

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.604/2013/6.szám

A Kúria a Szabóné dr. Kis Zsuzsanna ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. július 2. napján kelt 8.K.30.052/2013/11. 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 Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.30.052/2013/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 /azaz százezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra összesen 4.159.400 /azaz négymillió-százötvenkilencezer-négyszáz/ 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 2007. november és december hónapokra általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. szeptember 19. napján kelt határozatával a felperest 2007. november hónapra: 4.954.000 Ft, december hónapra: 2.354.000 Ft, összesen 7.308.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 3.654.000 Ft adóbírság és 3.057.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. december 7. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatnak a 2007. december hónapra vonatkozó része változatlanul hagyása mellett a 2007. november hónapra vonatkozó részét megváltoztatta és az adókülönbözet /adóhiány/ összegéből 714.000 Ft-ot, az adóbírságból 357.000 Ft-ot, a késedelmi pótlékból 314.000 Ft-ot törölt.

A felperesnél az elsőfokú adóhatóság által 2008. évre végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló átfogó ellenőrzés eredményeként a 2012. szeptember 20-án kelt határozatával a felperest összesen: 55.163.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 27.590.000 Ft adóbírság, 20.911.000 Ft késedelmi pótlék és 400.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. január 9. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: régi Áfa tv./ 32.§ /1/ bekezdése, 35.§ /1/ bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: új 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.

Az adóhatározatok azonos tartalmú indokolása szerint felperes 2007. június 1. napján szerződést kötött a D. Egyetemmel, amely szerint az Egyetem megbízta a felperest, hogy oktatókat és infrastruktúrát biztosítson, illetve oktatásszervezői feladatokat lásson el, szükség esetén alvállalkozók igénybevétele mellett, az Egyetem és az I. S. Kft. közös oktatási programjával kapcsolatban.

A felperes megrendelőként vállalkozási szerződést kötött az I. C. Kft.-vel /számlakibocsátó/ 2007. július 11-én, amelyben a felperes megbízta a számlakibocsátót, hogy fiatalok körében oktatásszervezési feladatokat lásson el, oktatásra fiatalokat szervezzon be és az ahhoz kapcsolódó adminisztrációs munkát végezze el. Az adóhatóság vizsgálta a számlakibocsátó számláiban feltüntetett gazdasági eseményt és a lefolytatott bizonyítási eljárás /a felperes vezető tisztségviselőjének: V. L.-nak, továbbá dr. R. E.-né, H.-né S. Á. K., T. I.-nak, B. Cs.-nak, dr. H. E.-nek és a beszerezett hallgatóknak a nyilatkozatai, az Egyetemnél és az I. S. Kft.-nél végzett ellenőrzés megállapításai, a szerződések és a teljesítési igazolások, az adózó könyvelésének adatai, a számlakibocsátónál elrendelt kapcsolódó vizsgálat eredménye, a M. Kft. képviselőjének nyilatkozata, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatóság Megyei Felderítési Osztálya nyomozati jegyzőkönyvének adatai/ alapján - a felperes és az Egyetem közötti szerződés teljesítettségét nem vitatva - megállapította, hogy a felek között gazdasági esemény nem történt. Semmilyen objektív adat, tény nem áll rendelkezésre ugyanis annak igazolására, hogy a számlakibocsátó a számlákon feltüntetett munkát elvégezte volna, azt egyedül csak a felperes állította. A beszerezett hallgatók névsorát tartalmazó boríték nem került elő, a gazdasági esemény teljesítését a felperes nem ellenőrizte. A határozatokban megjelölt, a valóságban megtörtént gazdasági esemény

nélkül kiállított számlákra a felperes adólevonási jogot nem alapíthat, az adóhatóság megállapításai jogkövetkezményét (adókülönbözet és járulékai) határozataiban levonta.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Állította, hogy valós gazdasági esemény alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát. Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a tényállást nem tárta fel, a bizonyítékok hiányos és okszerűtlen mérlegelése alapján jogsértő határozatot hozott.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság bizonyítási, tényállás felderítési kötelezettségének eleget tett, a beszerzett bizonyítékokból a logika szabályainak megfelelő, helyes ténybeli és jogi következtetéseket vont le, megfelelően állapította meg, hogy a számlakibocsátó teljesítését semmilyen objektív tény nem támasztotta alá, ugyanakkor objektív tényekkel igazolta, hogy a felek között tényleges gazdasági esemény nem történt. A felperes a számlakibocsátó teljesítését tételesen még megjelölni sem tudta, a teljesítéséről nem győződött meg. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy felperes a keresetét nem bizonyította, jogszabálysértés hiányában az adóhatározatok hatályon kívül helyezésére, megváltoztatására nem volt lehetőség.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és fizetési kötelezettségei törlését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /2/, /3/ bekezdéseit, 2.§ /1/ bekezdését, 97.§ /4/, /6/ bekezdéseit, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 213.§ /1/ bekezdését, 221.§ /1/ bekezdését. A felperes lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat, álláspontja szerint az elsőfokú bíróság iratellenes, feltáratlan tényállás alapján okszerűtlen, a bizonyítékoknak a logika szabályainak ellentmondó értékelésével jogszabálysértő ítéletet hozott.

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.

A régi Áfa tv. 32.§-ának /1/ bekezdés a.) pontja értelmében a 34.§ szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, amelyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatás-nyújtás során egy másik adóalany rá áthárított. A 35.§ /1/ bekezdés a.) pontja

alapján az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla, és számlát helyettesítő okmány. A régi Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára a Sztv-nek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az új 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 (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 szerint 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 elutasította.

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 pertörténet sorában a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.

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, és azon nem terjeszkedett túl /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, utalva az Európai Unió Bíróságának ítéleteire is. 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. A számlákon feltüntetett gazdasági események megtörténtének bizonyítása hiányában, azaz fiktív adóköteles tényállás esetén, hiteltelen számlák birtokában az adólevonás joga nem gyakorolható.

Az adóhatóság jogkövetkezményeket eredményező megállapításokat a felperes és az Egyetem közötti jogviszonyra nem tett, felperes teljesítése az Egyetem részére nem teszi hitelessé a számlakibocsátó számláit.

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 - határozatonként és összesítve - rendelkezett.

Budapest, 2014. május 29.

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