

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.101/2014/5.szám

A Kúria a dr. Tatár László ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Kiss Barbara jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. november 4-én kelt 7.K.30.153/2013/10. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 12. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.30.153/2013/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 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 felperesnél az adóhatóság 2007. I-III. negyedévére általános forgalmi adó /áfa/ adónemben bevallások utólagos ellenőrzését végezte, melynek eredményeképpen felperes terhére 132.406.000 Ft általános forgalmi adókülönbözetet állapított meg, amelyből 117.005.000 Ft minősült adóhiánynak. Az adóhiány után adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott. A felperes számlákat fogadott be a ... Bt.-től, a B. Kft-től, a S. Bt-től, az A. Kft-től, a M. Kft-től, és a M-G Kft-től, melyek áfa tartalmát levonásba helyezte, de az adóhivatal megállapította, hogy a számlák - a felek közötti valós gazdasági esemény hiányában - adólevonásra nem jogosítanak.

Az alperes 2113494624 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Álláspontja szerint az ismertté vált tények és körülmények egyenként és összességében történő értékelésével, a

bizonyítékok okszerű mérlegelésével jutott az elsőfokú hatóság arra a megállapításra, hogy a felperes által adólevonási jog gyakorlására felhasznált számlákon feltüntetett számlakibocsátók önállóan, saját nevükben adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységet nem végeztek. A kiállított számlákon feltüntetett termékértékesítést a számla szerinti időpontban és mennyiségben nem teljesítették. A felperes nem tudta bizonyítani a gazdasági esemény valóságban való létrejöttét, ezért jogszerű volt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 178. § 3. pontja alapján a felperest terhelő adókülönbözet megállapítása és a 170. § (1), (2) bekezdésében, valamint 165. §-ban foglalt adóbírság és késedelmi pótlék megállapítása. Kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem vált ismertté, a felperes nem tudta bizonyítani, hogy a tőle elvárható körülményekkel járt el.

A felperes keresetében a Pp. 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján elsősorban a határozat megváltoztatását kérte, másodlagosan pedig a hatályon kívül helyezést, új eljárás lefolytatását. Változatlanul azt kifogásolta, hogy az Art. 97. § (7) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettség elmaradt, mert a hatóság a termékértékesítések konkrét körülményeivel kapcsolatosan nem végzett vizsgálatot, így nem tisztázta az elszállításban résztvevő járművek útvonalát, a felrakott áru rakodásának helyét, a termékek tárolásának helyét, amely körülmények azért is relevánsak lettek volna, hiszen a felperesi ügyvezető egyértelműen nyilatkozott arra, hogy az értékesített gabonák egy intervenciós raktárból kerültek elszállításra.

A Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.30.153/2013/10. számú ítéletével a keresetet elutasította. Rögzítette, hogy az NAV elnöke 3707878244 számú határozatával 2013. május 14-én az elsőfokú határozatra is kiterjedően megváltoztatta az alperes határozatát, az adókülönbözetet, illetőleg adóhiányt 73.000.670 Ft-ra csökkentette, és ennek megfelelően mérsékelte az adóbírságot, a késedelmi pótléket is. E határozat szerint a módosításra a ... Bt. számlái kapcsán került sor, mert ezen ügylet háttérének felderítése nem volt kellően alapos, azonban a Bt. törlése okán új eljárás elrendelésének nem volt helye. Ebből következően már a perben a bíróság sem vizsgálta a Bt-vel kapcsolatos számlákat, a felülvizsgálat csak a többi keresettel érintett gazdasági társaság által kibocsátott számlákra terjedt ki. A ... Bt-re vonatkozó kereseti kérelem tekintetében a bíróság a pert megszüntette.

Ezen túlmenően érdemben megállapította, hogy az alperesi határozat nem jogszálysértő. Hivatkozott arra, hogy önmagában a számla felmutatása nem igazolja az azon feltüntetett adóalany részéről a gazdasági esemény tényleges megtörténtét. Az adólevonási jog törvényes gyakorlásához annak igazolása szükséges, hogy a számlában feltüntetett gazdasági esemény a valóságban ténylegesen létrejött.

