

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.560/2012/8.szám

A Kúria a dr. Pokó Diána ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Tóth Lakatos Fruzsina jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. május 2. napján kelt 29.K.30.419/2012/8. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 29.K.30.419/2012/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 350.000 (azaz háromszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.784.600 (azaz egymillió-hétszáznyolcvannégyezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A „Médiareklám” főtevékenységű, szórólapterjesztéssel foglalkozó felperes 2007-ben és 2008-ban számlákat fogadott be a S. Kft.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó1/ bruttó 4.769.280 Ft, illetve 11.069.040 Ft összegben, továbbá 2008-ban a D.-E. Kft.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó2/ bruttó 88.717.320 Ft összegben, amely számlák általános forgalmi adó /áfa/ tartalmát adóbevallásaiban levonásba helyezte.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság/ a felperesnél 2007. szeptember 21. - december 31., illetve 2008. január -december közötti

időszakra vonatkozóan áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2011. június 14. napján kelt határozatával a felperest 17.846.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 8.923.000 Ft adóbírság és 6.418.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. október 5. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot - az indokolási rész kiegészítése mellett - helybenhagyta. Döntését a 2007. évben hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: régi Áfa tv./ 3.§ a.) pontja, 4.§ /1/ bekezdése, 32.§ /1/ bekezdés a.) pontja, 35.§ /1/ bekezdése, 40.§ /6/ bekezdése, a 2008. évben hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény /a továbbiakban: új Áfa tv./ 2.§ a.) pontja, 5.§ /1/ bekezdése, 119.§ /1/ bekezdése, 120.§ a.) pontja, 127.§ /1/ bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /3/ bekezdése, 165.§ /2/ bekezdése, 166.§ /2/ bekezdése alapján hozta meg. Az alperes álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a számlakibocsátó1 és számlakibocsátó2 számlái nem hiteles bizonylatok, arra adólevonási jog nem alapítható, ugyanis a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként bizonyított azon tény, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági esemény nem a számlákban szereplő felek között valósult meg. Az adóhatóság megállapította, hogy felperes a vizsgált időszakban nagyobb értékű tárgyi eszközzel, munkavállalóval nem rendelkezett, ezért az általa vállalt szórólapterjesztést alvállalkozók igénybevételeivel végezte. A számlakibocsátó1 ügyvezetője előadta, hogy cége a vizsgált időszakban autóalkatrész kereskedelemmel foglalkozott, nem rendelkezett sem bejelentett alkalmazottakkal, sem nagyobb értékű tárgyi eszközökkel, az autót, amivel az átvett szórólapokat szállította, kölcsönkapta, azonban erre vonatkozóan okiratot nem mutatott be, alvállalkozókat nem vett igénybe, maga is terjesztett, illetve a munkákat alkalmi szerződéssel VIII. kerületi fiatalokkal végezte el, akiket megnevezni nem tudott, és a vidéki terjesztésre való utaztatásukat sem tudta bizonylatolni. A számlakibocsátó1 a vizsgált időszakra vonatkozóan három alkalommal nyújtott be a foglalkoztatottakról bevallást, a 2007. januári bevallásban nem szerepel sem AM könyves, sem egyéb alkalmazott, a szeptemberi és novemberi bevallásokban pedig csak a képviselő volt feltüntetve. Az adóhatóság megkeresésére a Közép-magyarországi Regionális Egészségbiztosítási Pénztár TAJ Nyilvántartási Osztálya azt a tájékoztatást adta, hogy a számlakibocsátó1 a vizsgált időszakra foglalkoztatói jelentést nem teljesített. A cég az áfa bevallásait nem e-mailen, hanem papíralapon juttatta el az adóhatósághoz, így azok ellenőrzésére nem volt lehetőség. A számlakibocsátó1 2007. évre vonatkozó társasági adóbevallásában alkalmazottat nem vallott, 2008. évben sem foglalkoztatói, sem pedig adóbevallási kötelezettségét nem teljesítette, így tárgyi eszközeire adat nem

merült fel.

A számlakibocsátó2 székhelyén a cég nem volt található, ott egy magánszemély lakott, aki elmondása szerint a társaság az ő címét használta székhelycímként, de mivel huzamosabb ideig nem tudott kapcsolatba lépni a cég képviselőivel, így kezdeményezte a székhelyhasználat visszavonását. A társaság sem foglalkoztatói, sem társasági adóbevallási kötelezettségét nem teljesítette, a személyi-, tárgyi feltételek megléte vonatkozásában nem volt megállapítható. Az adóhatóság megkeresésére a TAJ Nyilvántartási Osztály azt a tájékoztatást nyújtotta, hogy a számlakibocsátó2 a vizsgált időszakban az OEP foglalkoztatói nyilvántartásában nem szerepelt. A számlakibocsátó2 kézbesítési megbízottja akként nyilatkozott, hogy a cég képviselőit nem ismeri, tudtán kívül lett kézbesítési meghatalmazott, csak a leveleiket vette át, de azokat továbbítani sem tudta.

