

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.090/2014/5.szám

A Kúria a dr. Rácsai Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Rácsai Lajos ügyvéd/ által képviselt felperesnek a dr. Kiss Barbara 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. november 21. napján kelt 9.K.30.462/2013/8. számú ítélete ellen a felperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.30.462/2013/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (azaz huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra - 298.700 (azaz kettőszázkilencvennyolcezer-hétszáz) 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 2011. II. negyedévre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. december 21. napján kelt határozatával a felperes terhére 2.987.000 Ft folyószámlát nem érintő adókülönbözetet állapított meg és kötelezte 300.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére.

Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: 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, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, 97.§ /4/, /6/ bekezdései, 172.§ /1/ bekezdés e) pontja, 178.§ 3. pontja alapján hozta meg.

Indokolása szerint a gabona-, dohány-, vetőmag-, takarmány-nagykereskedelem bejelentett tevékenységi körű felperesnek nemzetközi, illetve belföldi árufuvarozásból, gabonakereskedelemből és útszóró só kereskedelméből származott bevétele, ügyvezetői: Várfalvi József és V. J.-né, telephelye K.. A felperes adóbevallásában a S. Kft. /a továbbiakban: számlakibocsátó/ nevében 202,54 tonna takarmánykukorica értékesítésről kiállított, 11.950.000 Ft adóalapú, BP7S-A692692 sorszámú számla 2.987.000 Ft áfa összegét levonható adóként szerepeltette.

Az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás és bizonyítékok (a felperesnél 2009. augusztus 27-től december 31-ig terjedő időszakra, továbbá 2010. évre és 2011. január-augusztus hónapokra végzett ellenőrzés adatai, ügyvezetőinek nyilatkozatai, a számlakibocsátónál 2011. évre végzett ellenőrzés anyaga és ügyvezetőjének: S. S.-nak a nyilatkozata, illetve a meghallgatott, a felperes alkalmazásában álló/állt 13 gépkocsivezető vallomásai, vámhatósági adatok, a felperes, a román cég és a számlakibocsátó fuvarszámlái, a NAV Regionális Bűnügyi Igazgatóságának tájékoztatása, az adóhatóság nyilvántartása) alapján megállapította, hogy az ügyletben a számlakibocsátó valós gabonakereskedelmi tevékenységet nem végzett, ténylegesen egy számlázási láncolat résztvevője volt. A takarmánykukorica értékesítéséről szóló számlát a Pro Vardein S.r.l. /a továbbiakban: román cég/ a T.T. Kft.-nek állította ki, majd e Kft. tovább számlázta a számlakibocsátónak, aki pedig számlát állított ki többek között a felperes felé. Az áru mozgása azonban nem követte a számlázási láncolatot, a gabona nem került sem a T.-T. Kft., sem a számlakibocsátó birtokába, tulajdonába, hanem azt Romániából közvetlenül a számlakibocsátó vevőjéhez szállították, azaz a számlakibocsátó és vevője között a számlán szereplő gazdasági esemény csak látszólag ment végbe, a számla kibocsátásának egyedüli célja az adókiijátszás volt. Az adózó a számlakibocsátó nevén kiállított számlában feltüntetett takarmánykukoricát a román cégtől vásárolta, amely társasággal már több éve gazdasági kapcsolatban állt, a szállítást is felperes végezte bérelt teherautókkal (a sorörök a szállítások útvonalára vonatkozóan az adózó telephelyvezetőjétől kaptak információt), a takarmánykukorica - a számlázási láncsal ellentétben - a román cégtől közvetlenül adózó kabai telephelyére került. A felperesnek tudomása volt az áru tényleges útjáról és tudnia kellett a számlázási láncról is a bizonylatokon /nemzetközi fuvarokmányokon: CMR-eken/ feltüntetett nevek alapján. Kizárólag azért kötött a számlakibocsátóval szerződést és fogadta be a számlát, hogy a gabonát „belföldiesítse”, azaz a közösségen belüli beszerzését belföldi beszerzésként tüntesse fel, ezáltal a fizetendő adóját csökkentse és a befogadott számla alapján áfa levonási jogot gyakoroljon.