A számlának tartalmilag és alakilag egyaránt hitelesnek kell lennie, ezt pedig a számla kiállításában közreműködő feleknél feltétlenül fellelhető okirati bizonyítékok kell, hogy alátámasszák. A felperes ugyan rendelkezett formai szempontból megfelelő számlával, annak tartalmi hitelességét azonban nem tudta igazolni. Az adóhatóság bizonyítási eljárás keretében meghallgatta a szerződő partnerek képviselőit, helyszíni szemlét tartott, tanúvallomásokat szerzett be, melynek eredményeképpen jogszerűen állapította meg, hogy a kiállított számlák fiktívek, az adólevonás alapjául nem szolgálhatnak. Alaptalanul hivatkozott az Áfa tv. 44. (5) bekezdésére is a felperes, ugyanis nem került terhére értékelésre olyan körülmény, amely kizárólag a számlakibocsátók oldalán felmerült jogszabálysértésben nyilvánult meg. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.171/2012/8. számú eseti döntésére, amely elvi élel szögezte le, hogy önmagában az Európai Unió Bíróságának ítéleteire történő hivatkozás sem teremt alapot a számlabefogadó felelősségének kimentésére, mert az azon ítéletekben foglaltak sem menthetik fel a felperest a számlakibocsátó megfelelő ellenőrzésének szükségessége alól. A felperesnek tudnia kellett a számlakibocsátó szervezetek megfelelő ellenőrzése körében, hogy azok nem rendelkeznek az ügylet tárgyát képező gabonatermékekkel. Az értékesítéshez szükséges gazdasági feltételek semmilyen formában nincsenek meg, telephelyük, alkalmazottuk, szállítóeszközük nincs, tevékenységi körük a gabonaforgalmazásra nem terjed ki.

A 2006/112. EK Tanácsi Irányelv is a fentiekkel egyezően azt írja elő, hogy valamennyi érdemi, tartalmi és formai követelmény együttes teljesítése szükséges az adólevonáshoz. A perben már a felperes kötelessége lett volna a Pp. 164. § alapján annak bizonyítása, hogy az adóhatósági megállapítások jogszerűtlenek, helytelen tényállásra alapozódtak, mert a gazdasági esemény a valóságban ténylegesen létrejött. A per során sem adott elő a felperes olyan új tény, körülményt, amelynek figyelembe vétele eltérő döntésre vezethetett volna, vagy amely a bizonyítékok alperes általi helytelen mérlegelésére, okszerűtlen döntésre utaltak volna. A bíróság elé tárt bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdés alapján összességében értékelve arra az álláspontra helyezkedett, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események a valóságban nem történtek meg, amelyről a felperesnek tudomása kellett, hogy legyen. Rögzítette továbbá az ítélet, hogy a részleges permegszüntetésre tekintettel alkalmazta a bíróság a Pp. 337. § (3) bekezdését, valamint a 81. § (1) bekezdését, mivel a felek pernyertessége aránya között számottevő különbséget nem állapított meg. Így a perrel felmerült költségeiket a felek maguk viselik, valamint a felperest részilleték megfizetésére kötelezte a bíróság.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő a keresetlevélben foglaltakhoz képest lényegesen részletesebb,

illetve többletelemeiket is tartalmazó felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen a Pp. 275. § (4) bekezdés alapján az ítélet hatályon kívül helyezése mellett az alperes határozatának olyképpen történő megváltoztatását kérte, hogy a felperes terhére megállapított adókülönbözet mellőzésre kerüljön. Másodlagosan mind az ítélet, mind a határozatok hatályon kívül helyezése mellett az adóhatóság új eljárásra kötelezését indítványozta, vagy harmadlagosan a bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezését kérte. Felsorakoztatta, hogy miért tartja jogszabálysértőnek már az adóhatóság határozatát is, ebből következően pedig a keresetet elutasító elsőfokú ítéletet. Nézete szerint jogellenesen felhasznált bizonyítékokra alapozta az adóhatóság döntését, melyet a jegyzőkönyvhöz nem vagy nem teljes körűen csatoltak, illetve az ellenőrzési határidő leteltét követően szereztek be, ezzel egyebek mellett sérült az Art. 104. § (1) bekezdésben és a 121. §-ban foglalt kötelezettség, illetve az 1/2013. KMJE jogegységi határozat, az Alaptörvény több rendelkezése, és a Pp. alapelvei is, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 40. § (7) bekezdése. Mindez az ügy érdemére is kiható eljárási szabálysértés volt. A felperes álláspontja szerint a keresettel támadott határozat indokolása oly mértékben nem felel meg a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglalt előírásnak, hogy az felülvizsgálatra alkalmatlan, illetve a bíróság nem veheti át a közigazgatási szerv hatáskörét, döntési jogosultságát, mert ez a jogorvoslathoz való jog elenyészését jelentené. Az alperes tehát bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget, nem tudta alátámasztani határozata jogszerűségét, ami - figyelemmel a Pp. 336/A. § (2) bekezdésben foglaltakra - a perben sem történt meg. A felperes álláspontja szerint ugyanakkor az ügy érdemében is jogsértő az alperesi határozat és a keresetet elutasító ítélet. A felperes felülvizsgálati kérelmében részletesen idézett az Európai Unió Bíróságának a C-80/11. és C-142/11. számú (Mahagében-Dávid) egyesített ügyekben és a C-324/11. számú (Tóth) ügyben hozott ítéleteiből, felhívta a 2006/112/EK tanácsi irányelv több vonatkozó cikkét, majd az egyes számlakibocsátókkal összefüggésben részletezte, hogy melyek azok a konkrét körülmények, bizonyítékok, amelyek megalapozatlanná teszik az alperesi álláspontot. Vitatta, hogy a szóban forgó adásvételek meg nem történtét alátámasztaná, hogy a felperes nem rendelkezik - egyébként az alperes vagy az elsőfokú ítélet által meg sem nevezett - további bizonyítékokkal, iratokkal. Az adóhatósági eljárásban a bizonyítási kötelezettség az adóhatóságot terheli, a különböző iratokat, bizonyítékokat neki kellett volna beszereznie. Egyébként pedig iratellenes, hogy ne rendelkezett volna a felperes egyéb bizonyítékokkal, ugyanis számos társaság vonatkozásában szerződések, szállítólevelek, menetlevelek, fuvarlevelek, banki átutalási bizonylatok, mérlegjegyek és naplók, cégkivonatok kerültek csatolásra már az adóhatósági eljárásban is. Az elsőfokú ítélet azért is jogszabálysértő, mert oly mértékben

