

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.586/2011/6.szám

A Kúria a dr. Zugh Katalin ügyvéd /..../ által képviselt ... /felperes címe/ felperesnek a dr. Jenei Robert jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 2011. május 19. napján kelt 11.K.27.243/2010/11. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 11.K.27.243/2010/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 (aza harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2007. évre vonatkozóan általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenérzés eredményeként a 2010. január 29. napján kelt számú határozatával a felperest 3.356.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 1.678.000 Ft adóbírság és 1.177.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. június 16. napján kelt ... iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 32.§ /1/ bekezdés a.) pontja, 35.§ /1/ bekezdés a.) pontja, 43.§ /3/ bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /3/ bekezdése, 165.§ /2/ bekezdése, 166.§ /2/ bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2.§ /1/ bekezdése, 165.§ /1/-/3/ bekezdései, 170.§ /1/ bekezdése, 171.§ /1/ bekezdése, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a

továbbiakban: Ket./ 50.§ /6/ bekezdése alapján hozta meg. Indokolása szerint a téglagyártással foglalkozó felperes a 2007. évi áfa bevallásaiban 16.782.000 Ft adóalap után 3.356.000 Ft áfa-t helyezett levonásba az Bt. /a továbbiakban: számlakibocsátó/ 32 db számlája alapján. Az elsőfokú adóhatóság nem fogadta el hiteles dokumentumként a számlakibocsátó számláit, mert az ellenőrzés eredményeként azt állapította meg, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események e bizonylatokon feltüntetett felek között a valóságban nem mentek végbe.

A revízió kapcsolódó vizsgálatot végzett a számlakibocsátónál, amelynek során megállapította, hogy a tevékenység /téglagyártás egyes munkafázisai/ elvégzéséhez szükséges alkalmazottakkal nem rendelkezett, a munkát ténylegesen nem ő végezte el, a feladatokhoz alvállalkozót - aBt-t /a továbbiakban: alvállalkozó/ - vett igénybe.

A revízió kapcsolódó vizsgálat keretében ellenőrizte az alvállalkozót is, amelynek során azt állapította meg, hogy bejelentett alkalmazottja nem volt, bizonyos munkákat szívésségi alapon családtagokkal végzett. Az alvállalkozó a vizsgált időszakban sem adóbevallási, sem adófizetési kötelezettségének nem tett eleget, a tevékenységéhez kapcsolódó bizonylatokat a revízióknak nem adott át, képviselőinek nyilatkozata szerint 2007. évben összesen három hetet dolgoztak, a téglagyár területén egy hétig végeztek segédmunkát.

Az alperes szerint mindezek alapján helytállóan állapította meg az elsőfokú hatóság, hogy a számlák szerinti gazdasági események nem a számlákon feltüntetett felek között valósultak meg. A felperes és a számlakibocsátó közötti szerződésben közvetett módon a felek ki is zárták az alvállalkozó igénybevételét, ugyanis megállapodásuk 11. pontja értelmében a munkaterületen a számlakibocsátó alkalmazottain kívül más nem tartózkodhat.

Az alperes rögzítette továbbá határozatában, hogy az ellenőrzés idején nem működő téglagyár megtekintése szükségtelen, de nem is volt vitatott a munkák elvégzése. A felperes azon hivatkozása, miszerint semmilyen jogosultsága, illetve kötelezettsége nincs, hogy a számlakibocsátó alvállalkozóit ellenőrizze, nem értékelhető kellő körültekintésként, miután az üzleti kapcsolat szempontjából releváns körülmények felől a számla befogadójának tájékozódnia kell.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a valóságban ténylegesen megvalósult, a számlák adattartama szerinti gazdasági események alapján jogszerűen gyakorolta az adólevonás jogát. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem tartott helyszíni szemlét, a kapcsolódó könyvelési anyagot nem tette vizsgálat tárgyává, a munkafolyamatokat az elvégzéséhez szükséges létszámmal nem ütköztette. A szerződésszerű és számlák szerinti teljesítések perben való bizonyítására a felperes tanúbizonyítást indítványozott, továbbá okiratokat /számla

másolatok, teljesítés igazolás, munkaszerződések, bérkartonok, kifizetési bizonylatok/ csatolt.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként tényként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó a szerződés szerinti munkákat nem végezte el, az adólevonási jogát nem hiteles dokumentumok alapján gyakorolta.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§ /1/ bekezdését, 221.§ /1/ bekezdését, az Áfa tv. 32.§ /1/ bekezdését, 35.§ /1/ bekezdését, 44.§ /5/ bekezdését, az Art. 97.§-ának /3/-/6/ bekezdéseit, 98.§-ának /1/ bekezdését. Lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a felajánlott bizonyítási indítványnak nem teljes körűen tett eleget, nem értékelte az általa benyújtott, a gazdasági eseménnyel kapcsolatos dokumentációt, amelynek következtében téves, iratellenes és okszerűtlen megállapításokat tartalmazó ítéletet hozott.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 32.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja értelmében a 34.§ szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, amelyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatás-nyújtás során egy másik adóalany rá áthárított. A 35.§ /1/ bekezdés a/ pontja alapján az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla. Az Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénynek /a továbbiakban: Sztv./ a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az Sztv. 15.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának /2/ bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak

kell lennie.

Az adóhatóság az ellenőrzés során a tényállást köteles tisztázni /Art. 97.§-ának /4/ bekezdése/. A revízió széleskörű bizonyítási eljárás /a számlakibocsátónál azonos időszakra lefolytatott ellenőrzés, az alvállalkozónál végzett kapcsolódó vizsgálat, az alvállalkozó képviselőjének nyilatkozata, saját nyilvántartásának és a rendelkezésére álló dokumentumoknak a vizsgálata/ alapján azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó a számlákon feltüntetett szolgáltatást nem végezte a felperes részére.

Az adóhatóság a felperes terhére adókülönbözetet eredményező megállapítást a számlákban feltüntetett munka, illetve ellenérték vonatkozásában nem tett, az általa nem vitatott tényekre így bizonyítási eljárást sem kell lefolytatnia. Az alperes határozata 6. oldalán kifejezetten rögzítette: „az ellenőrzés idején nem működő téglagyár megtekintése szükségtelen volt, már csak azért is, mert a megállapítás nem a munkák elvégzését vitatja (...). Az a körülmény, hogy a gazdasági esemény megvalósult, nem bizonyítja, hogy az ténylegesen a számlákon feltüntetett felek jogviszonyában teljesült.”.

Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. A felperesnek kellett tehát azt igazolnia az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben, hogy az általa befogadott számlák tartalmilag hitelesek, helytállóak.

A tartalmi helytállóság egyik követelménye, hogy a gazdasági esemény ténylegesen a számlában feltüntetett személyek között valósuljon meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, a Pp. bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek mindenben megfelelő bizonyítást folytatott, tanúkat hallgatott meg, okirati bizonyítékokat fogadott be, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. A közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

A bíróság a bizonyítási indítványhoz nincs kötve, mellőzi a bizonyítás elrendelését, vagy a már elrendelt bizonyítás lefolytatását (kiegészítését, megismétlését), ha az a jogvita

elbírálása szempontjából szükségtelen. A bíróság a polgári perben alakszerű bizonyítási szabályokhoz, a bizonyítás meghatározott módjához vagy meghatározott bizonyítási eszközök alkalmazásához nincs kötve, szabadon felhasználhatja a felek előadásait, valamint felhasználhat minden egyéb bizonyítékot, amely a tényállás felderítésére alkalmas /Pp. 3.§ /4/-/5/ bekezdés/. Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően okszerű indokát adta a tanúbizonyítás általa megszabott keretének.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, rendkívül precíz és pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú eljárást, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a tanúk előadását.

Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, az egyes bizonyítékok bizonyító erejét, a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a bizonyítékokat a maguk összességében, logikusan és okszerű értékelte és meggyőződése szerint bírálta el, részletesen megindokolva a - Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését. Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes /a határozatokban meghatározott/ hiteltelen számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, a Kúria aggálytalanul elfogadta. A felperes az általa befogadott számlák tartalmilag hiteltelen, megbízhatatlan voltát ugyanis nem cáfolta meg.

Az Áfa tv. 44.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

A munkavégzők tényleges személyét, a számlatartalmaknak a valósággal egyező voltát a felperes nem tudta igazolni, alaptalanul hivatkozott tehát arra, hogy az Áfa tv. 44.§-ának /5/ bekezdésében foglalt kellő körültekintés vonatkozásában megállapítható lenne.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a Kúria az alperes felülvizsgálati perköltségének a megfizetésére.

A felperes a felülvizsgálati eljárási illetéket megfizette, ezért az illeték viseléséről a Kúriának határoznia nem kellett.

Budapest, 2012. május 10.

**Dr. Kárpáti Magdolna sk. tanácselnök, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó
bíró, Huszárné Dr. Oláh Éva sk.bíró**