

**A KÚRIA  
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.VI.35.028/2013/7.szám

A Kúria az ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó -és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóság alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Győri Törvényszék 2012. október 1. napján kelt K.27.166/2012/3. számú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

**í t é l e t e t**

A Kúria a Győri Törvényszék K.27.166/2012/3. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a keresetet elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 150.000 /százötvenezer/ forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 295.300 /kettőszázkilencvenötezer-háromszáz/ forint kereseti és 492.200 /négy százkilencvenkettőezer-kettőszáz/forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

**I n d o k o l á s :**

Az elsőfokú adóhatóság 2005. augusztus-december és 2006. január-június közötti időszakokra általános forgalmi adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte a felperesnél, melyek eredményeként hozott határozatában kötelezte a felperest 4.922.000 forint adókülönbözet, valamint adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. A hatóság a L. Kft.-től (a továbbiakban: Kft.) befogadott számlákat hiteltelennek, fiktívnek tartotta és az ezekben feltüntetett áfát nem levonhatónak minősítette. A másodfokú hatóság az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság a 2010. május 27. napján kelt 9.K.27.492/2009/3. számú ítéletével a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Előírta,

hogy az adóhatóságnak a felperes által indítványozott tanúkat az új eljárás során meg kell hallgatnia, be kell szereznie a Kft. alapítása során keletkezett iratokat, illetve a cégbíróságtól az aláírási címpéldányt. Vizsgálnia kell az átutalások megtörténtét, a beszerzett papíráru további sorsát és tanúként kell meghallgatni a Kft. tagjainak kézbesítési megbízottját, Sz. K.-t, emellett nem mellőzhető B. Cs. tanúkénti meghallgatása sem. Amennyiben a számla fikтивitása bizonyított, úgy a kellő körültekintés további vizsgálata szükségtelen. A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.355/2010/6. számú ítéletével a jogerős ítéletet helyes indokai folytán hatályában fenntartotta.

Az elsőfokú adóhatóság az új eljárás során a jogerős ítélet előírásait nagyrészt teljesítette, Szeitner Krisztián meghallgatását nem tudta foganatosítani, mivel lakcíme felderíthetetlen volt.

Az elsőfokú hatóság határozatával kötelezte a felperest 4.922.000 forint adókülönbözet, 2.461.000 forint adóbírság és 1.668.000 forint késedelmi pótlék megfizetésére. Megállapította, hogy a Kft. nevében kiállított számlák nem tekinthetők az adó összegét hitelesen igazoló dokumentumoknak, bizonyítást nyert, hogy a felperes és a Kft. között gazdasági esemény nem történt. A felperes szerzett be papírt, azonban nem a Kft.-től, a számlákat a Kft. nevében olyan személy bocsátotta ki, aki arra nem volt jogosult. A Kft. székhelye nem fellelhető, ott nem végzett gazdasági tevékenységet. A cég egyik román tagja nem ismeri el a cégalapítást, a másik román tag, aki egyben az ügyvezető nem elérhető. A tagok kézbesítési megbízottja szintén elérhetetlen, a társaság tárgyi eszközzel és bejelentett alkalmazottal soha nem rendelkezett. A cég tagjai a felszámolóval a kapcsolatot nem vették fel, iratanyagot nem bocsátottak a rendelkezésére. A számlákon szereplő aláírások nem a Kft. képviselőjétől, tagjaitól származtak, a tanúként nyilatkoztató ügyvédek nem emlékeztek hitelt érdemlően a cégalapítás körülményeire. B. Cs. nyilatkozata azt támasztja alá, hogy a Kft.-nek csak bejelentett címre volt szüksége, E. Zs. előadása nem igazolta a számlák szerinti gazdasági események megtörténtét.

Az alperes a 2012. június 1. napján kelt 3758564343. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események sem a számlakibocsátó, sem a számla befogadó oldaláról nem kerültek hitelesen igazolásra, az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy az ügyletek nem a számlákban szereplő felek között jöttek létre, így azok tartalmilag hiteltelenek, adólevonási jog érvényesítésére alkalmatlanok.

A törvényszék jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú

hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 35.§ (1) bekezdésében, a Tanács 77/388/EGK irányelve (a továbbiakban: Hatodik Irányelv) 17. cikk (2) bekezdés a) pontjában és 18. cikk (1) bekezdés a) pontjában írtakra, valamint az Európai Unió Bírósága C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben (Mahagében-Dávid ügy) hozott ítéletében. Rögzítette, hogy az adóhatóság nem a Hatodik Irányelv helyes értelmezése szerinti szempontoknak megfelelően vizsgálta a felperes és a Kft. közötti jogügyletet, s eltérő jogi álláspontja folytán nem foglalt állást a tekintetben, hogy a felperes a konkrét körülmények, a Kft.-vel folytatott gazdasági kapcsolata valamely eleme alapján tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátó adócsalásában vesz részt. Az alperes azon hivatkozása, mely szerint a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság ítéletében nem írta elő a felperes tudattartamának vizsgálatát, nem foglal helyt, mivel a hatóságnak állást kellett foglalnia a vitatott számlák fiktiivsége tekintetében és ennek keretében – bírósági előírás nélkül is – vizsgálnia kellett a fentieket. A megismételt eljárás során az elsőfokú adóhatóságnak meg kell ítélnie azt, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett volna a Kft. adócsalást megvalósító magatartásáról.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása iránt. Álláspontja szerint az ítélet megsértette az Áfa tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35.§ (1) bekezdésében és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 140.§ (2) bekezdésében foglaltakat. Az egységes bírói gyakorlatnak megfelelően a megismételt közigazgatási eljárásban az ügyben hozott jogerős ítélet iránymutatásainak megfelelő eljárást jogszerűnek kell tekinteni. Kétségtelen, hogy a Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet a megyei bíróság ítéletének kihirdetését követően született, ez azonban nem változtat azon, hogy az abban értelmezett uniós rendelkezések a megyei bíróság ítélete meghozatalának időpontjában is irányadóak voltak, az Európai Unió Bírósága csupán azok értelmezését végezte el. Az új eljárás során az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítási eszközökkel az ítélet indoklásában szereplő iránymutatásoknak eleget téve, a teljes körűen feltárt tényállás alapján jogszerűen állapította meg, hogy a felek között a számlákon szereplő gazdasági események nem történtek meg, így az ítéletre figyelemmel szükségtelen volt a kellő körülmétekintés vizsgálata. Az alperes álláspontja alátámasztására hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.583/2011/4. számú ítéletében írtakra. Kifejtette, hogy a Kft. a gazdasági élet tényleges és törvényes szereplőjeként nem működő céggént nem állíthatott ki hiteles számlákat a felperes részére, így az azokra alapított adólevonási jog megtagadására jogszerűen került sor.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló bizonyítékok ismeretében dönt, a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

