

Kúria
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.117/2015/7.

A Kúria a Deloitte Legal Szarvas, Erdős és Társai Ügyvédi Iroda (eljáró ügyvéd: dr. Falcsik István fél címe 1.) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perben a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. december 1. napján kelt 12.K.27.194/2014/5. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 6. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán alulírott napon meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.194/2014/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 1.300.000 (egymillió háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió ötszázezer) forint kereseti és 3.381.300 (hárommillió háromszáznyolcvanegyezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2010. december 31-én kezdte meg működését ugyanazon képviselővel, tevékenységi körrel és székhelyen, mely 2011. december 20-ig a ... Kft.-t jellemezte. A ... Kft.-vel szemben az adóhatóság általános forgalmi adó (Áfa) adónemben nem hiteles bizonylatokra alapított adólevonás miatt megállapításokat tett.

Felperes 2011. évben őrzés-védelmi tevékenységre alvállalkozói keretszerződéseket kötött a ... Kft.-vel, ... Kft.-vel, ... Kft.-vel, ... Kft.-vel és ... Kft.-vel (a továbbiakban: számlakibocsátók). A keretszerződések - a ... Kft. kivételével - további alvállalkozó igénybevételét a felperes tájékoztatása mellett lehetővé tették. A számlakibocsátók a keretszerződések teljesítéséhez szükséges személyi feltételekkel nem rendelkeztek, valamennyien további alvállalkozók (a továbbiakban: alvállalkozók) - ... Kft. (... Kft., ... Kft. és ... Kft. által), ... Kft. (... Kft. és ... Kft. által), ... Kft. (... Kft. és ... Kft. által), ... Kft. (... Kft. által) - bevonását eszközölték. Az alvállalkozók felszámolás (... Kft., ... Kft., ... Kft.), illetve végelszámolás (... Kft.) alá kerültek, irataikkal a felszámolók, illetve a végelszámoló nem rendelkeztek. Őrnaplók nem készültek, az őrzés-védelmi tevékenységet ténylegesen végző személyekről (a továbbiakban: vagyonőrök) a számlakibocsátók és alvállalkozóik képviselői nyilatkozni nem tudtak; a felperes iratai, a számlakibocsátók számláinak mellékletei, valamint az alvállalkozók bejelentett munkavállalóinak nyilatkozatai szerint a vagyonőrök tevékenységüket változatlan helyen végezték, jellemzően a számlakibocsátók képviselőivel tartották a kapcsolatot. A felperesi ügyvezető feladata az alvállalkozók kiválasztására korlátozódott, felperes részéről a munkák teljesítését ellenőrző munkavállaló, ... korábban a ... Kft.-nél dolgozott. A ... Kft. és a ... Kft. ügyvezetője azonos személy volt, aki a felperes képviselőjével ismeretségben állt. A ... Kft. a vizsgált időszakban Áfa bevallást nem nyújtott be, a ... Kft. és a ... Kft. Áfa bevallásai a felperes által befogadott számlák adótartalmánál kevesebb fizetendő adót tartalmaztak, az ... Kft. és az ... Kft. képviselője azonos személy volt, bejelentett munkavállalóik után járulékfizetési kötelezettségeiket nem teljesítették. A ... Kft. munkavállalóval nem rendelkezett, a ... Kft.-nek kiállított számlájához teljesítés igazolás nem tartozott, vizsgált időszaki képviselője további alvállalkozókra hivatkozott, melyeket megnevezni nem tudott.

A felperes megrendelői korábban a ... Kft.-vel is gazdasági kapcsolatban álltak. Az alvállalkozóknak munkaerő kölcsönzésre vonatkozó hatósági engedélye nem volt, számláikat vagyonvédelmi szolgáltatásról állították ki a számlakibocsátók felé.

