

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.III.35.851/2014/4.szám

A Kúria a dr. Magyar György ügyvéd által képviselt Prizma ... Kft. felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 19. napján kelt 5.K.30.391/2014/11. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.30.391/2014/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy fizessen meg az alperes részére 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.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság 2008-2009. évekre valamennyi adónemre kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatát végezte a felperesnél, melynek eredményeként hozott határozatában, kötelezte a felperest 58.088.000,- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 29.044.000,- forint adóbírság, 21.908.000,- forint késedelmi pótlék, valamint 175.000,- forint mulasztási bírság megfizetésére. A határozati indoklás felülvizsgálati kérelemmel érintett 36. pontjában a hatóság az Kft. (a továbbiakban: Kft1.) és a Kft. (a továbbiakban: Kft2.) nevében kiállított számlákat hiteltelennek tartotta, és az ezekben feltüntetett áfát nem levonhatónak minősítette összesen 50.574.000,- forint összegben. Álláspontja szerint a Kft1. és Kft2. nevében kiállított számlákon feltüntetett gazdasági események nem az azokban szereplő felek között, nem a

számlák szerinti módon mentek végbe, így adólevonásra nem jogosítanak. A felperes képviselőjének tudomása volt arról, hogy adóelkerülést megvalósító számlázási láncolatban vesz részt, melyben szereplő társaságok által kiállított számlákra csupán az adókötelezettség csökkentése miatt volt szükség. A hatóság vizsgálta és elemezte a megrendelő Kft. (a továbbiakban: Kft3.) és a felperes, a Kft1., Kft2., és a felperes valamint a fenti alvállalkozók és azok alvállalkozói közötti szerződéseket, jogviszonyokat, a felperes vezetőjének nyilatkozatát, vizsgálta a felperes teljesítéseit végző takarítók helyzetét és nyilatkozatait, a felperes eszközeit és működését, valamint ismertette a felperessel szemben hozott, a céget munkaügyi bírsággal sújtó határozatokat.

Az alperes a 2013. december 10. napján kelt 2927740005 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban kifejtette, az adóhatóság a vitatott számlák alaki megfelelőségét nem vitatta, azonban tartalmi megfelelőségét igen. A gazdasági események megtörténtét elfogadta, viszont bizonyította, a számlák azon okból hiteltelenek, hogy a gazdasági események nem a számlákon szereplő felek között mentek végbe, így adólevonásra a számlák nem jogosítanak.

A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérve annak bírósági felülvizsgálatát és ennek eredményeként az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése mellett. A kereset az elsőfokú határozat indokolása 36. és - a felülvizsgálati kérelemmel nem érintett - 40. valamint 47. pontjához kapcsolódóan jelölt meg jogszabálysértéseket.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Az indokolásban felhívta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 120.§ a) pontját, 127.§ (1) bekezdés a) pontját, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdését, 97.§ (4)-(6) bekezdését, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdését, 165.§ (2) bekezdését, 166.§ (2) bekezdését, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3.§ (3) bekezdését, 164.§ (1) bekezdését, a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) áfalevonásra irányadó cikkeit, az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-439/04 és C-440/04 számú egyesített ügyekben (a továbbiakban: Kittel ügy) hozott ítéletét valamint a Kúria több eseti döntését.

Érvelése szerint a felperes keresetében foglaltak a fellebbezésében már kifejtettek megismétlésének tekinthetők. Nem mutatott be arra vonatkozó konkrét jogi okfejtést, hogy a releváns vitás kérdésekben az alperesi határozatban kifejtett álláspontot mely okokból nem

