

**A KÚRIA**  
**mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.433/2013/9.szám

A Kúria a dr. Fehér Dániel ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 21. napján kelt 24.K.28.364/2013/4. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 6. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

**í t é l e t e t:**

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.28.364/2013/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 3.000.000 (hárommillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (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 felperes fő tevékenysége fémszerkezetek gyártása, jellemzően betonvas szerelése és forgalmazása. A szükséges anyagokat, illetve árukat belföldi, közösségi és harmadik országbeli szállítóktól szerezte be, legnagyobb belföldi számla kiállítói a 2009. májusától felszámolás alatt álló és a 2009. októberétől felszámolás alatt álló voltak (a továbbiakban együtt: Kft-k). A a felperes anyavállalata és egyben kültagja, akitől a felperes a Kft-ken keresztül szerzett be árut.

A közvetítői nagykereskedelemmel foglalkozó ügyvezetője alakulásától 2007. augusztus 2-ig , 2007. május 29-től a

felszámolás megindulásáig volt. A ügyvezetője 2006. április 25-től a felszámolásba átforduló végelszámolás megindulásáig volt, aki mindenben (a rendelés, szállítás, számlázás) utasításai szerint járt el.

az adóhatóság többször meghallgatta. 2009. július 23-án úgy nyilatkozott, hogy a büntetőeljárásban tett vallomásait fenntartja. Eszerint kb. 2006. közepétől a felperes megkeresésére, a felperes által nyújtott pénzügyi fedezet mellett, a felperes utasítása szerint folytatott külföldi árú beszerzést, majd belföldi értékesítést a felperes részére, alkalmanként a keresztül, amit tovább számlázott a felperesnek. A felperes mellett más gazdasági társaságok részére is értékesítettek a Kft-k. A közösségen belüli termékbeszerzések után a Kft-k nem fizettek áfát.

A felperes a Kft-k által kiállított számlák áfa tartalmát levonásba helyezte.

Az elsőfokú adóhatóság a felperest több időszak tekintetében ellenőrizte. Értékeltek a felperes iratait, a Vám- és Pénzügyőrség Központi Büntetőeljárás Parancsnoksága előtt folyó büntetőeljárás adatait, a Kft-k adóellenőrzésének megállapításait, a Kft-k bankszámláit, és adóigazgatási eljárásban tett nyilatkozatait, , , felperesi alkalmazottak, és ügyvezető előadását.

A 2005. február 1.- 2007. március 31. közötti időszakra áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló revízió megállapítása szerint Kft-k nem végeztek valós gazdasági tevékenységet, a nevük alatt kötött ügyletek közvetlenül a külföldi beszállítók és a felperes, mint vevő között jöttek létre. Ennek folytán a Kft-k által számlázott értékesítés színlelt, számláik nem hiteles bizonylatok.

Az ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2006. február 1.-2007. március 31. közötti időszakra állapított meg adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg.

Az alperes a 2467803514 számú határozatával az indokolás kiegészítése mellett helybenhagyta az elsőfokú döntést. A peres eljárás tartama alatt az alperes az adómegállapításhoz való jog elévülése miatt 2468380951 számon módosította határozatát, törölve a 2006. február-november időszak 553.236.000 forint áfa adókülönbözetét, a kapcsolódó bírsággal és késedelmi pótlékkal együtt. Ezzel a 2006. december 1. és 2007. március 31. közötti időszakra 321.888.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet és jogkövetkezményeit állapította meg a felperes terhére.

Az alperes határozatát az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa.tv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontjára, 35.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. 15.§ (3) bekezdésére, 165.§ (2) bekezdésére, 166.§ (2) bekezdésére alapította. A gazdasági események valós tartalmának vizsgálata során alkalmazta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdését, valamint az Áfa.tv. 6.§ (1) bekezdését.

Az alperesi határozat kitért arra is, hogy felperes esetében az Áfa.tv. 44.§ (5) szerinti kellő körülmények kizárt. Tudnia kellett arról, hogy a nem folytat valós gazdasági tevékenységet, mivel annak ügyvezetőjével, Fehér Györggyel semmiféle kapcsolata nem volt, helyette tartotta a kapcsolatot. Tudott arról, hogy az áru honnan származik, hiszen a külföldi adóalanyok korábban is az ő beszállítói voltak, így arról is tudnia kellett, hogy nem tartotta velük a kapcsolatot. Tudott arról is, hogy a Kft-k („Polgár-féle cégek”) alacsonyabb áron értékesítették számára a termékeket, mint ahogy azt ők maguk beszerezték a közösségi adóalanyoktól.