A revízió álláspontja szerint a számlakibocsátó számlája ezért tartalmilag hiteltelen bizonylat, így arra adólevonási jog nem alapítható. A felperes ténylegesen a román cégtől vásárolta a gabonát, így a takarmánykukorica vétel közösségen belüli beszerzésnek minősül.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. április 17. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az adóhatóság értékelte a NAV Regionális Bűnügyi Igazgatóságának tájékoztatását is, amely szerint alapos gyanú merült fel arra vonatkozóan, hogy a T.-T. Kft. tevékenysége kizárólag a termény belföldiesítése érdekében a számlák áfa-t tartalmazó módon történő kiállítására terjedt ki, a számlakibocsátó pedig sem gabona beszerzést, sem értékesítést a valóságban nem végzett. A számlakibocsátó ügyvezetőjét, valamint a T.-T. Kft. volt képviselőjét: S. L. gyanúsítottként meghallgatták, a számlakibocsátó ügyvezetőjének vallomása szerint a kapcsolatot a román cég ügyvezetője: K. I. kezdeményezte, a termény egyenesen a számlakibocsátó vevőihöz került, menet közben nem volt lerakodás. A T.-T. Kft. ügyvezetője előadta, hogy a számlakibocsátó közölte vele, miszerint a feladata annyi lenne, hogy a Romániából Magyarországra bejövő árut számlázza le a számlakibocsátó felé, az értékesítésben nem kell részt vennie, csak a számlájára beérkező vételárat kell készpénzben felvennie. A T.-T. ügyvezetője elismerte, hogy az általa kibocsátott számlák valótlan tartalmúak, minden egyes kibocsátott számla után részesült az áfa összegéből. Az alperes rögzítette továbbá, hogy a számlakibocsátó a vele szemben lefolytatott ellenőrzés eredményeként meghozott határozat ellen benyújtott fellebbezésében már arra hivatkozott, hogy valamennyi vevője részére kiállított számláit lestornózta, mint elismerten meg nem történt termékértékesítésről kiállított számlákat.

A felperes keresetében a határozatok megváltoztatásával adólevonási joga gyakorlásának lehetővé tételét, a mulasztási bírság mellőzését, illetve másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezésével az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Állította, hogy a valóságban megtörtént gazdasági esemény alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint „az adóhatóság az ellenőrzési eljárás során a rendelkezésére álló bizonyítékokat okszerűen mérlegelte és vonta le azt a következtetést, hogy az adólevonási jog gyakorlása során felperes részéről felhasznált számla tartalmilag hiteltelen, valós gazdasági esemény a felek között gabonaértékesítés körében nem jött létre”.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül

helyezését, és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Megjelölte a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvénynek /a továbbiakban: Pp./ a Kúria felülvizsgálati eljárására irányadó jogszabályhelyeit (270.§ /1/ bekezdés, 272.§ /1/ bekezdés), majd az I. Előzmények pontban ismertette az első- és másodfokú határozatot, rögzítve, hogy az alperes szerint a számla érvénytelenítése miatt a társaság „nem rendelkezik az adólevonási jog gyakorlásához szükséges tárgyi feltétellel, az Áfa tv. 127.§ /1/ bekezdés a) pontja szerinti számlával.”

A felülvizsgálati kérelme II. Indokaink cím és pont alatt a felperes ismertette jogi érvelését, amely szerint az adóhatóság és a bíróság eljárása során nem nyert bizonyítást, hogy a számlázott ügylet nem jött létre. Hivatkozott a Polgári Törvénykönyvről szóló 1957. évi IV. törvénynek /a továbbiakban: Ptk./ a jóhiszemű vevőnek a kereskedelmi forgalomban eladott dolgon való tulajdonszerzését szabályozó 118.§ /1/ bekezdésére, és Magyarország Alaptörvényének 28. cikkére, lényegében fenntartva és megismételve a keresetében foglaltakat. Hangsúlyozta, hogy az érintett ügylet valós tranzakció volt, s az adóhatóság, valamint az ügyben eljáró bíróság megállapításai nem helytállóak, azok több ponton is ellentmondanak a tényeknek, és jogszabályba ütköznek. Érdek és felelősségi körén kívül esik a láncolatban szereplő cégek esetleges jogsértő magatartása, amely adólevonási jogára nem hathat ki.