tartja elfogadhatónak. Az adóhatóság a tényállás-tisztázási kötelezettségének messzemenően eleget tett, széles körű bizonyítási eljárást folytatott le a perbeli ügyletek valós tartalmának felderítése érdekében. A bizonyítékokat az irányadó jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően értékelte, indokolási kötelezettségének eleget tett. A felperes az adólevonási joggal érintett gazdasági események valós megtörténtét a hatósági és peres eljárásban is csak állította, de azt semmivel nem tudta bizonyítani. Önmagában az, hogy a takarítási szolgáltatást valakik elvégezték, nem teszi lehetővé az adólevonási jog gyakorlását. Megalapozott az a hatósági álláspont, mely szerint a felperes alvállalkozói valós tevékenységet nem végeztek, egy tudatosan felépített számlázási láncolat tagjai voltak, rájuk az adókötelezettség csökkentése miatt volt szükség. Az alperes a felperes adólevonási jogát nem a számlakibocsátónál tapasztalt hiányosságokra alapítva utasította el, hanem mert a lefolytatott ellenőrzés során nem talált olyan bizonyítékot, amely a vitatott szolgáltatásnyújtások felperes és számlakibocsátók közötti megtörténtét alátámasztaná.

Az elsőfokú bíróság az irányadó uniós joggyakorlatra alapozva rögzítette, miszerint a számlabefogadónak a jó kereskedő gondosságával kell eljárnia. Megalapozott az a hatósági következtetés, hogy a vitatott gazdasági események a felperes és a számlakibocsátó között nem valósultak meg, a határozatok részletesen tartalmazzák azon objektív körülményeket, melyek a számlák fikтивitását alátámasztják. Erre tekintettel az irányadó egységes bírói gyakorlatra figyelemmel nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt, illetve kellő körülmétekintéssel járt-e el.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás iránt. Abban csak a Kft1. és Kft2. által kibocsátott számlákban feltüntetett áfa levonása körében kifejtett bírósági álláspontot támadta. Okfejtése szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 206.§ (1) bekezdését, 336/A.§ (2) bekezdését, valamint az Irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikk a) pontját, 220. cikk 1. pontját, és 226. cikkét. Hangsúlyozta, az elsőfokú bíróság tévesen alkalmazta a bizonyítási kötelezettségre vonatkozó rendelkezéseket, jogszabálysértően értelmezte az Irányelvben megfogalmazott objektív körülmény fogalmát, továbbá a bizonyítékok értékelése során iratellenes megállapításokat tett, melynek következtében értékelési tevékenysége nem tekinthető megalapozottnak.

Az alperesi határozat az elsőfokú döntéshez képest részletes új indokot, álláspontot nem jelölt meg, ezért volt szükséges érdemében fenntartani a fellebbezésben írtakat, mivel azokat az alperes nem

vette figyelembe. Iratellenes és megalapozatlan az ítélet arra történő hivatkozása, hogy az alperes határozatában kifejtett állásponttal kapcsolatban nem tartalmaz a kereset konkrét jogi okfejtést.

A Pp. 336/A.§ (2) bekezdése eltér a 164.§ (1) bekezdésében rögzített főszabálytól, ennek következtében a bírósági állásponttal szemben a bizonyítási kötelezettség nem a felperest, hanem az alperest terheli. Az adóhatóságnak kellett volna bizonyítania azt, hogy valótlanként a számlák szerinti gazdasági események és felperes tudta vagy tudnia kellett az adócsalásban való részvételéről. Iratellenes az az ítéleti megállapítás, mely szerint a felperes a perbeli gazdasági események valós megtörténtét csak állította, de azt nem tudta bizonyítani.

Nem vitás, hogy az adóhatóság részletes bizonyítási eljárás folytatott le, azonban a határozatokban és az ítéletben felsorolt tények nem igazolják olyan objektív körülmény fennállását, amely alkalmas az adólevonási jog megtagadására. A társaság az alvállalkozók igénybevétele mellett és a magára vállalt költségekkel együtt nyereségesen működött, gazdálkodása racionális volt. Az EUB által kialakított gyakorlat szigorú feltételekhez köti az adólevonási jog megtagadását, melyek jelen ügyben nem állnak fenn.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában tartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria kötve van a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértésekhez, azokon nem terjeszkedhet túl, a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

A Kúriának abban kellett döntenie, hogy a számlakibocsátók által kiállított számlákban szereplő gazdasági események az azokban megjelölt felek között és módon mentek-e végbe és a számlákra a felperes jogszerűen alapozta-e adólevonási jogát, avagy nem.

