha az ügyletet, az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján eljárva a felektől eltérően minősíti, akkor a közigazgatási és a peres eljárás során is objektív adatokkal kell bizonyítania megállapítása jogszerűségét, és az adójogi jogkövetkeztetéseket is a jogszerű átminősítés eredményeként megállapított ügyletnek megfelelően kell levonnia, alkalmaznia, mivel az átminősítés nem mehet túl az adó megfelelő megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken (C-103/09.).
- [17] Jelen ügyben az alperes határozatában nem vitatta, hogy a felek között ténylegesen történtek gazdasági események, adókiírást, adócsalást sem állapított meg. Jogi álláspontja szerint egy olyan számlázási láncolat valósult meg, amelyben a

felperes és még két gazdasági társaság nem eladóként, illetve vevőként, hanem csupán ügynökként, közvetítőként járt el, tehát nem terméket értékesített, hanem szolgáltatást nyújtott. E megállapítását az ügyletekkel kapcsolatos számviteli bizonylatokkal (szerződések, számlák..stb.) szemben a felperes esetében azzal indokolta, hogy nem szerzett tulajdonjogot az áru felett, ezt nem vette birtokba, erről tulajdonosként nem rendelkezett. E megállapítás kapcsán azonban figyelmen kívül hagyta, hogy láncügylet akkor valósul meg, ha ugyanaz a termék egymást követően több értékesítés tárgya, és a termék útja nem követi az egyes számlázásokat. Önmagában tehát az, hogy a vevő (felperes) nem rendelkezett tárolási, szállítási eszközökkel és az árut fizikailag nem vette át még nem zárja ki a termékértékesítés megvalósulását. A rendelkezési jog gyakorlása ugyanis nem követeli meg, hogy az a fél, akire az átruházás történt fizikailag is birtokba kerüljön, részére a birtokba vehető dolgot fizikailag is leszállítsák, ezt fizikailag is átvegye (C-159/14.). Több egymást követő értékesítés megvalósulhat úgy is, hogy ténylegesen csak egy szállítás történik (C-159/14., C-123/14., C-277/14.), és egy termékértékesítés megtörténtét - egyéb adatok hiányában - a termék aznapi továbbértékesítése sem zárja ki.

- [18] A Kúria továbbá, a Pp. 275.§-a alapján eljárva, a rendelkezésére álló iratokból azt állapította meg, hogy az alperes határozata nem tartalmazza azokat a konkrét, bizonyítékokkal alátámasztott adatokat, amelyek szükségesek annak igazolására, hogy az alperes által megjelölt három gazdasági társaság, így a felperes is csak ügynöki, közvetítői, kereskedelmi tevékenységet látott volna el. A felperes felülvizsgálati kérelmében alappal hivatkozott arra, hogy a Kfv.I.35.646/2014/6. számú ítélettel elbírált ügyben kifejtett jogi álláspont jelen ügyre nem lehet irányadó, mert az ebben megállapított számlázási láncolatnak nem volt részese, ez egyébként is más időszakra vonatkozik, és az ebben megállapított tényállás egyéb tények miatt is irreleváns.
- [19] Az alperes határozatában nem nevesítette azokat az ügynöki, kereskedelmi tevékenységet jellemző adatokat és bizonyítékokat, melyek a felperes és a másik két gazdasági társaság esetében alapot adhatnának a jogi átminősítésre. Az alperes nem ismerte azokat az adatokat és bizonyítékokat sem, amelyekből megállapítható lenne, hogy álláspontja szerint ténylegesen ki, illetve kik voltak az ügynöki, kereskedelmi szolgáltatások megbízói, ténylegesen mely gazdasági társaságok között valósult meg a termékértékesítés, ki volt a számlázási láncolatban a tényleges eladó, illetve vevő. A felperes helytállóan hivatkozott arra is, hogy a határozatok nem tartalmazzák rá nézve és másokra sem az ügynöki megbízás (ok) felelt és e megbízások tartalmát.

- [20] Az alperes nem vonhatja le az adójogi konzekvenciákat a nélkül, hogy az általa megállapított ügylet elemeit és az ezt alátámasztó bizonyítékait határozatában nem tárja fel (Kfv.V.35.426/2008/9., Kfv.V.35.469/2010/8., Kfv.VI.35.121/2013/8.).
- [21] Az alperes határozatában nem támasztotta alá az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésének és 147. § (1) bekezdésének alkalmazhatóságát sem. Jelen ügyben ugyanis nem azt állapította meg, hogy a felek között gazdasági esemény nem jött létre, hanem a gazdasági eseményt a felektől eltérően értékelte az átminősítés adójogi konzekvenciáit azonban nem ennek megfelelően vonta le.
- [22] A felperes felülvizsgálati kérelmében helytállóan érvelt a tekintetben is, hogy a 75%-os adóbírság kiszabásához szükséges a tudatos adóelkerülés, de esetében hiányzik a bevétel eltitkolásában, a bizonylatok, könyvek meghamisításában, megsemmisítésében való tevőleges részvétel, mert az alperes a szándékos, tevőleges magatartását, az adókijátszásban való részvételét nem állapította meg, csupán átminősítette ügyletét. Az alperes ezért az adóbírság jogalapját (Art. 170. § (1) bekezdése) nem helytállóan jelölte meg, és az elsőfokú bíróság is tévesen hivatkozott e körben a Pp. 339/B. §-ára.
- [23] Az előzőekben kifejtettekre figyelemmel az ügyben, az érdemi döntés meghozatalához szükséges tényállás hiányában, előzetes döntéshozatali eljárás szükségessége nem merült fel.
- [24] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria, a Pp. 275.§ (4) bekezdése, a Pp. 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet és az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárásra kötelezte.
- [25] Az új eljárást az alperesnek a Kúria ítéletében kifejtettekre figyelemmel kell lefolytatnia. Ha és amennyiben fenntartja a határozatában kifejtett átminősítésre vonatkozó álláspontját, akkor ezt, a jogvita eldöntésére irányadó nemzeti és közösségi jogszabályoknak és jogértelmezésnek megfelelően, bizonyítékokkal alátámasztottan kell megállapítania. A Kúria érdemi döntése nem zárja ki a keresettel támadott határozattól eltérő jogalapra alapított jogszerű érdemi döntés meghozatalát sem.

Záró rész

- [26] Az alperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése és a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [27] A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó rendelkezések a költségmentesség alkalmazásától szóló 6/1986.(VI.26.) IM. rendelet 14.§-án alapulnak.
- [28] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. december 08.

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