Az elsőfokú bíróság a módosított alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Indokolása szerint a becsatolt számlák és a kapcsolódó dokumentumok a formai követelményeknek megfeleltek. Az adóhatóságok olyan, a számlakibocsátók terhére rótt mulasztások alapján tagadták meg a levonási jog érvényesítését, amelyekről a felperesnek a szerződés megkötésekor nem kellett tudnia, melyekre objektív ráhatása nem volt.

A számlakibocsátó és annak alvállalkozója közötti kapcsolat, továbbá az alvállalkozó magatartása-, jogsértése nem értékelhető az Európai Unió Bíróságának a C-80/11. és C-142/11.sz. egyesített ítélete folytán elvárt objektív körülménynek.

Az alperesnek azt kellett volna vizsgálni, hogy a felperes okiratai összességükben alátámasztják-e a számlák gazdasági eseményeit. Az alperes csak a perben nevezte meg a Polgár-féle cégek belföldi vevőit és azok szállító cégeit, ezen okiratokat az adóhatósági eljárásban tételesen nem vizsgálhatta.

Az alperesi határozat döntően a számlakibocsátó társaságok ügyvezetőinek nyilatkozatain alapult, különösen büntetőeljárás során tett gyanúsítottai vallomásán, ami nem tekinthető a döntést megalapozó objektív körülménynek. A büntetőeljárásnak más a célja, mint a közigazgatási eljárásnak, ennek folytán az eljáró adóhatóság nem alapíthatja döntését képező tényállást, szinte kizárólag a büntetőeljárás során tett vallomásokra, mellőzve a saját bizonyítási eljárást.

Az elsőfokú adóhatóság a felperes osztrák ügyvezetőjének, az alkalmazottaknak a vallomásaira sem volt tekintettel, holott azok életszerűek voltak. Az alperes nem vette figyelembe a kereskedelmi tevékenység sajátosságait, az üzleti partnerek egymás nyújtott gyakorlati segítségét.

Az alperes nem a releváns tényekre folytatta le a bizonyítást, a megszerzett bizonyítékokat pedig egyoldalúan, adott esetekben iratellenesen mérlegelte. Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az alperes tévesen jutott arra a következtetésre, hogy a felek közötti gazdasági esemény nem volt valós, és ezért nem szükséges a kellő körültekintés vizsgálata.

A megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatás szerint az elsőfokú adóhatóságnak a vitatott számlákat egyenként, az azokat alátámasztó bizonylatokkal kell értékelni abból a szempontból, hogy azokkal összefüggésben léteznek-e olyan az Európai Unió Bírósága által megkívánt objektív körülmények, amik megalapozhatják az adólevonási jog megtagadását. Ezek hiányában nem lehet megtagadni a felperes adólevonási jogát.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat mind önmagukhoz képest, mind rendszerükben, mind súlyukban okszerűtlenül mérlegelte. Alapvetően téves volt büntetőeljárársban tett nyilatkozatának értékelése, a gazdasági racionalitás és a felperes által sem vitatott tények teljes figyelmen kívül hagyása. Az üzlettársaknál már bizonyították az adókijátszást, és az a bizonyítékok alapján egyértelmű volt, hogy a felperes tudott az adókijátszásban való részvételről. Hivatkozott arra, hogy a jogerős ítélet mind az Áfa tv., mind a Hatos irányelv, mind az Európai Unió Bíróságnak ítéleteit tévesen értelmezte, ennek folytán téves következtetéseket vont le.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, mivel a tényállás megállapítása, a bizonyítékok – ezen belül büntetőeljárás során tett nyilatkozatának – értékelése megfelelő volt.

Előadta, a gazdasági esemény Art. 1.§ (7) bekezdés szerinti színleltségének megállapítása csak és kizárólag a polgári jogi szabályok mentén lett volna lehetséges: ehhez pedig az alperes nem állapított meg önálló tényállást.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

A felek felülvizsgálati eljárásban tett előadásaira tekintettel a Kúria vizsgálta a polgári peres eljárás bizonyítási szabályainak érvényesülését a jogerős ítéletben.