Felperes 2011. évben vagyonvédelem, biztonsági tevékenység, vagyonvédelmi szolgáltatás, egyes esetekben a tárgyhónapra utaló teljesítéssel, valamint „szerződés szerinti szolgáltatás” megnevezéssel, továbbá egy esetben „szolgáltatás Kaposvár Kórház” megjelöléssel számlákat fogadott be a számlakibocsátóktól, melyek Áfa tartalmát tárgyidőszaki bevallásaiban levonásba helyezte.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adóigazgatósága (elsőfokú adóhatóság) 2010. december 31. napjára, valamint 2011. évre Áfa

adónemben bevallások utólagos ellenőrzését végezte a felperesnél. 2013. szeptember 24-én kelt 3524641959. számú határozatában felperes terhére Áfa adónemben 33.813.000 forint adókülönbözetet állapított meg, melyből 33.738.000 forintot adóhiánynak minősített, 16.869.000 forint adóbírságot és 7.033.000 forint késedelmi pótlékot írt elő. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.), a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) egyes rendelkezéseire, valamint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdés, 120. §, 127. § (1) bekezdés, és 131. § (1) bekezdéseire hivatkozva a számlakibocsátók által határozata 4., 31., 46-47., 69. és 94. oldalain felsorolt számlák Áfa tartalmának levonhatóságát a számlák szerinti teljesítés hiányában nem fogadta el.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 3521312122. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállást feltárta, a ... Kft. és a felperes közös jellemzőire, felperes ügyvezetőjének, valamint ... nyilatkozataira, a számlakibocsátók, az alvállalkozók képviselőinek, a vagyonörök nyilatkozataira, a személyi összefüggésekre és a teljesítések körülményeire folytatott bizonyítás eredményére hivatkozva megállapította, hogy a jelentős összegű munkák továbbszámolása és közvetítése az adókijátszás szándékát alapozták meg, melyről a felperes képviselője tudomással bírhatott; e körben nehéz ellenőrizhetőség érdekében létrehozott szerződéses láncolatra, a lánc elején lévő rövid élettartamú, engedéllyel nem rendelkező, adókötelezettségeiket nem teljesítő munkaerő kölcsönző társaságokra (az alvállalkozókra) utalt. Indokolása szerint alvállalkozók számlázási láncolatba történt bevonása azt a célt szolgálta, hogy míg az ellenőrzés megnehezítése mellett a lánc első szereplője által adófizetés nem történik, a felperes és megrendelői részére kibocsátott számlák elszámolhatósága útján az előzetesen felszámított Áfa levonhatósága megtörténhessen. Megállapította, hogy az Európai Bíróság (a továbbiakban EuB) joggyakorlata nem zárja ki annak vizsgálatát, hogy a gazdasági esemény a számlában szereplő felek közötti tartalommal ment-e végbe.

Felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, másodlagosan annak az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését, harmadlagosan az adóbírság és késedelmi pótlék tekintetében megváltoztatását kérte. Előadta, hogy az alperes az EuB ítélezési gyakorlatával és a bírói gyakorlattal ellentétesen, a bizonyítási teher szabályait és az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseit sértve döntött, felperes adókijátszásban való részvételét nem bizonyította, terhére számlakibocsátói érdekkörben felmerülő körülményeket értékelte. Nézete szerint a számla hitelességét nem az

