

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.442/2013/7.szám

A Kúria a dr. Pardavi László ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Schaffer Móric jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. július 19. napján kelt 12.K.27.159/2013/10. számú kiegészítő ítéletével kiegészített, 2013. június 7. napján kelt 12.K.27.159/2013/7. számú ítéletével szemben a felperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.159/2013/7. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 719.800 (azaz hétszázötvenkilencezer-nyolcszáz) 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 2008. és 2009. évekre valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra elrendelt, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. szeptember 3. napján kelt határozatával a felperest 8.672.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 4.336.000 Ft adóbírság, 2.239.000 Ft késedelmi pótlék és 100.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2012. december 27. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az adóhatóságok döntésüket az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, 97.§ /4/-/5/ bekezdései, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 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 hozták meg. Indokolásuk szerint a felperes 2008. és 2009. években 45 esetben fogadott be adó, pénzügyi, üzletviteli és egyéb tanácsadást tartalmazó számlákat a S. N.y É. Kft.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó/, és azok általános forgalmi adó /áfa/ tartalmát (43 esetben) levonásba helyezte. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események a valóságban nem történtek meg, a felperes által befogadott számlák nem hiteles bizonylatok, azokra adólevonási jog nem alapítható. A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az adóhatóság rögzítette, hogy a számlakibocsátó alapításától a felszámolásáig áfa bevallást nem nyújtott be, a felszámolónak a társaság képviselője iratanyagot nem bocsátott a rendelkezésére. A számlakibocsátó számlák kiállításakor ügyvezetőjének: J. T.-nak és a felperes képviselőjének: T. T.-nak a nyilatkozata szerint, amikor J. T. 2008-ban átadta vezetői posztját a Diáknavigátor Iskolaszövetkezetben T. T.-nak, megállapodtak, hogy annak bevételeiből J. T. részesedni fog, illetve tanácsadást végez a felperes és az iskolaszövetkezet részére. A felek között létrejött megbízási szerződésben a megbízás tárgya: gazdasági és pénzügyi tanácsadás, a megbízás díja: legalább 280.000 Ft, és a kiszámlázott nettó árbevétel %-a. A szolgáltatásnyújtás során iratanyag nem készült, személyesen tartották a kapcsolatot, a tanácsadás megbeszélés útján történt, levelezés sem volt közöttük. Az adóhatóság szerint a gazdasági esemény megtörténte, a számlákat ténylegesen kibocsátó személye, illetve adóbevallás hiányában az sem volt megállapítható, hogy a számlakibocsátó működött-e egyáltalán. A befogadott számlák nagyságrendje indokolja, hogy mögöttük valamiféle írásbeli dokumentum, szakmai anyag legyen, amelyekkel a tanácsadások végbemente ellenőrizhető, harmadik fél által is vizsgálható. A szerződésben pontos leírás nincsen a számlakibocsátó részéről elvégzendő szolgáltatásról, annak megtörténte sem iratanyaggal, sem dokumentumokkal nem igazolt, és harmadik fél nyilatkozatával nem volt bizonyított, hogy a számlakibocsátó hozzájárult volna az adózó árbevétel szerző tevékenységéhez.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint valós gazdasági események alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát.

Az elsőfokú bíróság kiegészített jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően, a S. E. egyéni vállalkozó által kiállított számlákkal kapcsolatban 2009. évre áfa adónemben, és ezzel összefüggésben más adónemben tett megállapításokra, valamint az adóbírság és késedelmi pótlék összegére vonatkozóan hatályon kívül helyezte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította. Indokolása szerint a számlakibocsátóval kapcsolatos megállapításait az adóhatóság bizonyított tényállás és a rendelkezésére álló bizonyítékok okszerű értékelése alapján hozta meg, a kereset e része teljes körűen bizonyítatlan maradt, így azt el kellett utasítani.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítéletnek a keresetét elutasító része hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Áfa tv. 119.§ /2/ bekezdését, 120.§-át, 127.§-át, az Art. 1.§ /7/ bekezdését, 2.§ /1/ bekezdését, 97.§ /4/, /6/ bekezdéseit, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 72.§ /1/ bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§-át, 213.§ /1/ bekezdését, 221.§-át. Az elsőfokú bíróság nem vette figyelembe és nem megfelelően értelmezte az Európai Unió Bíróságának gyakorlatát.

