

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.346/2014/13.szám

A Kúria a Réti, Antall és Társai Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. G. Szabó Tibor ügyvéd), a dr. Chertes Attila ügyvéd és a Jókay és Társai Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Jókay István és dr. Hangyási Gábor ügyvédek) által képviselt felperesnek a dr. Zelenák Erzsébet, dr. Vágó Veronika és dr. Nagy Gabriella jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. március 14. napján kelt 19.K.32.751/2013/5. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.751/2013/5. számú ítéletének az adóbírságra és a késedelmi pótléokra vonatkozó részeit teljes körűen, továbbá a S. C. Kft. számláival kapcsolatos adókülönbözetet érintő részét hatályon kívül helyezi, és ugyanezen körben az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi, ezt meghaladóan a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

Az elsőfokú és felülvizsgálati perköltségeiket a felek maguk viselik.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes az Állami Pénzverde jogutódjaként működő cég. Fő tevékenysége nemesfémgyártás, színarany és színezüst előállítás nemesfémtartalmú hulladékból, amely mellett ékszeripari termeléssel, és egyéb ipari termeléssel is foglalkozik, pl.

nemesfém kinyerés hulladékból, nemesfémipari kohászati és vegyészeti termékek gyártása, fémgalvanizálás, veszélyes hulladékok feldolgozása és ártalmatlanítása.

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2010. szeptember - 2011. március időszak, 2011. április hó, 2011. május hó, 2011. június hó, 2011. július hó, 2011. augusztus hó vonatkozásában általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott. Az ellenőrzések eredményeként az elsőfokú hatóság a hat vizsgált időszak vonatkozásában hat elsőfokú határozatot, majd a felperes fellebbezéseire folytán eljárt alperes hat másodfokú határozatot hozott.

A felperes közigazgatási pereket kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt. E perekben eljárt Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az ügyek egyesítése nélkül hozta meg ítéleteit, amelyek ellen benyújtott felülvizsgálati kérelmek folytán járt el a Kúria.

Jelen felülvizsgálati eljárás tárgya azon felperesi keresetet elutasító jogerős elsőfokú ítélet felülvizsgálata, amelyben az elsőfokú bíróság a 2011. június hónapra vonatkozóan meghozott adóhatározatok felülvizsgálata iránti keresetről döntött.

Az elsőfokú adóhatóság a 2012. június 18. napján kelt határozatával a felperes terhére összesen 141.054.000 Ft adókülönbötet állapított meg, amelyből 68.363.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 9.614.000 Ft-ot adóhiánynak, 63.077.000 Ft-ot adófolyószámlát nem érintő adókülönbötetnek minősített, kötelezve a felperest 9.614.000 Ft adókülönbötet, 58.482.000 Ft adóbírság és 215.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A fellebbezés folytán eljárt alperes a 2012. november 15. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdése, 120.§ a) pontja, 127.§ (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (2) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (5), (7) bekezdései, 2.§ (1) bekezdése, 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján hozta meg.

Indokolása szerint felperes a vizsgált időszakban levonásba helyezte a S. C. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó1.) és a Go. S. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó2.) nevében törtartany és

törtezüst vásárlásokról kiállított számlák áfa tartalmát. Az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás és bizonyítékok (a cégjegyzék adatai, az adóhatóság nyilvántartása, a számlák, a számlakibocsátó1. vonatkozásában: e cégnél kezdeményezett, egyes adókötelezettségek teljesítésére, illetve bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésnek, továbbá a képviselőjére jogosult ügyvezető: E. G. sikertelen idézésének az adatai, a K. F. u. 79. szám alatti székhelyén végzett helyszíni szemle, az ügyvezető édesanyjának: E.-né K. Ju-nak a nyilatkozata, a telefonszám tudakozótól lekért adatok, a székhelyváltoztatás során megjelölt új székhelycimen: Á. Jenő u. 7. számon tartott helyszíni szemle, e címen lévő Társasház közös képviselőjének nyilatkozata, a BM Közigazgatási és Elektromos Szolgáltatások Központi Hivatala Népeségnyilvántartó Osztályának a cég ügyvezetőjére vonatkozó belföldi jogsegélykérésre adott válaszirata, az ügyvezető váltás során megjelölt új ügyvezető: Sz. L. megadott lakcímén végzett helyszíni szemle, a Gépjármű-nyilvántartási Információs Rendszer Jármű-nyilvántartásnak adatai, a Büntetés Végrehajtási Intézet Országos Parancsnoksága Nyilvántartási és Szállítási Önálló Osztályának, a cég számlavezető bankjának, D. Város Polgármesteri Hivatal Hatósági Osztályának, a Polgármesteri Hivatal Szabálysértési és Igazgatási Osztály Vállalkozói Csoportjának belföldi megkeresésre küldött válasziratai,