Sztv., hanem az Áfa tv. és a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve (a továbbiakban HÉA irányelv) alapján kell vizsgálni. Az adóbírság és a késedelmi pótlékfizetés kezdő időpontja tekintetében felperes szerint mérlegelési jogkörét és indokolási kötelezettségét gyakorolta jogszabálysértően az alperes.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Megállapította, hogy az elsőfokú határozat és alperes határozata nem áll teljes összhangban, és egyértelműen megállapított tényállást, annak alapjául elfogadott bizonyítékokat egyik határozat sem tartalmaz, a jogerős közigazgatási határozat érdemi felülvizsgálatra nem alkalmas; gazdasági esemény hiányára, felperes csalásban való részvételére, számlázási láncolat működési mechanizmusára tényállás nem került megállapításra. Rámutatott, hogy felperes rendelkezett iratokkal, a vagyonörök megrendelők általi ismeretének hiánya, a munkaerő kölcsönző cégek léteztartama, a ... Kft. tevékenysége, az alvállalkozók jogosulatlan igénybevétele irreleváns, a vagyonörök személye megállapítható volt, nyilatkozataikból az alvállalkozók és a számlakibocsátók számláinak tartamai hiteltelenségére nem lehetett következtetni, felperes részéről a szolgáltatás végzése is folyamatos ellenőrzés alatt állt. Az elsőfokú bíróság idézte az EuB C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyben (a továbbiakban: Kittel) és a C-80/11. és a C-142/11. számú egyesített ügyben hozott ítéletének (a továbbiakban: Mahagében) egyes részeit, majd rögzítette, hogy az ítélet a számlabefogadó kellő körültekintésének elmaradásáról nem tesz említést, és ennek vizsgálatára az Áfa tv. alapján sem kerülhet sor. Összességében arra az álláspontra helyezkedett, hogy az alperes határozatának indoklása nem tartalmaz olyan releváns és objektív bizonyítékot, mely a számlakibocsátók érdekkörében felmerült szabálytalanságot, valamint felperesnek erről való tudomását bizonyítaná. A megismételt eljárásra a tényállás és az alapul elfogadott bizonyítékok rögzítését írta elő azzal, hogy a felperes Áfa levonási jogának gyakorlása csak akkor tagadható meg, ha kétséget kizáróan bizonyításra kerül, hogy felperes tudta vagy tudnia kellett volna arról, hogy az adólevonás alapjául szolgáló ügyletre adócsalás céljából került sor. Megállapította, hogy az Sztv. 167. § (1) bekezdése a számla vonatkozásában nem alkalmazható, a harmadlagos kereset vonatkozásában pedig - utalva a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339/B. §-ára - a felperes által előadottakkal egyezően rögzítette, hogy egyértelműen szabályozott területen történt szabálytalanságról nem lehet szó, ugyanakkor megállapította azt is, hogy a késedelmi pótlék kezdő időpontjának módosítására alkalmas kivételes méltánylást érdemlő körülményt a felperes nem hivatkozott.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte, költségeinek megtérítésére igényt tartott. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdés és 44. § (2) bekezdés, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdés, 120. §, 127. § (1) bekezdés, 131. § (1) bekezdés, valamint az Sztv. 15. § (3) bekezdés, 165. § (2) bekezdés, 166. § (2) bekezdés rendelkezéseit, az ítéleti indokolás okszerűtlen, jelentős terjedelmű bizonyítás kiegészítésére a perben nem került sor, a per tárgya nem az elsőfokú adóhatóság, hanem az alperes határozata volt. Kiemelte, objektív körülményeket tárt fel arra, hogy a törvénysértően működő társaságok hálózatának létrehozásában felperesnek szerepe volt, különös tekintettel a felperes és a ... Kft. működésében, üzleti partnereikben rejlő azonosságra; e téren hangsúlyozta, hogy felperes ugyanazon megrendelőknek ugyanazt a munkát folytatta tovább, mint a z említett társaság, a vagyonöröknek nem volt tudomásuk munkaerő kölcsönzésről, az alvállalkozók ugyanakkor munkaerő kölcsönzésre jogosító engedéllyel nem rendelkeztek, irataik nem voltak elérhetőek, adókötelezettségeiket nem teljesítették. Kiemelte, hogy felperes ügyvezetője a munkához szükséges személyi feltételeket nem ellenőrizte, a számlakibocsátókkal kötött szerződések ellenére - kivéve a ... Kft.-vel kötött szerződést - alvállalkozókról tájékoztatást nem kért és nem kapott. Előadta, hogy az órányilvántartások számlákhoz, szerződésekhez nem voltak rendelkezhetők, órnaplót ugyanakkor nem vezettek, a gazdasági események számlákon szereplő felek közti létrejötte nem volt megállapítható. Utalt arra is, hogy ... munkavállalója volt a Légió 2000. Security Kft.-nek is, Szabó Lászlóné pedig a felperes ügyvezetőjét régről ismerte. Hangsúlyozta, hogy a számlára számviteli bizonylatként az Sztv. rendelkezései is vonatkoznak.

Felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte a keresetlevelében előadottakkal egyezően, azt azzal egészítette ki, hogy a ... Kft.-vel való korábbi gazdasági kapcsolatáról csak a felperes megrendelői nyilatkoztak, a felperes által kiépített láncolatra alperes bizonyítékot nem nevesített, alperes prekonceptió felállításával az Art. 97.§ (4) bekezdésével ellentétesen telepített felperesre bizonyítási kötelezettséget, a számlakibocsátók teljesítését a keretszerződések és mellékletei, az órányilvántartások, a vagyonörök és más személyek szolgáltatás teljesítését megerősítő nyilatkozatai bizonyítják.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a helyesen megállapított tényállásból a bizonyítékok okszerűtlen, a Pp. 206.§

(1) bekezdését sértő mérlegelésével ítélte hiányosnak az elsőfokú adóhatóság által lefolytatott bizonyítást. A közigazgatási határozat felülvizsgálatának alkalmatlanságára vonatkozó ítéleti megállapítás helyességét az ellenőrzés terjedelme, iránya, és ennek a jogerős döntésben való megjelenítése önmagában cáfolta.

Az Art. 97.§ (4) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A (6) bekezdés értelmében az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

Az Áfa tv. 120.§ a) pontja alapján 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. A 127.§ (1) bekezdés a) pontja szerint 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.

A Sztv. 166.§ (2) bekezdése kimondja, hogy A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét <> szem előtt kell tartani.

A HÉA irányelv 168. cikke értelmében az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.

Az elsőfokú bíróság által elfogadott kereseti álláspontban, valamint a felülvizsgálati ellenkérelemben felperes nyomatékka hivatkozott arra, hogy alperes döntése preconcepción alapul, és alperes saját bizonyítási kötelezettségét kívánta a felperesre hárítani. E téren a Kúria előzetesen rámutat arra, hogy az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdései az Art. 5.§ (1) bekezdése folytán a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 50.§ (6) bekezdésével összefüggésben értelmezendők. A tényállás

tisztázásáért folytatott bizonyítási eljárásban beszerzett (az egyes bizonyítási eszközökből származó) bizonyítékok bizonyító ereje meghatározza a releváns tényállást, és a tényállásból levonható jogi következtetésre is. Tekintettel arra, hogy az alperes - az elsőfokú ítéletben is rögzítettek szerint (23.oldal) - széleskörű bizonyítást folytatott, felperesnek a bizonyítási teherre vonatkozó állítása valójában az alperes által értékelt bizonyítékok bizonyító erejének vitatása volt.

Az elsőfokú bíróság jogalkalmazása annyiban helyes volt, amennyiben felhívta az EuB egyes döntéseit. A Kúria e téren - utalva többek között a Kittel ítélet 54-56. pontjaira - hangsúlyozza, hogy az adólevonás olyan esetben is megtagadható, amikor az adóalany által végzett gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek fennállnak, az adóalany azonban tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével adókiátszást megvalósító ügyletben vesz részt (Kittel - 59. pont). Az EuB továbbá megfogalmazta a „tőle ésszerűen elvárható intézkedés” feltétlét is (Kittel - 51. pont), mely a „kellő körültekintéssel” tartalmi azonosságot jelent. Az alperes e vonatkozású indokolása így nem távolodott el a közösségi jogtól; a feltétel vizsgálata okozati összefüggésben áll az adókiátszásra vonatkozó adózói tudattartalom minőségével, amennyiben az ésszerűen elvárható intézkedés elmaradása vezet az adókiátszásban való részvétel felismerésének hiányához.

A konkrét ügyben a Kúriának arról kellett döntenie, hogy az alperes határozatában, az elsőfokú peres eljárásban, majd a felülvizsgálati kérelemben is konkrétan megjelölt - az elsőfokú bíróság által irrelevánsnak ítélt - bizonyítékok alkalmasak-e annak bizonyítására, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy a számlakibocsátóktól befogadott számlák adótartalmának levonásával adókiátszás részesévé válik; ezzel párhuzamosan volt vizsgálandó a felperestől elvárható ésszerű intézkedések megtétele is.

