

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.026/2017/5. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Stiptáné dr. Csontos Mária ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Simon Tibor jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 17. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.326/2016/14.

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.326/2016/14. számú ítéletét, valamint az alperes 2060723043 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2012 decemberében általános forgalmi adóbevallásában szerepeltette a T. Bt. (továbbiakban Bt.) által kibocsátott 3 db számlát, amelyet golyvás és színtelen pálinkás szeszes palackok

beszerzéséről állítottak ki. A számlákban feltüntetett általános forgalmi adót levonásba helyezte.

- [2] Az alperes feltárta a beszerzési láncolatot és rögzítette, hogy a Bt. egy Kft. közbeiktatásával szlovákiai illetőségű cégtől szerezte be az üvegeket. Az áruk beszerzését, leszállítását a Bt., és azok szállítói elismerték, azonban az adóhatóság álláspontja szerint a Bt., mint beszerző, illetve mint értékesítő ténylegesen a tevékenységben nem vett részt. Tevékenysége kizárólag a számlák befogadására és kiállítására, illetve a megrendelőkkel való kapcsolattartásra korlátozódott. A Bt. a számlázási láncolatban, mint közvetítő kereskedő vett részt, amely számlázási láncolat kialakításának célja az áru valós beszerzési, értékesítési útvonalának leplezése volt annak érdekében, hogy a Bt., illetve megrendelői olyan tartalmilag hiteltelen számlák alapján helyezhessenek adót levonásba, amely a számlákon szereplő áruk forgalmazása után fizetendő áfa a láncolatban, a korábban résztvevő gazdasági szereplők által nem került megfizetésre.
- [3] Az alperes vizsgálta a felperesnek a beszerzés terén tanúsított magatartását is, és álláspontja az volt, hogy a felperes a beszerzések során nem követelt meg a számlakibocsátójától olyan bizonylatot, amely annak a termékértékesítési láncban betöltött valós szerepét hitelt érdemlően alátámasztotta volna. A szállítmányozás körülményeiről sem a számlakibocsátó, sem a felperes nem tudott érdemi, értékelhető információval szolgálni. A számlákon kívül csupán szállítólevelekkel, illetve egyetlen szállítmányozáshoz kapcsolódóan CMR okmánnyal rendelkezett. A felperes a Bt.-vel a megrendelések során a kapcsolatot telefonon, faxon, illetve e-mailben tartotta, a Bt. teljesítését ténylegesen nem az árut kísérő okmányon, hanem a számlakibocsátó által faxon megküldött szállítóleveleken igazolta vissza. Olyan szállítóleveleket, amelyeken a szállító jármű azonosításra szolgáló adata feltüntetésre került volna, nem rendelkezett és nézete szerint a felperes a CMR okmány alapján egyértelműen megállapíthatta azt, hogy a Bt. neve feltüntetésre sem került, az áru feladójaként a szlovák illetékességű gazdasági társaság, vevőként a Kft. szerepel. Nézete szerint a felperestől elvárható lett volna, hogy a szállítólevélen szereplő közbenső vevő nyilvánosan elérhető adatait ellenőrizze, mely esetben megállapíthatta volna azt, hogy a Kft. a gazdasági események időpontjában már nem rendelkezett adószámmal, melynek hiányában adókötelezettségeinek sem tudott eleget tenni.
- [4] Azt is a felperes terhére róttá, hogy - bár elismerte, hogy a szállítmányozás és a gépjárművek telephelyre történő be- és kiléptetését más gazdasági társaság végezte - nem rendelkezett olyan külső vagy belső dokumentummal, amely az adólevonási jog gyakorlására felhasználni kívánt számlákban feltüntetett gazdasági

esemény tényállásszerű megvalósulásának ellenőrizhetőségét biztosította volna.

- [5] A fentiekre tekintettel a felperes terhére 2012. december hónapra 3.131.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 1.993.000 Ft minősült adóhiánynak. A megállapított adóhiány után 929.000 Ft adóbírság és 240.000 Ft késedelmi pótlék került kiszabásra.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes keresetében az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4)-(6) bekezdés, illetve az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 119-120. §, 127. § (1) bekezdés a) pontjára hivatkozással vitatta az alperesi határozat jogszerűségét. Ezen túlmenően hivatkozott az Európai Unió Bíróságának irányadó döntéseiben foglaltakra és állította, hogy a felperes a beszerzést megelőzően több oldalról is tájékozódott a beszállító Bt. felől. Hangsúlyozta, hogy a felperesnek nem volt tudomása, hogy a Bt. a beszerzés során a gyártón kívül milyen más partnerrel, partnerekkel állt kapcsolatban, a láncolatban szereplő további társaságok szerepével semmilyen információval nem rendelkezett. A felperes banki átutalással teljesítette a vételár megfizetését, adóelőnyre nem tett szert és a tényállás nem tartalmazott semmilyen olyan elemet, amely a felperes számára érzékelhető módon a Bt. látszólagos szerepét jelezte vagy jelezhetette volna. Hangsúlyozta, hogy az alperesi határozat nem tartalmaz semmi olyan tény, körülményt, amely a felperes adókijátszásban való részvételére utalna, csupán a fokozott gondosság követelményét fogalmazza meg.
- [7] Az alperes érdemi ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte hangsúlyozva, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági esemény megvalósulását nem vitatta. Megállapításai azon alapulnak, hogy a felperes nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy a részvételével megvalósult ügyletek ne vezessenek adókijátszáshoz.