tisztázatlan volt a tényállás, amely alapján nem kerülhetett volna sor arra, hogy ennek alapján a bíróság döntést hozzon és maga adja meg a keresettel támadott határozat törvényi rendelkezéseknek megfelelő indokait.

A perköltség megállapítása is helytelenül történt, az Itv. 42. § (1) bekezdés alapján 1.500.000 Ft volt a kiszabható maximális illeték, az azonos perköltség viselési arányra tekintettel az eljárási illeték összege 750.000-750.000 Ft-ban lett volna megállapítható a felperes terhére rótt 1.500.000 Ft-tal szemben.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban régi Áfa tv.) 35. § (1) bekezdése szerint: „Az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható.”

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15. § (3) bekezdése alapján: „A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).”

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. A Kúria mindenképp előtt rögzíti, hogy a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatára irányuló perben is érvényesül a Pp. szerinti kereseti kérelemhez kötöttség. Az eljáró bíróság ezen elvre tekintettel vizsgálhatja felül a határozat jogszerűségét. Az elsőfokú jogerős ítélet pedig felülvizsgálati kérelemmel, mint rendkívüli jogorvoslattal támadható, abban azonban már olyan új érdemi tények, körülmények, hivatkozások nem hozhatók fel, amelyek az elsőfokú bírósági eljárás vizsgálatának tárgyát nem képezték. Ebben a jogorvoslati típusban a Kúria iratok alapján dönt, új bizonyítékok nem terjeszthetők elő, jogkérdésekben vizsgálódik. A tényállás újbóli alapvető vitatására, az elsőfokú bíróság határozati indokainak felülmérlegelésére nincs lehetőség, illetve csak egészen kivételesen, ha a döntés kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan. Rámutat a Kúria arra, hogy az ismert és hivatkozott európai bírósági ítéletek meghozatala utáni - egyébként következetes - joggyakorlat leszögezte, hogy ahol az adóhatóság bizonyította, hogy azért volt tartalmilag hiteltelen a számla, mert az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti módon és abban

rögzített felek között nem történhetett meg, akkor a számlabefogadó tudattartalma, a kellő körültekintő magatartása vizsgálata már fel sem merülhet.

Az idézett és alkalmazandó jogszabályok szerint az adólevonási jog az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. A jogszabályok mellett a hazai és közösségi kimunkált bírósági gyakorlat alapján is az áfalevonás konjunktív tartalmi feltételei pontosan körülhatároltak. Erre tekintettel helyesen állapította meg az alperes és az elsőfokú bíróság is, hogy jelen ügyben a számlában foglalt felek között az abban írt gazdasági esemény hitelt érdemlően nem igazolt. A B. Kft. számláinak kiállítását maga az ügyvezető sem ismerte el, /vitatta az aláírást, a számlatömbről nem tudott, sőt egyéb gazdasági tevékenységet sem végzett a cég/, és a felperesi ügyvezető is ellentmondásos nyilatkozatot tett /áruátvétel helye, ellenérték fizetés módja/, valamint az utóbb csatolt dokumentumok /menetlevél, szállítólevél/ sem igazolták a valós termékértékesítést. A számlakibocsátó ezekben nem szerepel, illetve a dokumentumok adathiányosak. A számlakibocsátó tevékenységi körébe a gabonakereskedelem nem tartozott, ehhez sem tárgyi sem személyi feltételekkel nem rendelkezett.