A Pp. 3.§ (5) bekezdésében szabályozott szabad bizonyítás elvéből következően a bíróság – más jogszabályok rendelkezéseit megtartva – egyetlen bizonyítéknak sem tulajdoníthat súlyozott bizonyító erőt, és egyetlen bizonyítási cselekményt sem tekinthet a többi fölött állónak, eltérő értékűnek. További követelményt fogalmaz meg a Pp. 206.§ (1) bekezdése, amely a bizonyítás eredményének mérlegelése során a bizonyítékoknak a maguk összességében való értékelését írja elő a bíró számára. A mérlegelés irányadó szempontja a bíróság belső meggyőződése, melynek a logika, a közvetlen oksági kapcsolatok tapasztalatain kell alapulni.

A büntetőeljárás során a bíróság az ügy eldöntése szempontjából lényeges tényeket mindenkor az 1998. évi XIX. törvény szabályai szerint önállóan állapítja meg, nincs kötve az adóhatóság, illetve a társadalombiztosítási szerv jogerős határozatához. A büntető bíróság előtt a terhelt nem köteles vallomást tenni, illetve nem köteles magára terhelő vallomást tenni, és a bíróság akkor is köteles további bizonyítékokat beszerezni, ha a terhelt beismerő vallomást tett, amennyiben pedig megtagadja a vallomástételt, a bizonyítékok egyike – a terhelti vallomás – ki is esik, így nyilvánvalóan csak az egyéb – a Be.-ben felsorolt – bizonyítékokra alapozhatja a tényállást.

A polgári peres eljárás során a bíróság a Pp. 4.§ (1) bekezdése szerint jár el, így őt sem köti határozatának meghozatalában más hatóság döntése vagy a fegyelmi határozat, illetve az azokban megállapított tényállás, azzal azonban, hogy határozatában nem állapíthatja meg, hogy az elítélt nem követte el a terhére rótt bűncselekményt; azaz a büntetőügyben hozott ügydöntő határozatnak kötőereje van a bűnösség kérdésében.

Ennek következtében a Pp. XX. fejezetének hatálya alá tartozó perekben, tekintettel a Pp. 324.§ (1) bekezdés utaló szabályára, az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság nem zárhatja ki az alperes által felhasznált bizonyítékok köréből a büntetőeljárás során keletkezett tanúvallomásokat, és azokat az egyéb bizonyítékokkal összevetve, a bizonyítékok összességének keretei között értékelnie kell.

Mind a Pp. 3.§ (5) bekezdése, mind a Pp. 206.§ (1) bekezdése szempontjából tévedett tehát az elsőfokú bíróság, amikor büntetőeljárás során tett vallomását kirekesztette az adóhatósági határozatot megalapozó bizonyítékok köréből (a gyanúsított igazmondási kötelezettségének hiányában „a gyanúsított vallomás objektív körülménynek önmagában nem tekinthető”).

Tévedett továbbá az elsőfokú bíróság mind abban, hogy alperes részéről nem történt meg nyilatkozatai közötti ellentmondás feloldása (erről kifejezetten nyilatkoztatták 2009. július 23-án), mind abban, hogy határozatában nem jelölte volna meg azt, hogy előadásait milyen további bizonyítékok támasztják alá. A részletes indokokat már az elsőfokú adóhatósági döntés tartalmazta, azt az alperesi határozat – a rendelkező részében is megjelölve – ügyvezető nyilatkozatának értékelésével kiegészítette, kiemelte a pénzügyi műveletek természetét, felperes ismereteit, közreműködését.

Tévedett az elsőfokú bíróság a Kft-k felperesen túli vevőkörének, mint bizonyítéknak a súlyozásában. Az alperesi határozat tárgya a Kft-k által felperes részére kiállított számlákra alapított áfa levonási jog gyakorolhatósága, arra a Kft-k másokat érintő ügyletei kihatással nincsenek. A Kft-k adóvizsgálatának adataiból mást, mint ami a felperesre irányadó, alperesnek nem kellett határozatában nevesíteni. A jogerős ítélet vonatkozó része irreleváns.

