

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.526/2013/4.szám

A Kúria a dr. Lassányi Gábor Krisztinán által képviselt felperesnek a dr. Bobkó Attila jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 29. napján kelt 25.K.29.169/2013/12. számú ítélete ellen a felperes által 14. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.29.169/2013/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 250.000 (azaz kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra - 1.136.000 (azaz egymillió-százharminchatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A külföldi és belföldi ingatlanok üdülési jogának, szállodai csomagoknak, klubkártyáknak az értékesítésével foglalkozó felperes 2010. II. negyedévben adóbevallásában levonásba helyezte a T.G. Szolgáltató Kft. /a továbbiakban: számlakibocsátó/ nevében kibocsátott, JM9EA02526/01,-03,-05,-15,-32,-33,-34,-35,-38,-39 számú, 10 db számla általános forgalmi adó /áfa/ tartalmát. E bizonylatok piackutatási, marketing tevékenység utáni jutalékról kerültek kiállításra.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2010. április - szeptember időszakra áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. január 28.

napján kelt határozatával a felperest 11.360.000 Ft adókülönbözet, 5.680.000 Ft adóbírság, 827.000.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte azzal, hogy megállapított 7.000.000 Ft adófolyószámlát nem érintő adókülönbözetet is.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. június 18. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /5/, /7/ bekezdése, 130.§-a, 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.§ /1/-/2/ bekezdései, 166.§ /2/ bekezdése alapján hozta meg. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság nem fogadta el hiteles és adólevonási jog alapjául szolgáló bizonylatoknak a számlakibocsátó számláit. A revízió a tényállás teljes körű tisztázása érdekében kapcsolódó vizsgálatot rendelt el a számlakibocsátónál, a tulajdonos-képviselője: G. I. akként nyilatkozott, hogy 2010. március hónaptól képviseli a céget, M.-on egy szociális otthonban lakik, ott iratokat nem tárol, a társaság átírására E.-ben egy ügyvédi irodában került sor, amellyel kapcsolatos iratokkal nem rendelkezik, nem emlékezik az eljáró ügyvéd nevére sem, az üzletszerzéssel költsége nem merült fel. A cég tevékenységével, működésével, könyvelésével kapcsolatosan az előző ügyvezetőtől: L. J.-tól iratot, bizonylatot, dokumentumot nem vett át, egy alkalommal vásárolt a társaság nevében számlatömböt. Elismerte, hogy a számlákat ő állította ki, arra vonatkozóan információval nem rendelkezett, hogy a cég munkavégzése hol, mikor, ki által és milyen eszközökkel történt, alvállalkozókról, alkalmazottakról tudomása nem volt. A számlák kiállítása az adózó irodájában történt, ott találkozott a felperesi ügyvezetővel: S. A.-val és cége volt ügyvezetőjével, kitöltötte a számlákat, megmondták, hogy neki mit kell ráírnia, érdemi tárgyalás nem volt, a teljesítésigazolásokat is aláírta, az ügyletek pénzügyi rendezéséről ismerete nincsen. A jelenlétében pénz átadás-átvétel nem történt. A cégre vonatkozóan bizonylattal nem rendelkezik, pénztárat nem vezetett, a bankszámláját nem kezelte, a könyvelést nem tudja, hogy ki végezte.

A számlakibocsátó képviselője az adóhatóság részére iratokat nem adott át, elmondása szerint a teljesítésekkel kapcsolatosan semmilyen dokumentummal nem rendelkezik.

Az alperes szerint az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a számlakibocsátó számláiban szereplő gazdasági események a valóságban a számlákon szereplő felek között nem történtek meg, ezért a felperes által befogadott számlák hiteltelenek, fiktívek. Az adóhatóságnak csak olyan okiratok /szerződések, számlák, teljesítésigazolások/ állnak a rendelkezésére, amelyek valóságtartalma az azokat kiállító személy által közvetlenül megdöntésre kerültek. Adózó részéről az ügyletkörében gondosság nem

tapasztalható, arról ugyanis, hogy ki a gazdasági tevékenységet elvégző személy, és rendelkezik-e ahhoz szükséges személyes, illetve tárgyi feltételekkel, tehát hogy a teljesítésre alkalmas-e, tudomással és ellenőrzött ismerettel rendelkeznie kellett volna.