Az eljárás során becsatolt vállalkozási szerződésekből egyértelműen kitűnik, hogy a román céggel és a számlakibocsátóval évek óta szerződéses kapcsolatban állt. A román partnertől egy nagyobb mennyiségű kukorica szállítmány cége kabai telephelyére került átszállításra, e cég a szakmában köztudottan és általa is elismerten általában 500 tonna vagy e feletti mennyiségek értékesítésével foglalkozik, így fel sem merült, hogy tőle tudja beszerezni az említett mennyiségű kukoricát. Miután tudomást szerzett arról, hogy az általa K.-ra leszállított kukoricából 200 tonna a számlakibocsátó tulajdonát képezi, felvette vele a kapcsolatot és e társaságtól vásárolta meg a terményt. Logikus gazdasági lépés volt a részéről, hogy árajánlatot tett a számlakibocsátó felé annak terményével kapcsolatosan. Az adóhatóság által ismertetett számlázási láncolat előtte ismeretlen volt. Kiemelte azt a figyelmen kívül hagyott tény, hogy az érintett időszakban folyamatosan került beszállításra a számlakibocsátótól termény, illetve, hogy az érintett kukorica helyettesíthető dolognak minősül. Az ügylet teljesezésbe ment, a termény helyváltoztatása nélkül is.

A két társaság adásvételi szerződést is kötött, amely csatolásra került az eljárásban. A számlakibocsátó ügyvezetőjének a kukoricatárolás napjaira vonatkozó előadása minden bizonnyal az

időmúlás következménye, és annak sincsen relevanciája, hogy a felperesi ügyvezető nem emlékezett pontosan a megvásárolt gabonát saját cégének történt továbbadására.

A számla ellenértékének megfizetése egyértelműen tanúsítja az ügylet valós megtörténtét.

A számlakibocsátó stornírozásával kapcsolatosan előadta, hogy az egyoldalú eljárás volt, néhány napon belül feladóvevénnyel igazoltan, kísérlével együtt visszaküldte a stornírozott számlát. A jogügylet nem színlelt, a számlakibocsátó számlája nem hiteltelen. Az áfa levonásba helyezésének valamennyi konjuktív tartalmi feltétele teljesült az ügyben: a számlát valós adóalany állította ki, alakilag és tartalmilag is hiteles a bizonylat, az ellenértéket megfizették, így a másik adóalany részéről az adó áthárítása megtörtént.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

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 felülvizsgálati kérelmében megjelölt jogszabályhelyek az Áfa tv. 127.§ /1/ bekezdés a) pontja, a Ptk. 118.§ /1/ bekezdése, az Alaptörvény 28. cikke, az elsőfokú bíróság eljárására irányadó Pp. bármely rendelkezésének megsértésére nem hivatkozott.

Az 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 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, kívülállók 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 értékeli, 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 számla nem hiteles bizonylat, nem nyert bizonyítást, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény a valóságban megtörtént 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 alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, és az általa befogadott számla valós gazdasági esemény hiteles bizonylata. 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.

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 ismertette 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 /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/. Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes hiteltelen számlára jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, közérthetően kifejtette.

A számlán feltüntetett gazdasági esemény megtörténtének bizonyítása hiányában, azaz fiktív adóköteles tényállás esetén, hiteltelen számla birtokában az adólevonás joga nem gyakorolható.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a bizonyítékok teljes körű és okszerű értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésének nincsen helye.

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 illetékeljegyzési 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 19.

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