Az, hogy az alperes a számlakibocsátók terhére rótt mulasztások alapján tagadta meg a felperes áfa levonási jogának gyakorlását, az elsőfokú bíróságnak az iratokkal ellentétes megállapítása. Az elsőfokú bíróság teljes mértékben figyelmen kívül hagyta a bírósági felülvizsgálat tárgyát képező alperesi határozat azon okfejtését, amely az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdése kapcsán éppen a felperesnek az ügyletekben betöltött szerepét értékelte.

Az elsőfokú bíróság az alperesi határozattal – az indokolás kiegészítése mellett – helybenhagyott elsőfokú határozatban felmerült Art. 2.§ (1) bekezdés szerinti rendeltetésszerű joggyakorlással összefüggésben elemezte és értékelte felperes osztrák cégvezetőjének K, továbbá Boda Bélának és Hartmann Brigittának előadásait. A következtetés levonásánál az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy a gazdasági élet sajátosságaira és gyakorlataira, még ha azok esetlegesen nem is irányulnak adókijátszásra, nem alapozható áfa levonási jog.

Az elsőfokú bíróság azonban a felperes esetében a gazdasági tevékenység sajátosságaira is okszerűtlenül utalt. A felperes aktív részvétele a Kft-k ügymenetében, az, hogy korábbi külföldi ügyfeleitől és még saját kültagjától is a Kft-ken keresztül és tudottan áron alul vásárol, az egyéb adatokkal, különösen és nyilatkozatával összevetve, nem költség hatékony gazdálkodásra, hanem közvetítőkön keresztül a közösségi és a belföldi áfa szabályok tudatos megkerülésére enged következtetni.

A Kúria a jogerős ítéletnek a számlák tételes vizsgálatára vonatkozó indokait a perbeli tényállás mellett szintén alaptalannak

értékelte. Az alperes a két számlakibocsátó perbeli időszakban keletkezett valamennyi számláját vizsgálat alá vonta, és egy folyamatos, hosszabb időn keresztül fennálló kapcsolat esetén nem feltétele a határozat jogszerűségének minden egyes számla tételes elemzése, indokolása.

Az alperesnek az Art. 1.§ (7) bekezdés alapján lehetősége volt annak vizsgálatára, hogy valós vagy csak látszólagos gazdasági események állnak a számlák mögött. Az Alkotmánybíróság a 724/B/1994. számú határozatában már vizsgálta az érvénytelenség kérdését, és megállapította, hogy az adóügyi és a polgári jogi jogviszony egymástól elválík, és az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára, azaz az adóhatósági megállapítás nem eredményez kettős érvénytelenséget.

Az alperes a feltárt bizonyítékok alapján tehát vizsgálhatta az ügyletek valós tartalmát, azok összevetéséből juthatott arra a következtetésre, hogy a gazdasági események nem a számlák szerinti tartalommal valósultak meg, a számlák nem felelnek meg az Áfa tv. 35.§ (1) bekezdés a) pontjának, melynek következtében a felperest nem illeti meg az Áfa tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti levonási jog. Az alperes által felsorakoztatott bizonyítékokat az elsőfokú bíróság a Pp. 3.§ (5) bekezdésével és 206.§ (1) bekezdésével ellentétesen értékelte, egyes bizonyítékok figyelmen kívül hagyásával, mások áfa rendszerbe nem illeszkedő helyen való elemzésével okszerűtlen következtetéseket vont le.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria ítélete folytán már nem kerül sor az alperes új eljárásra kötelezésére, azt azonban ki kell emelni, hogy nem valós gazdasági esemény esetén fel sem merül a Hatos irányelv szerinti „tudta vagy tudhatta” formula vizsgálata. A perbeli időszakban irányadó Áfa tv. 44.§ (5) bekezdés szerinti kellő körültekintés vizsgálata során pedig az alperes az alapul szolgáló bizonyítékokból, a számlák mögötti ügyletek valós tartalmából megalapozott következtetést vont le.

A pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes együttes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1), 43.§ (3) és 50.§ (1) bekezdései, valamint a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban

*szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.*

*Budapest, 2014. március 13.*

***Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné  
Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné  
sk. bíró***

***dr. Oláh  
dr. Láng Erzsébet***

*A kiadmány hiteléül:*

*tisztviselő*