Az elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.
- [9] Elemezve a felperes és a Bt. között létrejött gazdasági tevékenység tartalmát, véleménye az volt, hogy közöttük egy közvetítői ügynöki tevékenység jött létre, nem pedig termékértékesítés. Az, hogy a felek között nem a számlák szerinti gazdasági esemény valósult meg, arról a felperes nemcsak tudhatott, hanem tudott is. Kiemelte, hogy az egyetlen rendelkezésre álló nemzetközi fuvarokmányon olyan közbenső vevő szerepelt, akinek adószámát már 2012. november 1.

napjától felfüggesztették. Ezen körülményről a felperes is tudomással bírhatott volna, ha ellenőrzi a társaságot, amelyet elmulasztott. Annak alapján, hogy a felperes a számla hiteltelenségéről tudott, nem értékelhető ésszerű magatartásként a számlakibocsátó adóalanyiségének ellenőrzése, a személyes kapcsolatfelvétel, a minta kipróbálására való hivatkozás, hiszen az irányelv célja az adócsalások elkerülése. Nem elégséges a gazdasági esemény megtörténte és a számla ellenértékének banki átutalással történő megfizetése a jogszerű adólevonási jog gyakorlásához, így a felperes ez irányú előadásai és kifogásai nem helytállóak.

- [10] Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság nem várt el a felperestől az Európai Unió Bírósága által lefektetett és az ellenőrzés körében irányadó követelményektől szélesebb körű ellenőrzési kötelezettséget. A rendelkezésre álló adatokból az állapítható meg, hogy a felperes a beszerzésekkel kapcsolatosan ellenőrzési tevékenységet nem folytatott, ellenőrzést csak és kizárólag a számlakibocsátó adóalanyiségével, jogalanyiségével kapcsolatban végzett. Az ellenőrzési kötelezettség a számla szerinti gazdasági esemény valóságnak megfelelő megtörténte vonatkozásában is fennáll, és e körben a számla ellenértékének megfizetése nem tekinthető olyan tevékenységnek, amely az ésszerűen elvárható intézkedési körben értékelhető lenne.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az ügyben eljáró elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.
- [12] Vitatta azt az ítéleti megállapítást, hogy a felek között ne termékértékesítésre vonatkozó szerződés jött volna létre és hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítés közöttük valósult meg. A felperes a Bt.-től üvegpalackokat rendelt és nem közvetítői tevékenységre adott megbízást azért sem, mert ügynöki megbízás esetén a termékértékesítés egy, az ügynök által közvetített harmadik szereplő és a felperes között történt volna meg. Ezzel szemben a felperesnek harmadik szereplőről tudomása sem volt.
- [13] Hangsúlyozta, az Európai Unió Bírósága több ítéletében rögzítette, hogy az értékesítőnek nem kell szükségszerűen saját magának rendelkeznie azokkal az eszközökkel, amelyek nélkülözhetetlenek a termékértékesítéshez. Arra is hivatkozott, hogy a termékértékesítés, mint fogalom nem a tulajdon átruházásának az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magába foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló

ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy a javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (C-277/14. 44. pont).

