

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.340/2014/13.szám

A Kúria a Réti, Antall és Társai Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. G. Szabó Tibor ügyvéd/, a dr. Chertes Attila ügyvéd s 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 jogtanácsos 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.32.753/2013/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 8. 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.32.753/2013/6. számú ítéletének az adóbírságra és a késedelmi pótlékra vonatkozó részeit teljes körűen, továbbá a S. C. Kft. számláival kapcsolatos adókülönbözetet érintő részét hatályon kívül helyezi, ugyanezen körben az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és 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, nemesfém-tartalmú 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.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ 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 fellebbezéseinek 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. május hónapra vonatkozóan meghozott adóhatározatok felülvizsgálata iránti keresetről döntött.

Az elsőfokú hatóság a 2012. június 25. napján kelt határozatával a felperes terhére összesen 120.834.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 57.135.000 Ft-ot adóhiánynak, 63.699.000 Ft-ot adófolyószámlát nem érintő adókülönbözetnek minősített, kötelezve a felperest 57.135.000 Ft adókülönbözet, 42.851.000 Ft adóbírság és 1.754.000 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./, a C. Kft. /a továbbiakban: számlakibocsátó2./ és a G. S. Kft. /a továbbiakban: számlakibocsátó3./ 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 székhelyén végzett helyszíni szemle, az ügyvezető édesanyjának: E.-né K. J.-nak a nyilatkozata, a telefonszám tudakozótól lekért adatok, a székhelyváltoztatás során megjelölt új székhelycímen: 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, Város Polgármesteri Hivatal Hatósági Osztályának, a kerületi Polgármesteri Hivatal Szabálysértési és Igazgatási Osztály Vállalkozói Csoportjának belföldi megkeresésre küldött válasziratai,

a számlakibocsátó2. vonatkozásában: meghatalmazott képviselőjének: J. E.-nek a nyilatkozata, a cég képviselőjére jogosult ügyvezetőjének: K. A.-nak írásbeli nyilatkozata a cég eladásáról, és az ehhez kapcsolódóan megküldött átadás-átvételi jegyzőkönyv tartalma, az új ügyvezető: B. T. Z. lakhelyén tartott helyszíni szemle, szülőjének nyilatkozata, az új ügyvezető lakcíme szerinti G. Polgármesteri Hivatal Igazgatási előadójának: Ny. G.-nak a tanúvallomása, a Gépjármű-nyilvántartási Információs Rendszer nyilvántartása, e cég bankjának: az MKB Bank Zrt.-nek, a kerületi Polgármesteri Hivatal Kereskedelmi Csoportjának válasziratai, a számlakibocsátó2.-nél 2011. január-március időszakra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés adatai, e vizsgálat során a volt ügyvezetőjének: K. A.-nak a nyilatkozata, és részéről az ellenőrzés során az adóhatóságnak átadott 6 db papírdosszié anyaga: bank-, vevők-, áfa-, szállítók-, szigorú számadású bizonylatok nyilvántartása, számlák, e cég nevében eljáró T. G. nyilatkozata, e cég **K.A.** megelőző ügyvezetőjének: T. D.-nek a levele, e cég részére arany, ezüst értékesítést kiszámlázó B. Kft.-nél az adóhatóság részéről 2011. január-március, továbbá a 2011. április-június 30. közötti időszakra végzett ellenőrzések adatai, e cég képviselőjének: K. S.-nak a nyilatkozata, a számlakibocsátókra vonatkozóan a felperes vezérigazgatójának: Sz. A.-nak, valamint nemesfém üzletág vezetőjének: K. L.-nak a nyilatkozatai, az adóhatóság részéről az É.-Z. Kft.-nél, az O.-Z. Zrt.-nél a nemesfém forgalmuk mennyiségére végzett adatok gyűjtését célzó ellenőrzés adatai, az O.-Z. Zrt. alkalmazottjának: S. E.-nek, Sz. né S. J.-nak, S. M.-nak, az É.-Z. Kft. ügyvezetőjének: S. L. E.-nek a nyilatkozata,

a számlakibocsátó3. vonatkozásában: a cég bejelentett székhelyén

végzett helyszíni szemle, a számlakibocsátó2.-nél végzett ellenőrzés során K. A. által tett nyilatkozat, a cég könyvelőjének: J. E.-nek a nyilatkozata, a BM Közigazgatási és Elektronikus Közszolgáltatások Központi Hivatala Népeségnyilvántartó Osztályának nyilvántartása, a kerület 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, mert a számlákon szereplő gazdasági események a feltüntetett felek között, a megjelölt módokon nem valósultak meg, amelyek miatt azok tartalmilag hiteltelen bizonylatoknak minősülnek. Az adózó pedig nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügyletek ne vezessenek adókiátszáshoz. Az adóhatóság a számlakibocsátó1. vonatkozásában megállapította, hogy:

- a felperes vezérigazgatója e céggel nem tartotta a kapcsolatot, az ügyvezetőit nem ismerte, a székhelyén nem járt, valós működéséről semmilyen információval nem rendelkezett,
- a nemesfém üzletág vezetője e társaságot nem ismerte korábban, az ügyvezetőit sem, a székhelyén nem járt, valós működéséről semmilyen információval nem rendelkezett, a cégtől csak cégkivonatot kért,
- a társaság 2010. augusztus 10-én kezdte meg tevékenységét 5.000.000 Ft törzstőkével és a vizsgált időszakban több mint 526.000.000 Ft értékben bocsátott ki számlát a felperes felé,
- az ellenőrzés megkezdése után a számlakibocsátó1.-gyel a felperes részéről a kapcsolatot senki nem tudta felvenni,
- a revízió többször próbálta utolérni a céget, azonban a megadott székhelycímeiken, lakcímeiken, telefonszámokon nem volt elérhető,
- a kapcsolódó vizsgálat kiírását követő székhelyváltozás és ügyvezető változás sem eredményezett kapcsolatot e céggel, változatlanul elérhetetlen,
- a számlakibocsátó1.-nek a vizsgálattal érintett időszakban sem bejelentett telephelye, sem alkalmazottai, sem tárgyi eszközei nem voltak, a részéről semmilyen iratanyag nem áll az adóhatóság rendelkezésére,
- az ügyleteinek körülményei nem kerültek tisztázásra, az általa a felperes felé kiszámlázott áruk eredete nem nyert igazolást,
- tényleges gazdasági tevékenységet a vizsgált időszakban bizonyítottan nem végzett, a felperes felé kiszámlázott nagy mennyiségű arannyal bizonyítottan nem rendelkezett, így azt nem is értékesíthette az adózó felé.

Az adóhatóság a számlakibocsátó2.-re vonatkozóan a következőket állapította meg:

- a felperes vezérigazgatója e céggel sem tartotta a kapcsolatot, ügyvezetőit nem ismerte, a székhelyén nem járt, a társaság 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 el sem láthatta, ügyeit nem intézhette,

- a revízió részére semmilyen írásos dokumentumot nem tudott a számlakibocsátó2., illetve T. G. bemutatni arról, hogy K. A. volt ügyvezető megbízásából ki és milyen jogon intézte a cég ügyeit,

- a számlakibocsátó2.-nek a vizsgált időszakban sem bejelentett telephelye, sem tárgyi eszköze, sem bejelentett alkalmazottai nem voltak, a működéshez szükséges legalapvetőbb feltételekkel nem rendelkezett,

- a revízió többször próbálta idézni és személyesen megkeresni a társaságot, azonban a megadott székhely címén, lakcímeiken és telefonszámon nem volt elérhető, a megkeresésekre nem reagált, távolmaradását nem mentette ki,

- a beszállítójának: a B. Kft.-nek az ügyvezetője az ügyletekkel kapcsolatos legalapvetőbb kérdésekre sem tudott választ adni, érdemi információval nem rendelkezett,

- a B. Kft.-nek a vizsgált időszakban alkalmazottja, tárgyi eszközei, telephelye, raktára nem volt, a működés legalapvetőbb feltételeivel nem rendelkezett, iratanyagot a revízió rendelkezésére nem tudott bocsátani,

- a számlakibocsátó2. részéről számlázott áruk eredete nem igazolt annak ellenére, hogy a vizsgált időszakban több mint 208.000.000 Ft értékben bocsátott ki számlát a felperes részére.

Az adóhatóság a számlakibocsátó3.-ra vonatkozóan megállapította, hogy

- 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 számlakibocsátó3.-ban. 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 el sem láthatta, ügyeit nem intézhette,

- a revízió részére semmilyen írásbeli dokumentum nem állt arra vonatkozóan, hogy az ügyvezető megbízásából, ki és milyen jogon intézte a számlakibocsátó3. ügyeit,

- annak ellenére, hogy e cég mintegy 129.000.000 Ft értékben bocsátott ki számlát a felperes részére, a vizsgálatnál érintett időszakban sem bejelentett telephelye, sem tárgyi eszközei nem voltak, nem rendelkezett a működéséhez szükséges legalapvetőbb feltételekkel sem,

- a számlakibocsátó 3. részéről semmilyen iratanyag nem került a revízió részére bemutatásra, a számlában feltüntetett áru eredete nem igazolt.

Az alperes kifejtette, hogy a zálogházak működésével kapcsolatos adatgyűjtés 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 azon felperesi hivatkozást, hogy belföldi, érvényes adószámmal és a Nemesfémvizsgáló és Hitelesítő Igazgatóság (NEHITI) engedélyével rendelkező adóalanyok között történtek az ügyletek. Álláspontja szerint sem az adóalanyiség, sem a NEHITI engedély nem alkalmas arra, hogy igazolja az adott számlakibocsátó alapvető működési feltételeit, ugyanis a NEHITI engedély megléte 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 nem rendelkeztek.

Az alperes az Európai Unió Bírósága (EU Bíróság), a Legfelsőbb Bíróság/Kúria joggyakorlatára hivatkozással - ítéletek megjelölésével - kifejtette, objektíven igazolta, hogy a felperes nem tett meg minden ésszerű, elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesített ügylet ne vezessen adókiátszáshoz. Az újonnan alakult, illetve kezdő társaságoktól feltűnően nagy értékű számlák esetében a cégkivonat lekérésével és a NEHITI engedély számonkérésével ellenőrizte a cégeket, anélkül, hogy tevékenységükről, működésükről, beszállító partnereikről, a cég nevében eljáró személyek képviseleti jogosultságáról tájékozódott volna. Kiemelten lényeges ez annak ismeretében, hogy a vizsgált időszakban e cégek adták a felperes beszerzéseinek több mint 50%-át anélkül, hogy tevékenységet végeztek volna, székhelyeiken működésre utaló jelek tapasztalhatóak lettek volna. Az ismeretlen eredetű nemesfémmé feldolgozott arany, ezüst a számlakibocsátóktól nem származhatott.

Az alperes méltányosság gyakorlására alapot adó körülményt az adóbírság kiszabása körében nem tárt fel.

A felperes keresetében a másodfokú határozat megváltoztatását, a terhére megállapított fizetési kötelezettségek törlését és az igényelt áfa levonására való jogosultságának megállapítását, illetve a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az alperes eljárási és anyagi jogi jogszabályok megsértésével meghozott határozata jogsértő.

Az adóhatóság nem tett eleget ugyanis az Art. 97.§ /4/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettségének, a rendelkezésére álló tényleges és valós tartalmú bizonyítékok értékelését mellőzte, tartalmukat bizonyítatlanul cáfolta, a számlák fiktív voltát kizárólag közvetett módon próbálta meg alátámasztani. Az Art. 97.§ /6/ bekezdés második fordulatával teljesen ellentétes jogértelmezést alkalmazott azzal, hogy kijelentette, ha a lefolytatott bizonyítási eljárás sikerre nem vezet, ennek következményei nem háríthatók át a központi költségvetésre, így az adózó terhére esik.

Előadta, hogy a számlakibocsátókat ellenőrizte, méghozzá a társaságok nyilvános cégadatait, amelyekből megállapítható volt, hogy működő és adószámmal rendelkező cégek. Az ügylet speciális jellegére tekintettel megbizonyosodott továbbá arról is, hogy rendelkeztek érvényes, a NEHITI által kiadott engedéllyel. Az adóhatóság sem vitatta a gazdasági események részletes, meglévő dokumentumait: számlák, megrendelések, visszaigazolások, a nemesfém mozgáshoz kapcsolódó bizonylatok, olvasztási díjak számlái, átutalások. Rendelkezett tehát minden olyan információval és dokumentummal a számlakibocsátók vonatkozásában, amelyeket tudni, illetve birtokolni szükséges az üzleti kapcsolat létesítéséhez, az ügylet lebonyolításához, és végeredményben 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 felperes és a számlakibocsátók között létrejöttek. Az alperes olyan bizonyítékokra nem hivatkozott, amely megcáfolná az ügyletek számlakibocsátók általi teljesítését, és nincs bizonyíték arra vonatkozóan sem, hogy a terhére értékelt körülmények többsége az ügyletek teljesítésekor is fennállott volna.

A számlakibocsátók a NEHITI engedélyével rendelkeztek - amely tényre az adóhatóság nem fektetett kellő hangsúlyt -, azaz egy közigazgatási szerv megbizonyosodott arról, hogy az engedélyesek az adott időszakban rendelkeztek a tevékenységhez szükséges feltételekkel.

A perbeli áruk adásvételének szigorú, szabályozott rendszerét az alperes sem vitatta. [1./ Az eladó felkeresi a felperest és jelzi, hogy a tulajdonában lévő terméket el kívánja adni. 2./ Ártárgyalás. 3./ Az eladó partnerként történő rögzítése a cégkivonat, a NEHITI engedély, az aláírási címpéldány és a pénzmosási adatlap kitöltése alapján a képviselő által. 4./ Szerződéskötés. 5./ Átvételi és olvasztási időpont kijelölése. 6./ Az eladni kívánt termékek

átvétele. 7./ Mérési jegyzőkönyv. 8./ Az átadott tört arany tömbösítése. 9./ A tömbösítési jegyzőkönyv kiállítása, laborvizsgálati jegyzőkönyv készítése. 10./ A számla kiállítása a szállító felé a bér munka szolgáltatásról. 11./ A vizsgálat eredményéről a nemesfém gazdálkodási osztály részéről értesítés az eladó felé. 12./ Az eladó számlájának kiállítása. 13./ A számla iktatása, ellenőrzése és fizetése.] A számlakibocsátóknál pedig nincs feltétlenül szükség saját tulajdonú gépkocsira, irodára, alkalmazottakra, amelyek hiánya önmagában nem támaszthatja alá az adóhatósági következtetéseket.

Az alperes részéről a zálogházakkal végzett összehasonlítás alapja nem megfelelő, mivel tevékenysége a zálogházakétól alapvetően különbözik. Magyarországon a NEHITI mellett felperes az egyetlen olyan engedélyező labor, amely nemesfémek meghatározására specializálódott. Ebből következően természetes, hogy nagykereskedelmi volumenét összevetve a vizsgált zálogházak kiskereskedelmi tevékenységével, szignifikáns eltérés tapasztalható.

A felperes az EU Bíróságnak a Mahagében Kft. és a NAV, illetve Dávid Péter és a NAV közötti, C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügye, az Optigen ügy részletes ismertetésével hangsúlyozta, a hatóság az adólevonás jogát csak akkor tagadhatja meg, ha bizonyítja, hogy az adózó tudott a kibocsátó érdekkörében felmerülő szabálytalanságokról, aminek bizonyítása vonatkozásában elmaradt. Álláspontja szerint - figyelemmel a Kúria EBH2005. 1258 számon döntésében foglaltakra is - kellő körültekintéssel járt el, a számlakibocsátók érdekkörében felmerült esetleges szabálytalanságok pedig a terhére nem értékelhetők. A megrendelt mennyiségű nemesfémeket minden alkalommal határidőben, a szerződésben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesítették. Nem volt indokolt azt feltételezni, hogy működésük nem szabályszerű, arra ráhatása nem volt.

A felperes méltánytalannak tartotta az állítólagos, és neki fel nem róható fiktív számlák miatti súlyos adóbírság kiszabását azzal, hogy a 75%-os mérték alkalmazásának törvényi feltételei vonatkozásában nem is teljesültek. A kérdéses áfa összegét átutalta a beszállítói részére, majd azt le is vonta, 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 vitatott számlák fiktív bizonylatok.

Rögzítette, azzal, hogy az alperes - az értékesítéshez kapcsolódó, fizetendő áfa körében - elfogadta a felperes által értékesített nemesfém mennyiséget, nem ismerte el azt, hogy az eladott árut a számlán 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 az adóhatóság rendelkezésére álló bizonyítékok egyértelműen igazolták, hogy a számlakibocsátók semmilyen gazdasági tevékenységet nem végeztek, tevékenységük kizárólag a számlák kiállítására korlátozódott, a nyilatkozatok pedig azt támasztották alá, hogy a felperes irányába 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 tevékenységet nem végeztek, amelyek után bekövetkezett változások rögzítése a számlák fiktiivségének 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 rendelkeztek volna működésük feltételeivel.

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 a töredékét bonyolították a számlakibocsátók által számlázott forgalomnak, mely körülmény is alátámasztja a számlák fiktivitását.

