

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.312/2014/6.szám

A Kúria a dr. Hegyeshalmi Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Hegyeshalmi Zoltán ügyvéd/ által felperesnek dr. Balla Orsolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. január 09. napján kelt 12.K.27.019/2013/17. számú ítélete ellen a felperes által 24. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.019/2013/17. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 472.900 /azaz négyszázhetvenkettőezer-kilencszáz/ 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 2006. december 01-től 2007. december 31-ig terjedő időszakokra általános forgalmi adó /áfa/ adónemben folytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. augusztus 15. napján kelt határozatával a felperest 4.729.000 Ft adókülönbözet, 2.363.000 Ft adóbírság és 2.262.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. november 30. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését a vizsgálat időszakában hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 32.§ /1/ bekezdése, 35.§ /1/ bekezdése, 43.§ /5/ bekezdése, 44.§ /5/ bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 165.§ /1/-/2/ bekezdései, 166.§ /1/-/2/ bekezdései alapján hozta meg.

Indokolása szerint felperes adóbevallásában levonható adóként

szerepeltette a D.K. Kft. /a továbbiakban: számlakibocsátó/ nevében alvállalkozói díjról, összesen: 23.646.350 Ft + 4.729.270 Ft áfa összegről kiállított számlák adótartalmát.

Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás és bizonyítékok /a munkát a felperestől megrendelő: B. Zrt. ügyvezetőjének, a felperes volt képviselőjének: K. E.-nek, a számlakibocsátó volt képviselőinek: H. A.-nak és Sz. É.-nak, továbbá felszámolójának a nyilatkozatai, a számlakibocsátóval kötött keretszerződés, felmérési naplók, a Céginfo adatai, a Megyei Kormányhivatal Munkavédelmi és Munkaügyi Szakigazgatási Szerve Munkaügyi Felügyelőségének, a Megyei Kormányhivatal Munkaügyi Központjának, illetve az Egészségbiztosítási Pénztár Szakigazgatási Szervének a számlakibocsátóra, valamint a számlakibocsátó ügyvezetője által megjelölt alvállalkozóikra: a C. Kft.-re és a M. Kft.-re adott válasziratai, könyvelési dokumentumok, az adóhatóság nyilvántartásának a számlakibocsátóra és annak alvállalkozóira: a C. Kft.-re és a M. Kft.-re meglévő adatai, a még megjelölt B. Kft. nem volt beazonosítható/ alapján azt állapította meg, hogy adózó és a számlakibocsátó között nem valósult meg a számlákon feltüntetett gazdasági esemény, a felperes a számlakibocsátóval kapcsolatosan körütekintő eljárást nem igazolt. Az elsőfokú adóhatóság jogszerűen járt el tehát akkor, amikor a számlakibocsátó számláira vonatkozóan elutasította adózó adólevonási jogát, hiteltelen bizonylatokra ugyanis jogot alapítani nem lehet.

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 gyakorolta adólevonási jogát.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az alperes bizonyította, hogy a számlakibocsátó, és annak megjelölt alvállalkozói alkalmazottak és alkalmi munkavállalók hiányában a számlákban szereplő munkákat nem végezték el, részükről munkavégzés nem igazolt. Rögzítette, az Európai Unió Bírósága számos ítéletében [C-80/11., C-142/11., C-324/11.] kifejtette, hogy a nemzeti adóhatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Az adóhatóság az Art. 97.§ /4/ és /6/ bekezdésében foglaltaknak eleget téve teljes körűen tisztázta a tényállást abban a körben is, hogy a felperes „nem tett meg az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható valamennyi intézkedést, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásban”. A felperesnek tudatában kellett lennie annak, hogy a részére leszámházott szolgáltatást nem a számlakibocsátó végezte el, így a számla befogadásával az

adó jogszabályok kikerülését, kijátszását megvalósító ügyletben vett részt.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet és a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését, és a keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, így abból téves jogi következtetést vont le, amely miatt - valamint arra is figyelemmel, hogy az adóhatóság az Art. 97.§ /4/ és /6/ bekezdéseiben foglalt tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget, és arra a perben sem került sor - az ítélet jogszabályt sért. Fenntartotta az ítéletében foglaltakat, és részletezte az álláspontja szerint tévesen, hiányosan értékelt bizonyítékokat.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes által a felülvizsgálati kérelmében megjelölt jogszabályhely az Art. 97.§ /4/, /6/ bekezdései, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

Az áfa adónemben végzett ellenőrzés során az adóhatóság által alkalmazott 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. Az Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára a Sztv.-nek a számviteli bizonylatra vonatkozó

rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az Sztv. 15.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülálló 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 Áfa tv. 44.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

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 a számlákon szereplő felek között valósultak volna meg. Az alperes jogerős érdemi határozatával szembeni jogorvoslat a felperes számára biztosított volt, közigazgatási pert kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt.

A felperesnek a 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 elutasította.

Amíg közigazgatási perben az elsőfokú bíróság a határozatok jogszerű, illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között /Pp. 213.§, 339.§/, addig a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a 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 és az abban megjelölt, a felperes szerint az elsőfokú bíróság által megsértettként megjelölt jogszabályhely 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, az alperes ellenkérelmében foglaltakat, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a felek előadását és a tanúk vallomásait.

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/.

Részletesen vizsgálta a munkavégzéshez szükséges géppark rendelkezésre állásának, illetve rendelkezésre bocsátásának kérdését, azt, hogy a számlakibocsátónak a gazdasági tevékenységhez elegendő volt-e a személyi állománya, a számlakibocsátó megjelölt alvállalkozóira vonatkozó adatokat, az építési napló hiányának következményeit, felperesnek a számlakibocsátóra vonatkozóan a szerződéskötés kapcsán, illetve az adóköteles tényállás körében kifejtett tevékenységét. Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy 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.

A valóságban megtörtént gazdasági események adatainak azonosnak kell lenniük az azokról kiállított számlákon feltüntetettekkel. A gazdasági eseményekkel nem azonos számlatartalmak a számlák tartalmi hiteltelenségének megállapítását és jogkövetkezményeként az adóhatóság részéről az adólevonási jog megtagadását eredményezik, amelynek jogszerűségéről az elsőfokú bíróság ítéletében helytállóan döntött.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályt nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az alperesnek a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának határoznia nem kellett.

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, 2015. február 12.

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