- [14] Az ítélet indokai és az adóhatóság által kiemelt tényállási elemek egyike sem alkalmas az ügynöki és a saját név alatt teljesített értékesítések elhatárolására. Az ítélet indokolása és az adóhatóság álláspontja egyaránt olyan feltételeket követel meg a termékértékesítés tartalmi elemeként, melyeket az Áfa tv. nem tartalmaz, ezért az ítélet és az adóhatóság határozata egyaránt sérti az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében foglaltakat. A Bt. a kibocsátott számlákban feltüntette az áfaösszeget, az adót áthárította a felperesre, melyet bevallásában is szerepeltetett. A felperes számára tehát adó áthárítására sor került, annak levonására jogosult volt.
- [15] Hangsúlyozta, hogy sem a bíróság, sem pedig az adóhatóság nem bizonyította jogilag megkövetelt módon az objektív körülmények fennállását, melyek alapján az a következtetés vonható le, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő szereplő által elkövetett adócsalásban vett részt.
- [16] A tényállás nem vitatott eleme, miszerint a felperes az üvegpalackokat leszállítva rendelte meg, ennél fogva a szállítólevél a fuvarot megrendelő és a vele közvetlenül kapcsolatban álló szereplők között igazolja a termékértékesítést és a fuvar teljesítését. A láncügylet további szereplőihöz sok esetben nem jut el a szállítólevél. Amennyiben a felperes eladója nem kívánja feltárni a felperes számára a beszerzés szereplőit, útvonalát, akkor a felperes sem képes megismerni a láncügylet eladót megelőző szereplőit.
- [17] A felperes nem rendelkezett olyan eszközökkel, amellyel kényszeríthette volna a Bt.-t beszerzési kapcsolatának feltárására. Akkor, ha a szállítólevelek átadásra kerültek volna, a felperes azokat csak a teljesítést követően a termékek megérkezésekor vehette volna át és csak ekkor ismerhette volna meg a szállítólevélben feltüntetett adatokat, amelyekre utólag már semmilyen ráhatása nem lehetett. Ennek megfelelően, még ha fel is ismerte volna a CMR-en feltüntetett Kft. adószámának problémáját, akkor sem változtathatott volna a megtörtént eseményeken. A Bt. az üzleti kapcsolat során a megrendeléseket hibátlanul teljesítette, a felperes a vele közvetlen kapcsolatban álló Bt. teljesítésével és működésével kapcsolatban megismerhető valamennyi információt figyelemmel kísérte, amelyek egyetlenegy esetben sem tartalmaztak visszaélésre, szabálytalan működésre utaló jelzéseket.

- [18] Rámutatott arra, hogy az ítélet indokolása sem rögzít egyetlen olyan objektív körülményt sem, amely a felperesnek a láncban előtte szereplő vállalkozó visszaélésére utaló magatartásáról történő ismeretét, ismeretszerzését igazolná. Sem az ítélet indokolása, sem az adóhatóság megállapításai között nem került feltárássra egyetlen olyan objektív körülmény sem, amely közvetlen ok-okozati kapcsolatban objektív módon igazolná a felperes tudattartalmát. Mindezekre figyelemmel a jogerős ítélet sérti az Art. 97. § (4)-(6) bekezdés, Áfa tv. 119. és 120. §, 127. § (1) bekezdés a) pontját, továbbá az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményt.
- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.
- [20] A felperes felülvizsgálati ellenkérelemre tett észrevételében hangsúlyozta, hogy sem a felperes, sem a szállító gazdasági társaság szándéka nem adóelőny megszerzésére irányult, hiszen valamennyien teljesítették a költségvetés felé fennálló kötelezettségüket (bevallás, befizetés). Arra is utalt, hogy az alperes teljesen félremagyarázza a Bt. és a takarékszövetkezet kapcsolatát és hangsúlyozta, hogy megszokott és bevett gyakorlat az az értékesítői tevékenység, amelyet a Bt. folytatott, mintegy 14 éven keresztül, amely nem közvetítői, hanem klasszikusan kereskedelmi tevékenységnek minősül.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [22] Elsődlegesen a Kúriának abban a kérdésben kellett állást foglalni, hogy helytállóan minősítette-e az adóhatóság és az elsőfokú bíróság a felek között létrejött szerződés tartalmát, mikor azt állította, hogy a Bt. a láncolatban mint „közvetítő kereskedő” vett részt és ténylegesen a termékértékesítés nem a felperes és a Bt. között jött létre.
- [23] Az EUB már több ügyben megállapította, hogy „a termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha tulajdonosa lenne”.(C-118/11. sz. ítélet 39. pontja, C-320/88.sz ítélet 7. pontja, C-185/01.sz. ítélet 32. pontja, C-78/12.sz. ítélet 33. pontja C-435/03. sz. ítélet 35. pontja, C-237/09. sz. ítélet 24.pontja, C-25/03. ítélet 64. pontja.) Ebből következően akkor minősül valamely ügylet a 2006/112/EK irányelv 14. cikk (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek, ha, azáltal az adóalany oly módon ruház át

materiális javakat, amely feljogosítja a másik felet, hogy azokkal úgy rendelkezék, mintha tulajdonos lenne, anélkül hogy az érintett javak feletti tulajdonjog megszerzésének formája befolyásoló lenne e tekintetben. Az EUB ítéletek rögzítik azt is, hogy „a nemzeti bíróság feladata minden egyes esetben az adott tényállástól függően meghatározni, hogy az érintett termék feletti tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásra került-e”. (C-320/88. sz. ítélet 13. pontja, C-78/12. sz. ítélet 34. pontja, C-118/11. sz. ítélet 41. pontja.)