Az alperes megállapította, hogy felperes egyik alvállalkozója sem rendelkezett a szükséges személyi-, tárgyi feltételekkel ahhoz, hogy a számlákban foglalt nagy mennyiségű szórólapterjesztés szolgáltatást teljesíteni tudta volna, így a bizonylatokon szereplő felek viszonylatában nem jött létre gazdasági esemény. Az adózó nem győződött meg arról, e cégek valójában a szórólapterjesztést miként végezték, a szűrőpróbaszerű ellenőrzés nem volt elégséges eljárás. Az adózó nem hivatkozhat kellő körültekintésre olyan gazdasági eseményeknél, amelyek létre sem jöttek a számlákon feltüntetett felek között.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Állította, hogy valós gazdasági események alapján, alakilag és tartalmilag hiteles számlák birtokában jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát. Álláspontja szerint az adóhatóság megsértette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 97.§-ának bizonyításra vonatkozó rendelkezéseit, okszerűtlenül értékelte az ügylet tényeit, körülményeit és adatait. Ellentmondásos, hogy míg a számlakiállítására kapcsán teljesítését az adóhatóság elfogadta, addig ugyanezen gazdasági esemény körében az alvállalkozói teljesítést nem ismerte el. Hangsúlyozta, hogy az alvállalkozókkal megkötött szerződés nem zárta ki a további alvállalkozók igénybevételét, azt pedig nem lehet a terhére értékelni, hogy az alvállalkozók nem rendelkeztek bejelentett munkavállalókkal, illetve, hogy a tevékenységüket további alvállalkozókkal végeztették el. Az alvállalkozók teljesítését szűrőpróbaszerűen ellenőrizte, ahogyan az alvállalkozók létezését és adózását is. A szórólapterjesztés esetén nem szükséges bejelentett és meghatározott létszámú vállalkozás, elégséges, ha az alvállalkozó vállalni tudja, hogy a szükséges időpontban a munkaerőlétszám részéről biztosított lesz.

Álláspontja szerint az adóhatóság nem tett eleget az Art. 86.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak sem, ugyanis azon tények kétséget kizáró bizonyítása is az adóhatóságot terheli, hogy az adólevonási joggal

visszaélt volna. Ennek alátámasztására azonban az adóhatóság által végzett ellenőrzési cselekmények nem voltak elégségesek. A felperes az Európai Unió Bíróságának döntéseire hivatkozva eljárásának jogszerűségét állította.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság tisztázott, bizonyított tényállás alapján jogszerű döntést hozott, az ellenőrzés által feltárt adatok igazolják a felperes számlakibocsátóinak fiktív számlázását. Az adóhatóság megalapozottan állapította meg, hogy nem az alvállalkozók végezték el a számlákban szereplő munkálatokat, ezért a számlák tartalmilag nem hitelesek, amely bizonyított tényt a felperes a perben nem cáfolta meg.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint, miután az elsőfokú bíróság az alperes határozatát hatályában fenntartotta, úgy az ítélet valamennyi, az alperes által is elkövetett jogszabálysértéssel terhelt, sérti az Art. 86.§ /1/ bekezdését, 97.§ /3/-/4/, /6/ bekezdéseit, a régi Áfa tv. 32.§ /1/ bekezdés a.) pontját, 44.§ /5/ bekezdését, az új Áfa tv. 120.§ a.) pontját, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§ /1/ bekezdését. A felperes lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat. Hangsúlyozta, hogy mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta azt a jelentős tényt, hogy rendelkezett valamennyi, a számlákban rögzített gazdasági esemény megtörténtét igazoló dokumentummal, az írásba foglalt szerződések és teljesítési igazolások rendelkezésre álltak. A magatartása megfelelt az adólevonási jog gyakorlását szabályozó törvényi feltételeknek, fel sem merülhetett, hogy nem a számlakibocsátók teljesítettek szerződésszerűen. Ellenőrizte a vállalkozók adóalanyiságát és a teljesítésüket is. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelése körében hiányos indokolással jutott arra a következtetésre, hogy adókiírást valósított volna meg. Hibás következtetése abból ered, hogy bár nem kérdőjelezte meg a gazdasági esemény megtörténtét, ténylegesen azonban mégis azt tette, mivel a tényekkel ellentétesen nem azt az okszerű következtetést vonta le, hogy a munkák elvégzése igazolta a vállalkozók személyi és tárgyi feltételekkel való rendelkezését. A megrendelői felé minden esetben teljesített, amely máshogy nem történhetett, csak úgy, hogy a szórólapok terjesztése megtörtént, amely pedig úgy teljesülhetett, ha terjesztők a személyi és a tárgyi feltételekkel rendelkeztek. Az alvállalkozók részéről a foglalkoztatásra irányuló jogviszony sérülése nem alkalmas egy adott gazdasági esemény megtörténtének cáfolatára.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az 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, kívülállóknak 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 (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 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 gazdasági eseményeket a számlakibocsátók végezték el.

A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ /1/ bekezdése, 121.§ /1/ bekezdés c.) pontja, 330.§ /2/ bekezdése alapján. A felperesnek az általa indított 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. Míg a közigazgatási eljárásban a fél előadása az Art. 97.§ /5/ bekezdése értelmében bizonyíték, addig a perben a Pp. 324.§ /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 166.§ /1/ bekezdése alapján nem, azaz pernyertessége érdekében állításait a felperes bizonyítani köteles. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyíthatatlansága 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 az elsőfokú bíróság a 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, 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. 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. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat 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).

Az adóhatóság eljárási rendjét szabályozó törvény az Art., illetve ha az Art. másként nem rendelkezik /5.§ /1/ bekezdés/ a Ket. A bíróság eljárását a Pp. szabályozza, amelynek - a felperes által sérelmezett - 206.§ /1/ bekezdése szerint a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem keretei között azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 206.§ /1/ bekezdésének sérelme nélkül, annak helyes értelmezésével és alkalmazásával hozta meg ítéletét, felperes lényegében a bizonyítékok felülmérlegelését kérte, amelyre azonban a valósággal egyező ítéleti tényállás, a bizonyítékoknak az okszerű, a logika szabályainak megfelelő elsőfokú bírósági mérlegelése alapján nem volt helye. A felülvizsgálati kérelem alapján a jogerős ítéletben eljárási vagy anyagi jogi jogszabálysértés nem volt megállapítható, a döntés az európai uniós normáknak megfelelt.

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.

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

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. október 17.

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