A legfelsőbb bírói fórum rögzíti, az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelés alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a

felülvizsgálati bíróság nem tárt fel.

A Kúria osztja a jogerős ítéletben foglaltakat, a felülvizsgálati kérelemben írtakra figyelemmel az alábbiakat rögzíti.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság eleget tett indokolási kötelezettségének, az ítélet megfelelő részletezettséggel tartalmazza a tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozik az irányadó jogszabályokra és rögzíti azokat a körülményeket, melyek a bizonyítékok mérlegelésénél irányadóak. Az indokolás nem általános, a konkrét perbeli tényállásra vonatkozik.

A felperes által sem vitatottan a keresetlevélben szereplő jogi okfejtés az elsőfokú határozat ellen benyújtott fellebbezés érveit tartalmazza. A felperesi előadással szemben az alperes határozatának 28-34. oldalain a fellebbezésben írtakra tekintettel részletesen kifejtette jogi álláspontját, amely az elsőfokú határozatban foglaltakhoz képest új elemeket is tartalmazott. Erre tekintettel nem iratellenes és megalapozatlan az elsőfokú bíróság megállapítása, mely szerint a felperes keresetében nem mutatott be olyan konkrét jogi okfejtést, hogy a vitás kérdésekben kifejtett alperesi álláspontot miért nem tartja elfogadhatónak.

A Pp. 3.§ (3) bekezdése szerint a jogvita elbírálásához szükséges bizonyítékok rendelkezésre bocsátása - ha törvény eltérően nem rendelkezik - a feleket terheli. A bizonyítás indítványozása elmulasztásának, illetve a bizonyítási indítvány elkésett voltának jogkövetkezményei, valamint a bizonyítás esetleges sikertelensége törvény eltérő rendelkezése hiányában a bizonyításra kötelezett felet terheli. A 164.§ (1) bekezdése értelmében a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. A 336/A.§ (2) bekezdése kimondja, ha a közigazgatási eljárás hivatalból indult, vagy a közigazgatási szerv a tényállás-megállapítási kötelezettségének nem tett eleget, a közigazgatási szerv köteles a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságának bizonyítására, ha azt a felperes vitatja. A közigazgatási perben érvényesülő bizonyítási teher és kötelezettség vonatkozásában a fenti jogszabályi helyek az irányadók és a konkrét tényállásra alkalmazandók.

A Kúria Kfv.VI.37.170/2011/4. számú ítéletében is megtestesülő egységes bírói gyakorlat szerint a bizonyítási teher megfordulására csak akkor kerülhet sor, ha a felperes a tényállás-megállapítási kötelezettség elmulasztását nem csak állítja, hanem azt olyan bizonyítékokkal, tényekkel támasztja alá, amelyek a tényállás-megállapítási kötelezettség elmulasztását kellőképpen valószínűsítik, illetve a megállapított tényállás valóságát kétségbe vonják.

A Kúria megítélése szerint is az elsőfokú hatóság rendkívül

részletes bizonyítási eljárást folytatott le a számlák mögötti gazdasági események valós tartalmának felderítése érdekében, ebben a körben kapcsolódó vizsgálatokat végeztetett, meghallgatásokat eszközölt, iratokat szerzett be, az ügy szempontjából valamennyi lényeges és releváns tényt felderített. Miután a hatóság tényállás-tisztázási kötelezettségének a hatósági szakban eleget tett, minden releváns bizonyítékot álláspontjának alátámasztására feltárt, így a bizonyítási teher a közigazgatási perben nem fordult meg, figyelve arra is, hogy a felperes nem jelölt meg olyan adatokat, tényeket, bizonyítékokat, mely a hatóság által megállapított tényállást kétségessé teszik.

Az alperes anyagi jogi mérlegelésének vitatása önmagában nem alkalmas a bizonyítási teher megfordulásának igazolására.