A felperes keresetében a másodfokú határozatnak a megváltoztatását és fizetési kötelezettségei törlését, illetve a hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság jogsértő határozatokat hozott, ugyanis a valóságban megtörtént gazdasági események alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát. A számlakibocsátó piackutatási tevékenység keretében adatbázisokat hoz létre, amelyet tovább ad a részére, hogy azokat üdülési jogok értékesítésére felhasználhassa. A megrendelt munkák elkészültével állítják ki a számlákat, és fizeti meg az ellenértékeket, amelyre a székhelyén került sor. Az ügyvezető minden esetben elismerte a munkák elvégzését, a számlakibocsátó és volt ügyvezetője között megbízási jogviszony, illetve annak hiányában megbízás nélküli ügyvitel alapján kerülhetett sor munkavégzésre. A vitatott ügyletek mindegyikéről teljesítésigazolás készült, amelyek a szerződésekkel, számlákkal együtt igazolják a gazdasági események hitelességét.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. A lefolytatott bizonyítási eljárás alapján a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségét állapította meg, azt, hogy a felperesnek tudnia kellett a számlák szerinti teljesítés valótlan voltáról. Az áfa levonási jog megtagadása a perbeli számlákkal összefüggésben így jogszerű.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet megváltoztatását és a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését, 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./ 221.§ /1/ bekezdését, 206.§ /1/ bekezdését, az Áfa tv.-nek adóhatóság által alkalmazott jogszabályhelyeit. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának Dankowsky, Axel-Kittel, a Mahageben Kft. és Dávid Péter, az University of Huddersfield ügyekben meghozott ítéleteire és kúriai döntésekre. Lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat, sérelmezve, hogy az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségét nem teljesítette, a valóságtól eltérő tényállást állapított meg, a rendelkezésre álló nyilatkozatokat és iratokat tévesen értelmezte.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

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.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat.

A közigazgatási perben 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 valónak fogadja el.

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, 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 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 közigazgatási eljárást, a revízió által lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság részéről az alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntését, az adózó fellebbezését. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az általa megjelölt jogszabályokat, hivatkozott bírósági ügyszámokat, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.

Az elsőfokú bíróság nemcsak megjelölte, hanem részletesen ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során tételesen ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta az egyes bizonyítékok bizonyító erejét. Az ítéletében értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében, logikusan és okszerűen 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/ számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, a Kúria aggálytalanul elfogadta.

Az alperes jogkövetkezményt eredményező megállapítást - a felperes által sem vitatottan - a számlákban feltüntetett „jutalék” alapját képező gazdasági események megtörténtével kapcsolatosan nem tett. A felperes olyan bizonyítékot a perben azonban nem tárt elő, amely a gazdasági esemény elvégzőjét beazonosította volna, azt igazolva, hogy csak és kizárólag a számlakibocsátó (és nem más személy) fejtette ki a gazdasági tevékenységet.

A számlakibocsátó képviselőjének a közigazgatási iratanyagban lévő nyilatkozata szerint tevékenysége csak és kizárólag arra irányult,

hogy a más által megmondott módon és tartalommal a számlákat kiállítsa, a teljesítésigazolásokat aláírja, saját maga, és általa irányítottan a cége gazdasági eseményt nem végzett, a „jutalék” alapját képező munkákról semmiféle konkrét tudomása nem volt. A periratok között 11. sorszám alatt fűzött, „G. I.” névaláírású, „nyilatkozat” megnevezésű, a bíróságra posta útján érkezett irat, amely G. I.-nak a felperessel való „emlékei szerinti” kapcsolatát rögzíti, amellet, hogy ellentétes tartalmú a számlakibocsátó képviselőjének a közigazgatási eljárás során tett részletes nyilatkozatával, önmagában a jutalék kiszámlázását nem alapozta meg. Helytállónan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a számlakibocsátó képviselőjének nyilatkozatában lévő ellentmondások nem a keresetet támasztották alá.

A számlakibocsátó volt ügyvezetőjének a periratoknál 2/A sorszámon fotómásolati formában lévő nyilatkozata szerint a számlakibocsátó részére - meghatalmazás alapján - végzett munkákat, a meghatalmazást szükség esetén bemutatja. A számlakibocsátó képviselői azonban - egészségi állapotukra hivatkozással - tanúként az elsőfokú bíróság előtt nem jelentek meg.

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. 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 keresetet bizonyítatlansága okán utasította el, mert a petitumban foglalt állításokat alátámasztó, igazoló bizonyítékokat a felperes nem terjesztett elő, illetve amit benyújtott (számlakibocsátó ügyvezetőinek nyilatkozatai) nem megfelelő, továbbá nem elégséges bizonyítékoknak minősültek. A felülvizsgálati kérelme valójában a bizonyítékok felülmérlegelésére irányult, amelynek az elsőfokú ítélet jogszerűsége okán nem volt alapja.

Az elsőfokú bíróság a perbeli jogesetet összevetette az Európai Unió joggyakorlatával, és helytállónan mutatott rá, hogy azzal nem ellentétes az az adóhatósági döntés, amely a számlákban feltüntetett felek között meg nem történt gazdasági eseményhez

kapcsolt adólevonási jogot nem engedélyezte.

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 illetékeljegyzési 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 10.

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