Az alperes az adókiátszást kétséget kizáróan feltárta. A számlázási láncolatokban a felperestől távol nem álló társaságok (alvállalkozók) mindegyike úgy került felszámolás illetve végelszámolás alá, hogy irataik nem voltak, adókötelezettségeiket nem teljesítették, munkaerő kölcsönzőként hatósági engedély nélkül úgy léptek fel, hogy a vagyonörökkel kapcsolatban nem álltak.

Az elsőfokú bíróság annak ellenére nem látta bizonyítotttnak a felperes adókiátszásban való részvételét, illetve ennek felperes általi felismerhetőségét, hogy az alperes bizonyította az adólevonással érintett számlákhoz rendelt felperesi megrendelők, a vagyonörök és a végzett tevékenység ... Kft. működésére is jellemző azonosságát, a számlakibocsátók személyi feltételeinek hiányát,

egyes számlakibocsátók (... Kft., ... Kft.) és alvállalkozók (... Kft., ... Kft.) esetén a személyi összefonódásokat.

Az elsőfokú bíróság fenti bizonyítékok ellenében lényegesnek ítélte a felperes által vezetett nyilvántartás létezését, valamint a vagyoni feladatok tényleges ellátását. Az alperes azonban a számlakibocsátók releváns számláit nem azért minősítette tartalmilag hiteltelennek, mert a felperes megrendelőinél vagyoni védelmi tevékenység nem történt, hanem azért, mert e teljesítések mögött a felperes által tudott, de legalább felismerhető olyan számlázási kapcsolatok álltak, melyeknek nem volt gazdasági racionalitása (a személyi feltételekkel nem rendelkező felperes által személyi feltételekkel szintén nem rendelkező számlakibocsátóktól való szolgáltatás igénybevétele harmadik személy részére történő számlakibocsátás végett), az adókiírtás ugyanakkor az iratokkal nem rendelkező, jogutód nélkül megszűnő alvállalkozók részéről bizonyítottan megtörtént. Az, hogy a felperes megrendelőinél munkát végző vagyoniörökről a számlakibocsátók és az alvállalkozók volt képviselői nyilatkozni nem tudtak, nem azért irreleváns, mert a felperes iratai alapján e személyek azonosíthatók voltak, hanem éppen abból a szempontból releváns, hogy az adólevonással is érintett számlákkal igazolni kívánt gazdasági események résztvevőiről azok a személyek nem tudtak nyilatkozni, akik által vezetett társaságok a vagyoniörökkel jogviszonyban kellett, hogy álljanak.

A Kúria kiemeli, hogy az adókiírtás nem csak az Áfa adónemre nézve jogellenes. Az adólevonás közösségi jogi kritériumok mentén való vizsgálata sem korlátozható kizárólag az Áfa-t érintő adókiírtásra, ha ugyanazon gazdasági tartalomhoz - a perbeli esetben személy- és vagyoni védelmi tevékenységhez - több adónemet érintő adókötelezettség tartozik. Az adókiírtás célja, valamint az egyes adókötelezettségek jogi természete miatt is lényegtelen, ha az adókiírtásban érintett személyek adókötelezettségei különbözőek.

A Kúria felperesnek az adókiírtáshoz való viszonyát illetően - az azonos megrendelői kör, a ... Kft. és a felperes működésében alperes által kimutatott azonosság mellett - nem hagyhatta figyelmen kívül azt sem, hogy míg felperes hangsúlyozta a vagyoniörök rendszeres ellenőrzését, mégsem volt tisztában azzal, hogy a vagyoniörök ténylegesen mely társasággal állnak jogviszonyban; e kérdésnek kifejezetten a keretszerződések alvállalkozói igénybevételeiről, illetve - a ... Kft. esetén - annak tilalmáról szóló passzusainak betartása miatt, nem utolsó sorban az adókiírtásban való részvételtől való elhatárolódást elősegítendő volt jelentősége.

Az elsőfokú bíróság szükségtelenül tett megállapítást az elsőfokú

közigazgatási határozat és az alperes határozatának indokolása közötti összhang hiányára, mert a közigazgatási per tárgya az Art. 143.§ (1) bekezdése folytán az alperes jogerős határozata volt, mely mind a megállapított tényállás, mind a jogi indokolás tekintetében teljes körű volt; az egyértelműen tartalmazta az adókijátszás lényegét (ellenőrzés megnehezítése, a lánc első szereplőjénél kieső adófizetés ellenére az adólevonás biztosítása), és a vonatkozó - az elsőfokú bíróság által bizonyító erőt nem képviselő - bizonyítékokat.

A felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet (31. oldal) kizárólag az Sztv. 167.§ (1) bekezdéséhez képest állapította meg, hogy az Áfa tv. 169.§ speciális, az Sztv. 15.§ (3) bekezdés és 165-166.§ rendelkezései tekintetében ilyen megállapítást az elsőfokú bíróság nem tett. A Kúria e téren a jogerős ítéletben írtakkal bár egyetértett, azonban ennek érdemi jelentősége azért nem volt, mert alperes nem az Sztv. 167.§ (1) bekezdésének megsértésére alapította határozatát; a jogerős közigazgatási határozat 17. oldalának első bekezdése nem erről szólt.

Az elsőfokú bíróságnak - tekintve, hogy az alperes határozatát a jogkövetkezmények (adóbírság, késedelmi pótlék) jogalapjának bizonyítatlansága miatt helyezte hatályon kívül - a harmadlagos kereseti kérelemről nem kellett volna a Pp. 213.§ (1) bekezdésére figyelemmel szükségképpen döntenie. Miután a harmadlagos kereseti kérelmet az elsőfokú bíróság mégis elbírált, és részben (az adóbírság körében) a kereseti álláspontot szintén osztotta - a jogalappal való közvetlen összefüggés, valamint annak okán, hogy a Kúria a jogalap tekintetében a jogerős ítéletben foglaltakkal ellentétes álláspontra helyezkedett - nem volt akadálya annak, hogy a felülvizsgálati eljárásban e keresetrészcéről is érdemi döntés legyen hozható. A Kúria ennek során nem ítélte a Pp. 339/B.§-át sértően okszerűtlennek az egyértelműen szabályozott területen történt szabálytalanságra vonatkozó alperesi indokolást, mert az adókijátszás miatt tartalmilag nem hiteles számlák adótartalmának levonhatósága nem csak az Áfa. tv., a Sztv., illetve az Art. alperes által kiemelt rendelkezései, de a HÉA irányelv és az EUB döntései alapján sem jogszerű; az alperes az adóbírságot összegszerűségében az Art. 170.§ (1) bekezdésének megfelelően számította, az Art. 171.§ (1) bekezdés alkalmazásának nem volt helye.

A harmadlagos kereset késedelmi pótlékre vonatkozó részét az elsőfokú bíróság a Kúria jogalap tekintetében hozott döntésével szinkronban bírálta el, e keresetrésszel érintett ítéleti megállapítások felülvizsgálatát így - tekintve, hogy arra felülvizsgálati kérelem önállóan, a jogalaptól elkülönülten nem volt - a Kúria nem végezte el.

A fentiek alapján az elsőfokú bíróság által irrelevánsnak ítélt bizonyítékok egyenként és összességükben is alkalmasak voltak annak objektív alapú bizonyítására, hogy felperesnek legalább tudnia kellett arról, hogy a számlakibocsátók számlái adókiírással szembe fordított számlázási láncokban kerültek kibocsátásra, ezért a számlák után adólevonás jogszerűen nem gyakorolható. A Kúria ezért a Pp. 275.§ (4) bekezdésének első fordulataát alkalmazva a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és - figyelemmel arra, hogy a döntéshez szükséges tények megállapíthatóak voltak - a keresetet elutasította.

A Kúria a jogtanácsos által képviselt alperes elsőfokú- és felülvizsgálati eljárásban felmerült együttes perköltségét 1.300.000 forintban állapította meg, melynek megfizetésére - a Pp. 78.§ (1) bekezdése folytán - a felperest kötelezte.

Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 42.§ (1) bekezdés a) pont alapján számított kereseti, valamint az 50.§ (1) bekezdés szerint számított felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére felperest a Kúria a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésének megfelelően kötelezte.

Budapest, 2015. június 24.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Huber Gábor s.k.
előadó bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő