

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.688/2012/8.szám

A Kúria a dr. Varga István ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Darázs Klaudia tanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kecskeméti Törvényszék 2012. május 16. napján kelt 14.K.20.582/2012/11. számú ítélete ellen a felperes által 13. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kecskeméti Törvényszék 14.K.20.582/2012/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2007. november 8. - december 31. közötti időszakra és 2008. évre vonatkozóan lefolytatott, valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2011. október 17. napján kelt határozatával a felperest 1.891.471.000 Ft adókülönbözet, 945.735.000 Ft adóbírság és 791.276.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. január 30. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, 2.§ /1/ bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: régi Áfa tv./ 32.§ /1/ bekezdés a.) pontja, 35.§ /1/ bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: új Áfa tv./ 119.§ /1/ bekezdése, 120.§ a.) pontja, 127.§ /1/ bekezdés a.) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /3/ bekezdése, 165.§ /2/ bekezdése, 166.§ /2/ bekezdése alapján hozta meg. Az adóhatóság a fizetendő áfa tekintetében megállapítást nem tett.

Az alperes a beszerzést terhelő előzetesen felszámított adó vonatkozásában megállapította, hogy adózó nyolc szállítótól vásárolta az általa értékesített papírárut, alapanyagot, a szállítók által a számlákban felszámított adót a társaság levonható adóként szerepeltette. A beszállítók: a B. Kft., a T. Kft., a R. Kft., az A. I. Kft., a SZ. I. Kft., a K. Kft., a B. és P. Kft., a P. Kft.-k voltak. Az adóhatóság illetékes adóigazgatóságai ellenőrzéseket folytattak e cégeknél, nyilatkoztatták a társaságok ügyvezetőit, tulajdonosait, az egyes társaságok részére székhelyet biztosító magánszemélyeket, tanúként hallgatták meg a tagjaikat, továbbá a revízió rendelkezésére álltak a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Regionális Bűnügyi Igazgatósága előtt - adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntette és más bűncselekmények miatt O. Gy. és társai ellen - folyamatban lévő büntetőeljárás iratai, és a csalási hálózat egyik szervezőjét (K. K.) tanúként többször meghallgatta az ellenőrzés során.

K. K. tanúvallomásaiban elmondta, hogy a társaságokat a felperes volt ügyvezetőjének: ifj. O. Gy.-nak a kérésére alapította azzal a céllal, hogy egy fantomcégekből álló, adócsalásra irányuló, fiktív számlázási láncolatot hozzanak létre, e tevékenység ellenértékeként díjazásban részesült. A társaságok vezető tisztségviselői a tisztség viselését ellenszolgáltatás fejében vagy szívésségből vállalták, tényleges tevékenységet nem végeztek, a cégek működéséről információval nem rendelkeztek. A társaságoknak tárgyi eszközeik nem voltak, működésük a számlák kiállításában és a pénzek átutalásában merült ki. A beszerzett vallomások, nyilatkozatok, a társaságok székhelyének helyszíni megtekintése Kiss Katalin tanú által előadottakat támasztották alá.

A lefolytatott bizonyítási eljárás alapján az alperes megállapította, hogy a nyolc beszállító gazdasági társaság nem végzett valós gazdasági tevékenységet, a bejelentett székhelyükön sosem működtek, egy fantomcégekből álló, fiktív számlázási láncolat tagjai, minden szállító csak számlát bocsátott ki a felperes felé, valós termékértékesítés a részükről nem történt, működésük kizárólag számlák kiállításában és pénzek átutalásában merült ki. A felperes nem a nyolc szállítótól szerezte be a számlákon szereplő árukat, a számlákon feltüntetett gazdasági események nem a bizonylatokon szereplő felek között jöttek létre, így e cégek bizonylatai adólevonási jog alapbizonylatául tartalmi hiteltelenségük okán nem szolgálhatnak.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint valós gazdasági tevékenység alapján, hiteles számlák felhasználásával gyakorolta adólevonási jogát. Az adóhatóság konkrét tényekkel, bizonyítékokkal állításait nem támasztotta alá, így tényállása tisztázatlan, bizonyíthatatlan maradt. A felperes a per során tanú és szakértői bizonyítási indítványt terjesztett elő.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint nem értett egyet a felperes azon előadásával, hogy az adóhatóság bizonyítási eljárás lefolytatása nélkül hozta volna meg határozatait. A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 50.§ /4/ bekezdése a bizonyítékokkal kapcsolatosan kizárólag azt a követelményt támasztja alá, hogy alkalmas legyen a tényállás tisztázására. Ennek alapján nem jogsértő, hogy alperes az adóhatóság más szervei, illetve a nyomozóhatóság által beszerzett bizonyítékokat mérlegelési körébe vonta. A felperes maga sem jelölt meg olyan bizonyítékot, amely a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokkal ellentétes volna, az általa indítványozott személyek meghallgatása az ellenőrzés során megtörtént. A felperes az Európai Bíróság gyakorlatára való hivatkozásakor eltekintett attól a körülménytől, hogy a fiktív számlákat kiállító társaságokat éppen volt ügyvezetőjének elképzelései alapján szervezték és alapították meg, így egyértelmű, hogy a volt ügyvezető és az egyéb résztvevők a társaságok adókiírátszásra irányuló tevékenységével, illetve a felperesi társaság az értékesítési lánc csalárdságával tisztában kellett, hogy legyen. Ezen csalárd magatartásban való közreműködés az Európai Bíróság gyakorlata, illetve az Európai Tanács irányelvei és a nemzeti jog alapján kizárja az áfa visszaigénylési jogot.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Fenntartotta azon álláspontját, hogy az adóhatóság a tényállást egyoldalúan állapította meg, és nem bizonyította. Állította, hogy a gazdasági események megtörténtek, üzleti partnerei megerősítették az áruk beszerzését, meglétét, a teljesítést. Az ellentmondások feloldása, a tényállás tisztázása érdekében a perben komplex bizonyítási indítványt terjesztett elő, amelynek a teljesítésével kerülhetett volna az elsőfokú bíróság olyan helyzetbe, hogy az ügyben megalapozott döntést hozzon. A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 163.§ /1/-/2/ bekezdései alkalmazásával kötelezettsége lett volna a bizonyítás elrendelése, amelynek elmaradásával a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdésében foglaltak is sérültek. A termékértékesítések megtörténtek, a beszerzési láncolat egyes tagjainak esetleges jogszabálysértései nem adnak alapot az adólevonási jog vitatásához. Az ítélet sérti a Ket. 2.§ /3/ bekezdését, 50.§ /1/ bekezdését, az új Áfa tv. 97.§ /4/-/6/ bekezdéseit, 120.§ /1/ bekezdés a.) pontját, 127.§ /1/ bekezdését, az Sztv. 166.§ /1/ bekezdését, az Európai Bíróság áfa ügyben folytatott és a Kúria kialakított ítélkezési gyakorlatát is.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A régi 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, és számlát helyettesítő okmány. A régi Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára a Sztv-nek 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 új Áfa tv. 120.§-ának a. pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított. Az új Áfa tv. 127.§-ának /1/ bekezdés a. pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a. pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani (Art. 97.§ /4/ bekezdése), az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékel, döntését valósághű tényállásra alapozza (Ket. 2.§ /3/ bekezdés).

A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok, nem nyert bizonyítást, hogy a számlákon szereplő értékesítést a számlakibocsátók végezték.

A felperesnek az általa indított közigazgatási perben a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása nem fedi a valóságot, és az általa befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. Közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetében szabályozott speciális szabályozás alapján a felülvizsgálni kért közigazgatási határozatok jogszerű illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), míg a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése).

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 ítéletének indokolásában a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően részletesen ismertette az első- és másodfokú határozatban foglaltakat, a hatóság bizonyítási eljárását, az értékelt bizonyítékokat, a keresetben foglaltakat, nemcsak megjelölte, hanem idézte is az irányadó jogszabályokat, alkalmazásukhoz - a tényállással való összevetés alapján - pontos és helytálló magyarázatot adva. Az elsőfokú bíróság jogi álláspontját részletesen kimunkálta, megindokolta, a közigazgatási eljárásban már foganatosított, ezért szükségtelen, továbbá az alkalmatlan bizonyítási eljárást helyes döntéssel mellőzte, felperes vonatkozásában a kellő körültekintés hiányát helytállóan állapította meg.

A Kúria álláspontja szerint a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a felperes által megjelölt jogszabályokat nem sértve, jogszerű, megfelel az uniós normáknak is. A felperesnek igazolnia kellett volna azt, hogy az általa befogadott számlák tartalmilag hitelesek. A tartalmi helytállóság követelménye, hogy a gazdasági esemény ténylegesen a számlában feltüntetett adatok szerint valósuljon meg. A felperes a perben a számlatartalmaknak a valósággal egyező voltát nem bizonyította, az adóhatóság bizonyítékokon alapuló tényállását nem cáfolta meg, bizonyítási indítványa egyrészt szükségtelen /a közigazgatási eljárás során

nyilatkoztattott személyek ismételt meghallgatását kérte/, másrészt alkalmatlan /szakértői bizonyítással meg nem történt gazdasági eseményt igazolni nem lehet/ volt. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat a Pp. 206.§ /1/ bekezdése szerint okszerűen értékelte, döntését részletesen megindokolta, és helytállóan állapította meg, hogy az alperes a hiteltelen bizonylatok miatt jogszerű jogkövetkezményeket alkalmazott (adókülönbözet megállapítása, adóbírság, késedelmi pótlék kiszabása).

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az alperest a felülvizsgálati eljárásban tanácsos képviselte, ezért részére a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 75.§-ának /3/ bekezdése alapján perköltség nem állapítható meg.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2013. november 28.

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