A felperes fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat. Álláspontja szerint nem neki kellett volna bizonyítania, hogy a számlák nem fiktívek, állítását az alperesnek kellett volna igazolnia. Nem állapítható meg az ítéletből, hogy az elsőfokú bíróság az ügyvezetők vallomásait miért nem minősítette bizonyítéknak. Az Európai Unió Bíróságnak gyakorlatában az adólevonási jog gyakorlása vonatkozásában egyetlen előfeltétel a szabályos számla, a 45 db számla alakilag megfelel a jogszabályban foglaltaknak. Sem a Ket., sem az Art. nem ismeri másodfokú eljárásban „korrigálást”, azaz a régi Áfa tv.-re való hivatkozás miatt az elsőfokú határozatot hatályon kívül kellett volna helyezni. Az adólevonás jogalapjának hiányáról, azaz a 8. pontban tárgyalt kereseti kérelemről az elsőfokú bíróság hallgat, így minden kereseti kérelmet nem bírált el, és a formális logikával is ellentétesen minősítette jogszerűnek az alperes azon döntését, hogy nem vizsgálta a számlakibocsátó tevékenysége és a felperesi árbevétel közötti ok-okozati összefüggést.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási /Pp. 260.§/, jogkérdésben felülvizsgálati /Pp. 270.§/

kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet a keresetnek helyt adó ítéletrész ellen nem terjesztett elő, azt felülvizsgálati kérelmében a felperes sem támadta, jogszabályi lehetőség hiányában annak felülvizsgálatát a Kúria nem végezhetette el.

Az 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 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 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 45 db számlán szereplő gazdasági események a valóságban megtörténtek volna.

Az adózó-felperes kérte a határozatok bíróság általi felülvizsgálatát. 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 téves, hiányos, és az általa befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, 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.

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 ítéletében a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat, az alkalmazott jogszabályokat, az Európai Unió Bíróságának iránymutató döntéseit, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a felek előadását.

Az elsőfokú bíróság jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, részletezte a bizonyítási teherviselést, és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését, rendelkezése és annak indokolása a keresetre teljes körűen kiterjedt /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/. 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, közérthetően kifejtette.

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.

A Kúria álláspontja szerint - amint azt az elsőfokú bíróság helytállóan kifejtette - a felperes által benyújtott, a számlakibocsátóval megkötött megbízási szerződés (jegyzőkönyv 9. számú melléklet), és teljesítésigazolások (jegyzőkönyv 3. számú melléklet) konkrét tények, adatok hiányában, általános tartalmukkal önmagukban nem alkalmas bizonyítékok a számlákban feltüntetett gazdasági eseményeknek a hiteles igazolására. Hitelt érdemlőnek az a bizonyíték minősül, amelynek valóságtartalma más bizonyítékkal összevethető, azonban a felperes ilyen bizonyítékot nem tárt elő. A két fél nyilatkozatát, szándékát tartalmazó okiratok önmagukban, további és más bizonyítékok alátámasztása nélkül nem ellenőrizhetőek, így kétséget kizáróan nem igazolják, hogy a számlatartalmak valóságban megtörténtek volna. A felperes a tanácsadás megtörténtét harmadik fél részéről is ellenőrizhető módon nem bizonyította, így az adóhatóság vonatkozó megállapításai és az alkalmazott jogkövetkezményei jogszerűek.

Az adózó az ügy érdemében hozott elsőfokú határozat ellen fellebbezhet. A fellebbezést annál az adóhatóságnál kell előterjeszteni, amely a megtámadott határozatot hozta. A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott határozatot (végzést) és az azt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A vizsgálat eredményeként az adóhatóság a határozatot helyben hagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti /Art. 136.§ /1/ bekezdés, 137.§ /1/ bekezdés, 138.§ /1/ bekezdés/. Figyelemmel a másodfokú hatóság megváltoztató jogkörére, és arra, hogy kereset az Art. 143.§ /1/ bekezdése alapján a másodfokú határozattal szemben terjeszthető elő, és az alperes határozata az Áfa tv.-t megelőző, már hatályban nem lévő törvényen alapulóan rendelkezést nem tartalmaz, továbbá, mert az alperes részletesen kifejtette, hogy az elsőfokú hatóság által használt „kellő körülmétekintés” terminológia miként értékelhető, a felperes alaptalanul kifogásolta a másodfokú hatóság részéről az elsőfokú határozatot hatályon kívül helyező rendelkezésének a hiányát.

Az uniós ítéletekre való hivatkozás nem mentesíti felperest a perbeli bizonyítási kötelezettsége alól, amelynek azonban nem tett eleget, keresetét nem bizonyította, így az csak igazolatlan féli előadás maradt. Az európai uniós joggyakorlattal nem ellentétes az az alperesi megállapítás, hogy gazdasági esemény hiányában, hiteltelen számlákra alapítottan a felperes adólevonási jogot nem gyakorolhat. A valós gazdasági esemény az a jogalap, amely szükséges az alperes és az elsőfokú bíróság szerint a jogszerű adólevonáshoz, és miután az ítélet jogi indokolása kifejezetten ezt tárgyalja a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően, a felperes ekörben elbírálatlan keresetrészre teljes körűen alaptalanul hivatkozott.

A Kúria álláspontja szerint helytállóan mutatott rá az elsőfokú hatóság, hogy felperes árbevételének változása nem teszi a számlákat hitelessé, ezáltal nem sértett eljárási jogszabályt azzal, hogy a meg nem történt szolgáltatásnak a felperes árbevételére gyakorolt hatását nem vizsgálta.

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, 2014. április 17.

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