- [24] Jelen ügyben a rendelkezésre álló, felek által nem vitatott adatokból, egyértelműen megállapítható, hogy a Bt.-t tulajdonosként való rendelkezésre jogosította a közte és a láncban előtte létrejött ügylet, függetlenül a szállításban való közreműködés hiányától. Az alperes álláspontjával ellentétben az ügyletek nem minősíthetők „közvetítő” kereskedésnek.
- [25] A termék értékesítési útját kijelölő kereskedők különféle funkciókkal és minőségben, az értékesítés kockázatainak és pénzügyi terheinek eltérő mértékű vállalásával, a disztribúció más-más szintjén, a termelő vagy a fogyasztó megbízásából, illetve tőlük lényegében függetlenül vesznek részt az értékesítési folyamatban. A kereskedőket aszerint különböztetjük meg, hogy tevékenységüket kinek a számlájára és kockázatára végzik. A viszonteladók árut vásárolnak és adnak tovább minden lényeges átdolgozás nélkül a saját nevükben, számlájukra és kockázatukra. Tevékenységük során a megvásárolt árunak – újra eladásáig – tulajdonosává válnak. Ezzel szemben a közvetítő kereskedők tevékenységüket megbízásból, a megbízó számlájára és kockázatára fejtik ki. Az ügynöki tevékenység megbízás alapján, a megbízó érdekében, nevében, számlájára és kockázatára, jutalék ellenében kifejtet tevékenységet jelent. Az ügynök az eladó és a vevő között közvetít, egyikük, esetleg mindkettőjük megbízásából.
- [26] A perbeli esetben az ügynöki tevékenységre jellemző karakterek nem voltak fellelhetők a felperes és a Bt. között létrejött kapcsolatban. Egyértelműen rögzíthető, hogy a termékértékesítések közöttük valósultak meg, hiszen jogszabály által nem kizárt, tilalmazott, hogy a termék közvetlenül az árut megrendelő vevőhöz kerüljön leszállításra és ne először az eladó telephelyére. Ez ellentmond minden a gazdasági racionalitásnak is, hiszen ezzel az áru árának többszörös növekedése következhet be a rá rakódó költségek okán. A Bt. oldaláról kialakított finanszírozási rend is éppen azt erősíti, hogy nem közvetítői kereskedői feladatot, hanem tényleges értékesítőként vett részt az ügyletekben.
- [27] Az alperes és az elsőfokú bíróság ezzel ellentétes álláspontja téves, jogszabálysértő. A számlák hitelessége ezen az alapon nem volt elvitatható. A felperes a rendelkezésre álló információk

alapján nem tudhatta és nem is tudott arról, hogy az eladója hogyan, milyen láncolatban keresztül szerzi be termékeket, és nem is volt kötelessége ennek ellenőrzése sem. Ennél fogva olyan ellenőrzések elvégzésének hiányát róta az alperes és az elsőfokú bíróság is a terhére mely nem tartozott kötelezettségei közé. (eladójának beszállítója adószáma ellenőrzése) Miután a számlák szerinti gazdasági események az abban feltüntetett felek között jött létre az áfa levonási jog megtagadására jogszerűtlenül került sor.

- [28] A felperes a rendelkezésére álló adatok, dokumentumok alapján azt sem tudta felismerni, hogy a láncolatban az eladója előtt álló gazdasági társaságok jogkövető magatartást tanúsítanak-e az áfa bevallás és befizetés terén, a gazdasági kapcsolatában a tőle elvárható gondossággal járt el, minden ésszerűen elvárható intézkedést megtett, hogy ügyletkötése ne vezessen adókijátszáshoz.
- [29] A fentiekkel ellentétes elsőfokú ítélet jogszabályt sért, ezért a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet, az alperesi határozatot, az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Új eljárás elrendelése szükségtelen volt, mert a felperes terhére az adólevonási jog gyakorlása kapcsán jogkövetkezményt megállapítani nem lehet.

A döntés elvi tartalma

- [30] *Ha a számlák szerinti gazdasági események az abban feltüntetett felek között jött létre az áfa levonási jog megtagadására jogszerűtlenül kerül sor.*

Záró rész

- [31] A Kúria a Pp. 270. § alapján a Pp. 87. § (1) bekezdése szerint az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltség viselésére az alperest kötelezte.
- [32] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt illetéket az alperesi pervesztességre tekintettel az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [33] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. Így a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2017. május 18.

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