a számlakibocsátó2. vonatkozásában: a cég bejelentett székhelyén végzett helyszíni szemle, a számlakibocsátó2.-nél végzett ellenőrzés során Kakas Attila által tett nyilatkozat, a cég könyvelőjének: J. E. a nyilatkozata, a BM Közigazgatási és Elektronikus Közszolgáltatások Központi Hivatala Népeségnyilvántartó Osztályának nyilvántartása, a Polgármesteri Hivatal Kereskedelmi és Mezőgazdasági Csoportjának Belföldi Jogsegélykérésre adott válaszirata, a Gépjármű-nyilvántartási Információs Rendszer Járműnyilvántartásából történt lekérdezés adatai, a cég számlavezető bankjának: az MKB Bank Zrt.-nek a válaszirata, felperes vezérigazgatójának és a nemesfém üzletág vezetőjének a nyilatkozata) alapján jogszerűen állapította meg, hogy adózó a számlakibocsátók nevében kiállított - a jegyzőkönyvben és az elsőfokú határozatban tételelesen megjelölt - számlákra adólevonási jogot nem alapíthat. A számlákon szereplő gazdasági események ugyanis nem a számlákon feltüntetett felek között, és nem az ott megjelölt módokon valósultak meg, a számlák tartalmilag hiteltelen, fiktív bizonylatok. A számlakibocsátó1 és számlakibocsátó2 nem rendelkezett a felperes felé kiszámlázott jelentős mennyiségű arannyal, ezüsttel, ezért ezeket nem is értékesíthette a felperes részére. A számlakibocsátók tevékenysége kizárólag a számlák kibocsátására korlátozódott. A felperes az ügyletek során nem járt el kellő körültekintéssel, nem tett meg minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügyletek ne vezessenek adókiátszáshoz.

Az első fokú adóhatóság által kiszabott 75 %-os mértékű adóbírság jogszerű, mert a felperes javára különös méltánylást érdemlő körülmény nem állapítható meg, a rendszeres gazdasági tevékenysége szerinti jogszabályi előírásokat szegte meg, nem tanúsította a tőle elvárható gondosságot a szerződő fél kiválasztásakor, és tudnia kellett arról, hogy adókiírátszásban vesz részt, a fiktív számlák miatt nyilvántartásai "nem valós képet tükröznek", és az adóhiány is jelentős összegű.

Az alperes kifejtette, hogy a zálogházak működésével kapcsolatos adatgyűjtése azt a célt szolgálta, hogy bemutassa: a törtarany, arany, ezüst felvásárlással és értékesítéssel foglalkozó üzletek tevékenységük során mekkora mennyiségű nemesfém forgalommal rendelkeznek egy adott időszakban. Azt állapította meg, hogy a revízió által elérhetetlen és a működés legalapvetőbb feltételeivel sem rendelkező számlakibocsátók a - számos telephelyen működő, 1.015.000.000 Ft-os törzstőkéjű - O.-Z. Zrt. kiválasztott üzleteinek évi együttes arany és ezüst értékesítéseinek többszörösét számlázták ki a vizsgált időszakban a felperes részére.

Az alperes értékelte azt a felperesi hivatkozást is, mely szerint belföldi, érvényes adószámmal és a Nemesfémvizsgáló és Hitelesítő Igazgatóság (NEHITI) engedélyével rendelkező adóalanyok között jöttek létre az ügyletek. Álláspontja szerint sem az adóalanyiség, sem a NEHITI engedély nem alkalmas arra, hogy igazolja az adott számlakibocsátó alapvető működési feltételeit, mert a NEHITI engedély csak feljogosítja az engedélyest a gazdasági forgalomban való részvételre. A nemesfém kereskedelemmel, felvásárlással foglalkozó, valós gazdasági tevékenységet folytató társaságok kiterjedt üzlethálózattal, saját tulajdonú vagy bérelt üzletekkel, szakképzett személyzettel, pl. becsüsökkel, üzletkötőkkel, irodai alkalmazottakkal, szigorú technikai, őrzési, biztonsági feltételekkel, pl. riasztókkal, széfekkel, biztonsági és vagyonőrökkel rendelkeznek, amelyek a tevékenységet folytató társaságok számára elengedhetetlenül szükségesek. Mindezekkel a számlakibocsátók, bár felperes beszerzéseinek több mint 50%-a tőlük származott, nem rendelkeztek.

A felperes keresetében a másodfokú határozat megváltoztatását, a terhére megállapított fizetési kötelezettségek törlését, illetve a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az alperes érdemi döntését az eljárási és anyagi jogszabályok megsértésével hozta meg. Nem tett eleget az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései szerinti

tényállást tisztázási kötelezettségének, nem bizonyította, csak valószínűsítette a számlák fiktív voltát, amit kizárólag közvetett módon próbált meg igazolni.

Előadása szerint ellenőrizte a számlakibocsátók nyilvános cégadatait, amelyekből megállapítható volt, hogy működő, adószámmal és NEHITI engedéllyel rendelkező cégek. Az adóhatóság sem vitatta a gazdasági események részletes, meglévő dokumentumait: számlákat, megrendeléseket, visszaigazolásokat, a nemesfém mozgáshoz kapcsolódó bizonylatokat, olvasztási díjak számláit, átutalásokat. Rendelkezett tehát minden olyan információval és dokumentummal a számlakibocsátók vonatkozásában, amelyeket tudni, illetve birtokolni szükséges az üzleti kapcsolat létesítéséhez, az ügylet lebonyolításához, és az adólevonási jog gyakorlásához. Nincs az ügyben olyan okirat, vallomás, amely cáfolná a rendelkezésre bocsátott iratok, illetve a munkatársak nyilatkozatának tartalmát, mind azt támasztják alá, hogy az ügyletek közte és a számlakibocsátók között jöttek létre. Az alperes nem hivatkozott olyan bizonyítékra, amely megcáfolná az ügyletek számlakibocsátók általi teljesítését, és nincs bizonyíték arra vonatkozóan sem, hogy a terhére értékelt körülmények többsége az ügyletek teljesítésekor is fennállt volna.

Hangsúlyozta, hogy az alperes nem vitatta a perbeli áruk adásvételének szigorú, szabályozott rendszerét, és a számlakibocsátóknál nincs feltétlenül szükség saját tulajdonú gépkocsira, irodára, alkalmazottakra, amelyek hiánya önmagában nem támaszthatja alá az adóhatósági következtetéseket. Nem megfelelő a zálogházakkal végzett összehasonlítás, mivel tevékenysége alapvetően különbözik a zálogházakétól.

A C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügy, az Optigen ügy részletes ismertetésével kifejtette, hogy a hatóság az adólevonás jogát csak akkor tagadhatja meg, ha bizonyítja, hogy tudott a kibocsátó érdekkörében felmerülő szabálytalanságokról, de ennek bizonyítása elmaradt. Álláspontja szerint - figyelemmel a Kúria EBH2005. 1258 számú döntésére is - kellő körültekintéssel járt el, a számlakibocsátók érdekkörében felmerült esetleges szabálytalanságok pedig nem értékelhetők a terhére. A megrendelt mennyiségű nemesfémet minden alkalommal határidőben, a szerződésben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesítették. Nem volt indokolt azt feltételezni, hogy működésük nem szabályszerű, erre ráhatása nem volt.

A felperes méltánytalannak, jogsértőnek kérte értékelni az állítólagos, és neki fel nem róható fiktív számlák miatt kiszabott 75%-os mértékű adóbírságot. Azzal érvelt, hogy alkalmazásának törvényi feltételei nem teljesültek. Az áfa összegét átutalta beszállítói részére, majd ezt le is vona, az áfa semlegességének

elve szerint tehát sem adóelőnyt, sem adóhátrányt nem realizált.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az alperessel egyezően azt állapította meg, hogy a perben vitatott számlák fiktív bizonylatok.

Az alperes azzal, hogy - az értékesítéshez kapcsolódó, fizetendő áfa körében - elfogadta a felperes által értékesített nemesfém mennyiséget, nem ismerte el azt, hogy az eladott árut a számlákon szereplő számlakibocsátóktól szerezte volna be. Az Áfa tv. 55.§-a alapján ugyanis a számlakibocsátás ténye keletkezteti az áfa fizetési kötelezettséget, és a nemesfém rendelkezésre állása sem bizonyítja, hogy az árut a felperes a számlakibocsátóktól vásárolta volna meg.

Az elsőfokú bíróság megállapítása szerint a rendelkezésére álló bizonyítékok egyértelműen igazolják, hogy a számlakibocsátók semmilyen gazdasági tevékenységet nem végeztek, tevékenységük kizárólag a számlák kiállítására korlátozódott, a nyilatkozatok pedig azt támasztják alá, hogy a felperes felé nem végeztek szolgáltatást, illetőleg termékértékesítést.

Az adóhatóság a számlakibocsátókkal kapcsolatos vizsgálatokat jegyzőkönyvében, határozatában ismertette, a cégek semmiféle iratanyagot nem szolgáltatottak, mindegyik társaság fantomizálódott, vonatkozásukban eljárásjogi hibát az ellenőrzés és a hatósági eljárás során az adóhatóság nem vétett.

Az alperes a számlakibocsátások időpontjaira vonatkozóan állapította meg és bizonyította, hogy a számlakibocsátók gazdasági tevékenységének hiányát, amelyek után bekövetkezett változások ismertetése csupán a számlák fiktívtségének szélesebb körű alátámasztásául szolgált.

Az elsőfokú bíróság egyetértett az alperessel abban, a NEHITI engedély nem alkalmas arra, hogy igazolja a számlák tartalmi hitelességét, illetőleg azt, hogy a számlakibocsátók valóban rendelkeztek volna a működéshez szükséges feltételekkel.

Rámutatott továbbá, hogy az adóhatóság nem a felperes, hanem a számlakibocsátók tevékenységét vetette össze a zálogházak tevékenységével, megállapítva, hogy a lényegesen nagyobb üzlethálózattal és nagyságrendileg nagyobb törzstőkével rendelkező zálogházak csak a töredékét bonyolították a számlakibocsátók által számlázott forgalomnak, mely körülmény is alátámasztja a számlák fiktív voltát.

Ezt követően az elsőfokú bíróság vizsgálat tárgyává tette, hogy

felperes az adókiírátszásról tudott-e, avagy tudhatott-e. Álláspontja szerint, ha az adóhatóság bizonyítja az ügylet fiktív voltát, azaz azt, hogy a számla szerinti felek között a számlákban feltüntetett módon a gazdasági esemény nem történt meg, akkor fel sem merülhet az adóalany tudattartalmának a vizsgálata. Emellett megállapította azonban azt is, hogy a felperes nem tanúsított kellő körültekintést. Egyrészt maga is úgy nyilatkozott, hogy a számlakibocsátó társaságok székhelyén nem járt, nem vizsgálta a működéshez szükséges személyi, tárgyi feltételek meglétét, és azt sem, hogy arra jogosult személlyel tartotta-e a kapcsolatot.

Végezetül az adóbírság körében azt állapította meg, hogy jogszerűen, részletes indokolással, kellően megalapozottan szabott ki az adóhatóság a felperes terhére 75%-os mértékű adóbírságot.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, keresete teljesítését, vagy az ítélet hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését, illetve előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését kérte.

Érvelése szerint az ítélet sérti a 2006/112/EK irányelv 168. cikkét, az Áfa tv. 119.§ (1) és (2) bekezdéseit, 120.§ a) pontját, az Art. 100.§ (4) bekezdését, 130.§-át, az Alaptörvény 24. és 28. cikkeit, az Emberi jogok és alapvető szabadságjogok védelméről szóló római egyezmény 6. cikkét, ellentétben a Kúria 5/2013. és 14/2014. elvi határozataival. Álláspontja szerint az alperes semmivel nem támasztotta alá a számlák fiktív voltát. Az elsőfokú bíróságnak észlelnie kellett volna az adókiírátszás bizonyítottságának hiányát is. Az alperes nem bizonyította azt sem, hogy tudott volna, illetve tudnia kellett volna az adókiírátszásról, ezért áfa levonási joga nem tagadható meg. Hivatkozott arra is, hogy az ítélet iratellenes megállapításokat tartalmaz, és nem rögzít világos érvelést arra nézve, hogy milyen objektív tények bizonyítják az adókiírátszásban való tudatos részvételét. Kifejtette, hogy a tört aranyat azért vásárolta meg, hogy a feldolgozást követően magasabb áron értékesítse, és erre, az alperes által sem vitatottan, sor került. Hangsúlyozta, hogy kellő körültekintéssel járt el, és a számlakibocsátótól esetében mindvégig az ügyvezetővel tartotta a kapcsolatot, az ő képviseleti jogosultságát ellenőrizte a cégkivonat és személyi okmányok alapján

Az Art. 170.§ (1) bekezdésére, 171.§ (2) bekezdésére, 182.§ (1) bekezdésére alapítottan vitatta az adóbírságra vonatkozó ítélet rész jogszerűségét is. Álláspontja szerint a fiktív számla befogadása nem jelent 75%-os bírságmértéket megalapozó bevétel eltitkolást, nyilvántartás meghamisítást, megsemmisítést. Az alperes és a bíróság e körben kifejtett jogértelmezése téves, mert kétszeresen értékeli ugyanazt a körülményt, egyfelől a levonási jog megtagadásával, másfelől az adóbírság összegének megemelésével.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A peres felek további beadványaikban kiegészítették, részletezték a felülvizsgálati kérelemben, illetve az ellenkérelemben foglaltakat.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

A Kúria e perben eljáró tanácsa osztja, illetve fenntartja a felek között Kfv.V.35.440/2014. számú - jelen perrel azonos ténybeli és jogi megítélésű - ügyben kifejtett álláspontját, amely a következő:

A Pp. 272.§ (1)-(2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmet az elsőfokú határozatot hozó bíróságnál a határozat közlésétől számított hatvan napon belül kell benyújtani. A felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni azt a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, továbbá elő kell adni - a jogszabálysértés megjelölése mellett -, hogy a fél a határozat megváltoztatását mennyiben és milyen okból kívánja.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelemnek az előterjesztésére nyitva álló határidő alatt előterjesztett keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (1) bekezdés, 275.§ (19) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262.). E törvényhelyek nem adnak lehetőséget a felülvizsgálati kérelem kiegészítésének, kiterjesztésének a felülvizsgálatára (BH1988. 83., BH1998. 588.) Emiatt a Kúria a hatvan napon túl előterjesztett beadványok azon részeit, amelyekben a felperes a felülvizsgálati kérelemben meghatározottakon felül, még további érvek és jogszabályhelyek alapján vitatta a jogerős ítéletet, nem értékelhette.

A Pp. 275.§ (1) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönthet (BH2002. 29., BH2012. 179.). A Kúria ezért a felülvizsgálati eljárásban benyújtott bizonyítékokat érdemben nem vizsgálhatta meg, és nem értékelhette.

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 igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany 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.

A felperesnek az általa indított közigazgatási perben a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdése alapján bizonyítania kellett az alperes (bizonyítékokon alapuló) megállapításával szemben azt, hogy a határozat tényállása nem felel meg a valóságnak, és a befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen, bizonyítatlansága okán utasította el.

Közigazgatási perben a bíróság a felülvizsgálni kért közigazgatási határozatok jogszerű, illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), a felülvizsgálati eljárásban pedig a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján (Pp. 275.§-ának (1) bekezdése).

Jogszabálysértést a tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, de ilyet a Kúria nem észlelt. Az első fokú bíróság ítélete megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésének, 221.§ (1) bekezdésének, az ebben megállapított tényállás hiánytalan és iratszerű. Az első fokú bíróság ítéletének indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, megvizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, részletezte a bizonyítási teherviselést, és logikusan, mindenre kiterjedően megindokolta - az alperesével egyező, helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéseken alapuló - álláspontját, mely szerint a perben vitatott számlákban feltüntetett gazdasági események a számlák szerinti felek között ténylegesen nem valósultak meg. Helytálló indokát adta annak, hogy a felperes nemesfém felvásárló tevékenysége, ennek reá vonatkozó, önkörében kialakított (a per tárgyát nem képező) szigorú bizonylati rendje, a részéről történt eladási számlák kiállítása nem igazolja, hogy a vitatott számlákban feltüntetett számlakibocsátók adtak volna el a felperesnek nemesfémeket. Rámutat a Kúria arra, hogy a felperes, érvelésével ellentétben, a perrel érintett

számlakibocsátók tekintetében nem rendelkezett írásbeli szerződéssel.

Az alperes határozatának nincsen olyan része, amely azt tartalmazná, hogy felperes az általa értékesített árukat a számlakibocsátóktól vásárolta volna meg, illetve, hogy a vitatott számlák igazolták volna felperesnek a számlakibocsátóktól történő árubeszerzését. Az alperes a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként a számlakibocsátóknál a határozatában részletezett, bizonyítékokkal alátámasztott adatok alapján megalapozottan állapította meg, hogy nem rendelkeztek az általuk kiszámlázott számlázott nemesfém mennyiséggel ennél fogva ezt nem is értékesíthették a felperesnek. A felperesnek a számlák tartalmi hiteltelenségét, fiktív voltát vitató érvelése tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló kérelem, ami az előzőekben részletezettek miatt nem teljesíthető. Utal még e körben a Kúria arra is, hogy nem állapítható meg iratellenesség a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amelyre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

A felek által is hivatkozott Mahagében-Dávid ügyben kifejtettek szerint (37.) az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. (38.) A 2006/112/EK irányelv 167. és azt követő cikkeibe foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. (39.) Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héa rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet. Ugyanakkor (41.) az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112/EK irányelv elismer és támogat. (45.) Az adólevonási jog által biztosított előny megtagadható az adóalanytól, azonban objektív körülmények alapján bizonyítani kell, hogy az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. (46.) Azt az adóalanyt ugyanis, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112/EK irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből,

illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem.

A felperes a közigazgatási eljárásban és a perben sem tudta megnevezni, ennek következtében bizonyítani sem, hogy milyen jogcímen, mely jogszabály alapján és okiratok birtokában járt el a számlakibocsátó². nevében az a természetes személy (T. G.), aki - felperesi előadás szerint - a számlakibocsátó². néven kiállított számlákhoz kapcsolódik. Jogszerű gazdasági tevékenység folytatása érdekében az adózótól minimálisan elvárható követelmény, hogy ellenőrizze annak a személynek az eljárási, képviseleti jogosultságát, akivel üzleti kapcsolatba lép, akitől a határozatokban megjelölt jelentős volumenű és értékű árut beszerzi.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a számlakibocsátó²-re vonatkozó alperesi határozatrészek jogszerűségét helytállóan állapította meg, ugyanis - amellet, hogy bizonyított tény, miszerint a számlakibocsátó². a számlák szerinti gazdasági tevékenységet nem végezte el - az is igazolt objektív körülmények alapján, hogy felperes az általa folytatott adóköteles tényállás kapcsán nem tanúsított kellő körültekintetést. Ha így járt volna el, akkor tudnia kellett volna, hogy beszerzéseivel áfa kijátszását megvalósító ügyletben vett részt. E körben kiemeli a Kúria a következőket:

- a felperes vezérigazgatója e céggel nem tartotta a kapcsolatot, az ügyvezetőjét nem ismerte, a székhelyén nem járt, valós, tényleges működéséről információval nem rendelkezett,
- a nemesfém üzletág vezetője a céget és ügyvezetőit korábban nem ismerte, T. G. tartotta a kapcsolatot, de nem tudta, hogy milyen tisztséget tölt be számlakibocsátó²-ben. T. G. semmilyen jogviszonyban nem állt a céggel, nem az ügyvezetője, nem a tagja és nem is az alkalmazottja, meghatalmazás hiányában a cég törvényes képviselőjét nem láthatta el, ügyeit nem intézhette,
- a felperes semmilyen bizonyítékot nem csatolt be annak igazolására, hogy T. G. jogszerűen, meghatalmazás alapján intézte volna a számlakibocsátó². ügyleteit,
- annak ellenére, hogy e cég mintegy 263.000.000 Ft értékben bocsátott ki számlát a felperes részére, a vizsgálattal érintett időszakban bejelentett telephelye, tárgyi eszközei nem voltak, nem rendelkezett a működéséhez szükséges legalapvetőbb feltételekkel sem, több százmilliós forgalom mellett csekély összegű befizetendő áfát tüntetett fel, áfa bevallása teljes mértékben adóminimalizáló jelleget mutat.

A számlakibocsátó¹-gyel kapcsolatosan a Kúria álláspontja szerint - rögzítve, hogy ez a társaság sem végezte el a számlák szerinti gazdasági tevékenységet - a határozatokból, ezek hiányos indokolása

miatt, nem állapítható meg, hogy felperes részéről az adóköteles tényállás jogszerűsége érdekében mi a bizonyítottan elvégzett, és mi a hiányzó magatartás, azaz melyek azok az objektív körülmények, amelyek igazolják, hogy a felperes nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést az adókiírátszás elkerülése érdekében, tudott, illetve tudnia kellett volna az adókiírátszásban való részvételéről.

A bevétel eltitkolása az áfa szempontjából azt jelenti, hogy az adózó nem a valós árbevételére állapítja meg, vallja be a fizetendő adót. A perbeli esetben erre nem került sor, az alperes a fizetendő áfát a felperes bevallásával egyezően elfogadta. Az alperes határozata nem tartalmaz bizonyítékokkal alátámasztott tényeket bevétel eltitkolásra, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások felperes általi meghamisítására, megsemmisítésére vonatkozóan. A felperes alappal hivatkozott erre és arra is, hogy önmagában a fiktív számla befogadása még nem jelent bevétel eltitkolást, és nem minősíthető számviteli dokumentum felperes általi meghamisításának, megsemmisítésének sem, ezért a 75%-os bírságmérték alkalmazásának nem volt ténybeli alapja, az e tárgyban hozott érdemi döntés nem felel meg az Art. 170.§ (1) bekezdésének, 182.§ (1) bekezdésének. Utal ugyanakkor a Kúria arra is, hogy az adóbírság 50%-os mértéke az Art. 171.§ (1) bekezdése értelmében csak kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén mérsékelhető, ha megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben tőle elvárható körültekintéssel járt el, és az adóhatóságnak figyelemmel kell lennie az eset összes körülményére, így különösen az adóhiány nagyságára, keletkezésének körülményeire, az adózó jogellenes tevékenységének súlyára, gyakoriságára. E törvényhely szerinti szabályozásra figyelemmel az alperes nem követett el "kétszeres értékelést", "kétszeres szankcionálást".

A Kúria a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmének nem adott helyt, mert az Európai Unió Bírósága már több (alperesi határozatban és az ítéletben is megjelölt) ügyben értelmezte a jelen perre is irányadó jogszabályi rendelkezéseket, ezekkel az elsőfokú bíróság ítélete összhangban áll.

Nem alapos azt a felperesi előadást sem, amely a Kúria ítéleteivel, elvi határozataival való összeegyeztetlenségre vonatkozik. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt is, hogy „minden ügyletet önállóan kell vizsgálni”(5/2013. számú határozat). Az első fokú bíróság tehát jogszerűen járt el akkor, amikor az Európai Unió Bíróságának ítéleteiben kifejtetteket a jelen ügy releváns tényállási elemeivel egybevetve vizsgálta, értékelte, minősítette.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletnek az adóbírságra és kapcsolódóan a késedelmi pótlékra vonatkozó részeit teljes körűen, továbbá a számlakibocsátó1. számláival kapcsolatos adókülönbözetet érintő részét hatályon kívül helyezte, és ugyanezen körben az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, ezt meghaladóan a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alkalmazásával hatályában fenntartotta.

Az elsőfokú adóhatóságnak a megismételt eljárásban a számlakibocsátó1.-gyel kapcsolatosan, az adóköteles tényállás jogszerűsége érdekében folytatott adózói magatartást kell számba vennie, ha szükséges bizonyítást is folytathat, és a határozathozatalt követően döntésének indokolása legyen tételes, részletes és egyértelmű abban a körben, hogy a felperes tudta, illetve tudnia kellett volna, avagy sem, hogy adókijátszásban vett részt. Az e körben tett megállapításait követően az adóhiány ismeretében tud dönteni az adóbírság tekintetében, a Kúria ítéletében kifejtettek figyelembevételével, és számíthatja ki a késedelmi pótlékot is.

A peres felek a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81.§-ának (1) bekezdése alapján az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket maguk viselik.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986.(VI.26.)IM rendelet 14.§-án alapul.

Budapest, 2015. április 16.

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