A S. Bt. számlái kiállítását az ügyvezető elismerte ugyan, de csak az aláírást, a mögötte lévő gazdasági eseményről nem tudott beszámolni, sem az áru beszerzésről sem az ellenérték fizetéséről, és a számlatömböt sem a Bt. vásárolta.

Az A. Kft. esetében a felperes még a kapcsolatfelvétel körülményeire sem emlékezett, noha 35 db számla után több, mint 46 millió Ft értékben kívánt adót levonásba helyezni. Ugyanakkor a kapcsolódó vizsgálat semmilyen valós gazdasági eseményt nem igazolt vissza, már csak a számlakibocsátó személyi és tárgyi feltételei hiánya okán sem.

A M. Kft. egyáltalán nem foglalkozott gabonakereskedelemmel, ehhez nem voltak meg a feltételei, a cégvezető a bizonylaton lévő aláírást nem fogadta el a sajátjának, és lényegében ugyanez volt a probléma a M-G. Kft-vel is.

Az egyes számlakibocsátókkal kapcsolatos megállapításokról - ezen lényeges elemek kiemelése mellett - azt rögzíti a Kúria, hogy nincs olyan a döntés alapjaként figyelembe vett momentum, ami akár a közösségi akár a hazai joggyakorlatra tekintettel irreleváns lenne, amire a számlák fikтивitása alátámasztásaként ne hivatkozhatott volna a hatóság. Nem merült fel adat arra sem, hogy az ügy érdemére kiható súlyos eljárási szabálysértés történt volna, felhasználhatatlan dokumentumokon alapulna a tényállás, illetve e körben vannak olyan felperesi állítások /adótítok/, amelyet csak a felülvizsgálati kérelemben fejtett ki. Nem áll fenn az a helyzet, hogy az elsőfokú bíróság nem hozhatott volna érdemi döntést, mert a tényállás feltáratlansága miatt ezzel elvonná a közigazgatási szerv

hatáskörét. A bizonyítékokat, tényeket a bíróság együttesen és okszerűen értékelte, és alappal utasította el a felperes keresetét, nem sérült a Pp. 206. § (1) bekezdése és a 221. § (1) bekezdése sem, nem merült fel a Pp. 336/A. § (2) bekezdése alkalmazásának szükségessége.

Osztotta a Kúria az alperesi ellenkérelemben foglaltakat, mely szerint az adólevonási joggal érintett számlák tartalmilag nem feleltek meg az Áfa tv. rendelkezéseinek, és ezek a hiányosságok objektív okok miatt következtek be. Az 5 társaság nevében kiállított számlákhoz nem kapcsolódtak a jogügylet tartalmát megerősítő, az áthárított adó összegét hitelesen igazoló egyéb okirati bizonyítékok, amelyek a számlák adataival egybevetve alkalmasak lettek volna ellenőrizhető módon annak megállapítására, hogy a számlában foglalt adatok valóságok.

Jelen eljárásban speciális körülmény volt az is, hogy a bírósági felülvizsgálattal lényegében párhuzamosan folyó felügyeleti intézkedés iránti kérelem nyomán hozott elnöki határozat egy tétel tekintetében a felperes számára kedvező eredménnyel zárult. Ezért ebben a kérdésben már az elsőfokú bíróságnak nem kellett döntenie, e részben a pert megszüntette, ami okán részleges pernyertesség-pervesztesség állt elő, és a bíróság ehhez képest állapította meg a perköltséget.

Nem osztja a Kúria a felperes álláspontját, hogy a maximum 1.500.000 Ft illetéket is meg kellett volna felezni a részleges pernyertességre tekintettel. A részleges permegszüntetés után még fennmaradt és a felperes által vitatott pertárgyérték 73.000.670 Ft, melyre nézve a felperes pervesztés lett. Figyelemmel az elsőfokú eljárásban irányadó 6%-os illetékmértékre, a felperest terhelő illeték összege meghaladta volna a maximumot, így annak az 1.500.000 Ft-ban (maximumban) meghatározása jogszerű volt.

Ezért a Kúria az elsőfokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta figyelemmel a Pp. 275. § (3) bekezdésére.

A Kúria a pervesztés felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére. A Kúria előtti eljárásban felmerült perköltségnél a Kúria azt vette figyelembe, hogy a pernyertes alperes felülvizsgálati ellenkérelmét jogtanácsos terjesztette elő, a tárgyaláson azonban hatósági ügyintéző vett részt.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztés felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. október 2.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**