Az alperes indokát adta annak, hogy a számlákhoz kapcsolódó gazdasági eseményekre vonatkozó iratok - szerződések, számlák, teljesítésigazolások, stb. - ellenére miért a számlák fikтивitására tett megállapítást. A széles körű bizonyítási eljárás eredményeként rögzített tényállás minden elemében megalapozott, logikus, és igazolja a számlák fikтивitását. A felperes által a revízió részére átadott iratokat az adóhatóság értékelte, beillesztette a bizonyítékok rendszerébe, azonban azok a beszerzett többi bizonyítékkal együtt értékelve nem támasztották alá a felperes érvelését. Okszerűen állapította meg a közigazgatási és munkaügyi bíróság azt, hogy a számlák hitelességét a felperes csak állította, de bizonyítani nem tudta.

A vizsgált időszakban az áfalevonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat az Irányelv 168. cikke és az Áfatv. 120.§-a, míg a formai feltételek előírásait, az Irányelv 168. cikke és az Áfatv. 127.§-a határozták meg. Az Irányelv 220. cikke a számla kibocsátására, 226. cikke a számlák tartalmára vonatkozó szabályokat rögzíti.

Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a vonatkozó magyar Áfatv. mellett az adott európai uniós norma, jelen esetben az Irányelv. Ebben a vonatkozásban figyelembe veendők az Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 165.§ -ában és 166.§-ában írtak. A perbeli jogvita elbírálásánál nem hagyhatók figyelmen kívül az EUB vonatkozó ítéletei, így az elsőfokú bíróság által hivatkozott Kittel ügyben hozott ítélet mellett a magyar ügyekben született döntések sem.

A C-324/11. számú ügyben - Tóth ügy - hozott ítélet értelmében az adóalanyok azon joga, mely szerint az általuk fizetendő adóból levonják az általuk beszerzett termékeket, és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő, előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottértékadó - rendszer egyik alapelvét jelenti. Az adólevonás joga a hozzáadottértékadó-rendszer mechanizmusának szerves részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható. (23., 24. pont)

A C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyben - Mahagében - Dávid ügy - hozott ítélet 50. pontja kimondja, hogy az uniós joggal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, mely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő hozzáadottértékadó 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 levonás jogának megalapozására a felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

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

A Kúria a felhívott jogszabályokra és az EUB irányadó ítéleteire hivatkozva hangsúlyozza, hogy az alperes keresettel támadott határozata nem jogszabálysértő. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív bizonyítékokkal igazolta az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét, azt, hogy a gazdasági események nem a számlákban szereplő felek között mentek végbe. A tényállás teljes körűen tisztázásra került, a felperes nem jelölt meg olyan javára szolgáló tényeket, körülményeket, melyeket a hatóság és a bíróság nem körültekintően tárt fel és értékelte. A szolgáltatásnyújtás ténylegesen megtörtént, azonban nem a többszintű számlázási piramisnak megfelelően.

Az elsőfokú bíróság helyesen hivatkozott azon irányadó és egységes bírói gyakorlatra, mely szerint a magyar ügyekben az EUB felé előterjesztett kérdések azon az előfeltevésen alapulnak, hogy egyrészt a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet a vonatkozó számla tanúsága szerint teljesítették, másrészt a számla tartalmazza az Irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így az ezen Irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült. Mivel a korábban kifejtettek szerint az áfalevonási jog alapjául szolgáló ügyletek nem a számlák szerint kerültek teljesítésre, így nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vett részt.

A Kúria a fentiekre tekintettel a Pp. 275.§ (3) bekezdését alkalmazva, a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, mivel az

nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat.

A Pp. 78.§ (1) bekezdésének alapulvételével a pernyertes alperes képviseléssel felmerült költségének viselésére a felperes köteles.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése szerint az alperes köteles megfizetni.

Budapest, 2015. március 25.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Fekete Ildikó s.k. bíró

*A kiadmány hitelével:
tisztviselő*