A vizsgált időszakban az áfa levonási jog tartalmi feltételeire irányadó feltételeket a Hatodik Irányelv 17. cikke és az Áfa tv. 32.§-a, míg a formai feltételek szabályait a Hatodik Irányelv 18. cikke és az Áfa tv. 35.§-a határozták meg. Ebben a körben figyelembe kellett venni a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényt (Sztv.) 15.§ (3) bekezdésében, 165.§-ában és 166.§-ában írtakat.

Az Art. 140.§ (2) bekezdése többek között kimondja, hogy az adóhatóság a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja. A megyei bíróság ítélete 2010. május 27. napján kelt, az abban előírt bizonyítást az elsőfokú adóhatóság az új eljárása során egy kivétellel lefolytatta, Sz. K. meghallgatása az adóhatóságnak fel nem róható körülmény miatt maradt el. Az Európai Unió Bíróságának Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélete 2012. június 21. napján, a C-324/11. számú ügyben hozott ítélete (Tóth ügy) 2012. szeptember 6. napján kelt. A perbeli jogvita elbírálásánál ezen magyar ügyekben született ítéletek nem hagyhatók figyelmen kívül akkor sem, ha a megyei bíróság ítéletében még nem tudott rájuk hivatkozni. Az Art. 140.§ (2) bekezdése nem jelenthet korlátot az Európai Unió Bírósága ítéleteinek alkalmazási kötelezettsége körében, a Kúria nem osztja az ezzel ellentétes alperesi álláspontot. A megyei bíróság Kúria által hatályában fenntartott ítélete nem volt hiányos, ugyanakkor a közigazgatási per alapjául szolgáló adóügyi jogviszonyt már a magyar ügyekben hozott döntések figyelembevételével kell megítélni.

A Tóth ügyben hozott ítélet értelmében az adóalanyok azon joga, mely szerint az általuk fizetendő adókból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottértékadó-rendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonás joga a hozzáadottértékadó-rendszer mechanizmusának szerves részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható. (23. pont, 24. pont) A Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet 50. pontja kimondja, hogy az uniós joggal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, mely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő HÉA összegből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e

szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója, vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül, hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó, vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A 42. pont értelmében ugyanakkor a nemzeti hatóságoknak és a bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonás jogát biztosító előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon, vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Az 54. pontra figyelemmel nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

A Kúria figyelemmel a felhívott jogszabályokra és az Európai Unió Bírósága kötelezően alkalmazandó irányadó ítéleteire rögzíti, hogy az alperes keresettel támadott határozata nem jogszabálysértő. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív bizonyítékokkal igazolta az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét. Bizonyított, hogy a számlákat olyan személy írta alá, aki erre nem volt jogosult, így azok nem tekinthetők a Kft. által kibocsátott okiratoknak. A Kft. gazdasági tevékenységet nem végzett, ahhoz a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, a cégalapítást az egyik román tag nem ismerte el, a másik tag nem elérhető, csakúgy mint a kézbesítési megbízott. A meghallgatott tanúk nyilatkozatai nem támasztják alá azt, hogy a felperes és a Kft. között gazdasági kapcsolat jött létre, ezt igazoló iratokat a felperes nem tudott csatolni, a számlakibocsátó iratai a felszámoló nyilatkozatára figyelemmel nem állnak rendelkezésre. A felperes a papírárut nem a Kft.-től szerezte be, a számlákat ténylegesen nem a Kft. bocsátotta ki, az ezekre alapított levonási jog gyakorlása a gazdasági esemény számla szerinti felek közötti megvalósulásának hiányában jogszerűtlen volt.

A fentiekre figyelemmel szükségtelen a felperes tudattartalmának vizsgálata, számla szerinti gazdasági esemény hiányában nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vesz részt.

A Kúria a Polgári perrendtartásról kiadott 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275.§ (4) bekezdésére figyelemmel a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a keresetet elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdésére figyelemmel köteles az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és

*felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986.(VI.26.) IM. rendelet 13.§ (2) bekezdése szerint köteles megfizetni.*

*Budapest, 2014. február 10.*

*Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s.k. bíró*

*A kiadmány hitelével:*

*írnok*