

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.482/2013/10.szám

A Kúria a dr. Horicsányi László Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Horicsányi László ügyvéd/ által képviselt felperesnek a Tamásné dr. Kajati Zsuzsanna 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 10. napján kelt 19.K.28.205/2013/3. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.28.205/2013/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

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

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2008. október-november hónapokra általános forgalmi adó /áfa/ adónemben folytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2010. február 15. napján kelt határozatával a felperest 48.803.000 Ft adóhiány, 24.401.000 Ft adóbírság, és 7.571.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, a terhére további 9.344.000 Ft adófolyószámlát nem érintő adókülönbözet megállapításával.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. augusztus 16. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését 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 hozta meg.

Indokolása szerint adózó a tárgyidőszakban a V. Kft. és a S. Kft. /vevő Kft.-k/ felé nyomatokat értékesített, az iratok szerint azokat a B. T. Kkt.-tól szerezte be bizományosi szerződés alapján, amelyet a jogelőddel: az A. Kkt.-val /Kkt./ kötött meg. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás /a Bevándorlási és Állampolgársági Hivatal Idegenrendészeti Igazgatóságának tájékoztatása, a vevő kft.-knél végzett ellenőrzések adatai és helyszíni szemlék anyaga, a S. Kft. nevében eljáró D. M. nyilatkozata, az A. és Vidéke Takarékszövetkezet, további a K. Bank Zrt. tájékoztatása, a D. Község Önkormányzat Polgármesteri Hivatal Hatósági Osztályának tájékoztatása, a polgármesteri hivatal helyszíni szemléjének eredménye, az adóhatóság nyilvántartásának adatai, adózó beszerzési és értékesítési számlái, bizományosi szerződése, könyvelési dokumentumai/ alapján azt állapította meg, hogy felperes részéről a vevő Kft.-k felé a számlák kiállítása tényleges teljesítéshez nem kapcsolódik, a számlázás a fizetendő adó csökkentésének céljából történt, a cégek átszámláztak egymás között, a számlákhoz kapcsolódó szerződések, megállapodások színteltek. A felperes az áthárított adót tartalmazó számlák kiállítása miatt az Áfa tv. 147.§ /1/, /2/ bekezdései alapján adófizetésre kötelezett, az ellenőrzés helyesen az értékesítést terhelő adó összegét a bevallásban feltüntetett összeggel egyezően állapította meg.

Az alperes megállapította továbbá, hogy felperes és a Kkt.-k között ténylegesen nem valósult meg a számlákon feltüntetett gazdasági tevékenység: a nyomatértékesítés. Az elsőfokú adóhatóság helyesen és jogszerűen járt el tehát akkor, amikor a Kkt.-tól származó számlákra vonatkozóan elutasította adózó adólevonási jogát, hiteltelen bizonylatokra ugyanis jogot alapítani nem lehet. Adózó a valós gazdasági eseményekre vonatkozó állítását igazoló bizonyítékokat sem az ellenőrzés, sem a hatósági eljárás során nem mutatta be, ilyen bizonyítékok beszerzésére indítványt sem tett.

Az adózó fellebbezésében bejelentett kizárási indítványát az APEH Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága a 2010. augusztus 16. napján kelt végzésével elutasította.

A felperes közigazgatási pert kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt, kérve azok hatályon kívül helyezését, illetve megváltoztatását. Állította. Hogy a valóságban megtörtént gazdasági események alapján jogszerűen állította ki a számlákat, illetve gyakorolta adólevonási jogát.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az alperes megfelelően bizonyította a számlák

tartalmi hiteltelenségét, hogy a felperes színlelt ügyleteket kötött, adókiátszásban vett részt, amelyből okszerűen következik, hogy arról tudott is. Az elsőfokú bíróság rögzítette ítéletében, hogy a 2008. szeptember hónapot is vizsgálta az adóhatóság és jelen perrel egyező tényállás mellett /ugyanazon ügyletek, ugyanazon felek között/ az alperes a perbelivel egyező marasztaló megállapítást tett, a határozatok felülvizsgálatára irányuló felperesi keresetet a Fővárosi Bíróság a 11.K.34.428/2010/22. számú ítéletével elutasította, amelyet a Kúria a Kfv.I.35.331/2011/7. számú ítéletével hatályába fenntartott.

A felperes felülvizsgálat kérelmében az ítélet és a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§-a megsértésével, egyes bizonyítékok részben indokolatlan figyelmen kívül hagyásával, másrészt azok okszerűtlen értékelésével állapította meg a tényállást, és abból téves jogi következtetést vont le, nem tett eleget Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglalt indokolási kötelezettségének sem. Eljárása során figyelmen kívül hagyta az Art. 1.§ /6/ bekezdését, 86.§ /1/ bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 2.§ /3/ bekezdését. Az elsőfokú bíróság megsértette továbbá az Áfa tv. 119.§-át, 120.§-át, 127.§-át, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó szabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, a Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet, továbbá a közös hozzáadott értékrendszerről szóló, a Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelvet. Lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat, I-XX. pontokban részletezte az adóhatóság és az elsőfokú bíróság részéről a bizonyítékok téves, és hiányos értékelését, állította, hogy az eljárás során bizonyította, az alperesi határozat alapjául szolgáló tényállás egy része valótlan, más része teljességgel megalapozatlan, harmadrészt a felperes érdekkörén kívül eső, így neki fel nem róható körülményeket jelent, amelyeket az eljárás elsőfokú bíróságnak értékelnie kellett volna, és így hatályon kívül helyező döntést kellett volna hoznia. Sérelmezte, hogy az elfogultsági kifogásáról rendelkező elsőfokú hatósági döntést az alperes nem bírálta felül. Hivatkozott kérelmében európai bírósági ítéletekre is.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

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 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 Áfa tv. 147.§ /1/ bekezdése szerint e törvény egyéb rendelkezéseitől függetlenül adófizetésre kötelezett az, aki (amely) számlán áthárított adót, illetőleg a 83.§-ban meghatározott százaléértéket tüntet fel.

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 (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 események a valóságban megtörténtek volna.

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 felperes keresetét bizonyítatlansága okán utasította el.

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 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.

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 hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket, a felperes fellebbezését. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az általa hivatkozott jogszabályokat, bírósági döntéseket, az alperes ellenkérelmében foglaltakat, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a felek előadását.

Az elsőfokú bíróság nemcsak megjelölte, hanem ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, 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 - amelyet összevetett az Európai Unió Bíróságának C-80/11 és C-142/11. számú egyesített ügyekben meghozott ítéleteivel is -, hogy jogszerűen állapította meg az adóhatóság, a felperes /a határozatokban meghatározott/ hiteltelen számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, közérthetően kifejtette.

Az felperest az uniós ítéletekre való hivatkozása nem mentesíti a perbeli bizonyítási kötelezettsége alól, amelynek azonban nem tett eleget, keresetét nem bizonyította, így az csak igazolatlan féli előadás maradt. A számlákon feltüntetett gazdasági események megtörténtének bizonyítása hiányában, azaz fiktív adóköteles tényállás esetén, hiteltelen számlák birtokában az adólevonás joga nem gyakorolható, míg az adófizetési kötelezettséget megalapozza az áthárított adót tartalmazó számlakiállítás.

Az adóhatóság felperesnek a fellebbezésében előterjesztett elfogultsági kifogását külön végzésben, a másodfokú határozat meghozatalával egyidőben bírálta el, így az abban foglaltakat alperes nem értékelhette.

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. május 22.

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