Ezt követően az elsőfokú bíróság vizsgálat tárgyává tette, hogy felperes az adókiátszásról tudott-e, avagy tudhatott-e. Álláspontja szerint, ha az adóhatóság bizonyítja az ügylet fiktív voltát, azaz azt, hogy a számla szerinti felek között a feltüntetett módon a gazdasági esemény nem történt meg, akkor fel sem merülhet az adóalany tudattartalmának a vizsgálata. Emellett megállapította azt, hogy a felperes nem tanúsított kellő körültekintést. Egyrészt maga is úgy nyilatkozott, hogy a számlakibocsátó társaságok székhelyén nem járt, nem vizsgálta a személyi, tárgyi feltételeiknek a fennállását, hogy jogosult személlyel tartotta-e a társaságok részéről 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 és keresete teljesítését, illetve az ítélet hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését, továbbá az EU Bíróságánál előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését kérte.

Álláspontja 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.

Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság eljárási jogszabálysértést nem állapított meg az adóhatóság részéről annak ellenére, hogy az alperes a számlakibocsátó2.-nél végzett vizsgálat eredményéről készült jegyzőkönyvet és határozatot nem ismertette az adózóval, megsértve ezzel a tisztesség eljáráshoz való jogát is. A per utolsó tárgyalásán indítványt terjesztett elő a kapcsolódó vizsgálatokat lezáró határozatok megtekintésére, amely indítványa elutasításának indokait - a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltak ellenére - az ítélet sem tartalmazza.

A felperes jogértelmezése szerint az elsőfokú bíróság az uniós jogot helytelenül értelmezte, mert az alperesnek objektív körülmények alapján azt kellett volna bizonyítania: az adózó tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy a számlakibocsátók nemesfémeket valójában nem tőlük vette meg. Az Európai Unió Bírósága az elsőfokú bíróság érvelésével ellentétben nem tett különbséget a számla fiktitvása, és az adózótól elvárható körülmények kategóriái között, ez a különbségtétel kizárólag a magyar adóhatóság és bíróság jogértelmezésében jelenik meg, mint az áfa levonási jog megtagadására egymástól függetlenül is okot adó esetkörök. E megkülönböztetés ellentétes az uniós joggal. Az elsőfokú bíróság továbbá tévesen értelmezte a Kúria Kfv.V.35.122/2013/6. számú ítéletét is, mert az abban értékelt adóügyben - ellentétben a perbeli esetekkel - bizonyítottan nem volt valós a gazdasági esemény.

A felperes álláspontja szerint, ha a magyar bíróságoknak a kellő körülmények összefüggéseiből szükséges volt az EU Bíróság véleményét kikérni, akkor nyilvánvalóan szükséges ugyanezt megtenni a számla fiktitvásaival kapcsolatosan is, ezért e körben az EU Bíróságánál előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta.

A Kúria 5/2013. és 14/2014. elvi határozataival ellentétes az elsőfokú bíróság ítélete, ugyanis az adókiátszás bizonyítottóságának hiányát észlelnie kellett volna. Az alperes nem bizonyította, hogy a felperes esetleges adókiátszásról tudott, avagy arról tudnia kellett volna, és nem is állította, hogy az ügy alapját képező számlák áfa tartalma tekintetében követtek el adókiátszást, így az áfa levonás joga nem tagadható meg.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a továbbiakban részletezte, hogy az alperes a számlák fiktitv voltát nem bizonyította (3.4.), hogy az ítélet iratellenes megállapításokat tartalmaz, ugyanakkor világos érvelést arra vonatkozóan nem (3.6.), hogy milyen objektív tények bizonyították felperes részéről az adókiátszásban való tudatos részvételt.

Vitatta az adóbírságra vonatkozó ítéletrész jogszerűségét is.

Álláspontja szerint a fiktív számla befogadása nem jelent 75%-os bírságmértéket megalapozó bevétel eltitkolást, a nyilvántartás meghamisítását, megsemmisítését.

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 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.§ /1/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. E jogszabályhelyek nem szabályoznak lehetőséget a Kúriának a felülvizsgálati kérelem kiegészítésének, kiterjesztésének a felülvizsgálatára (BH1988. 83., BH1998. 588.) A felperes részéről a felülvizsgálati eljárás kezdeményezésének végső határnapját követően előterjesztett beadványoknak azon részeit, amelyben a felülvizsgálati kérelemben meghatározott jogszabályokon és indokokon túl, további érvek és jogszabályhelyek alapján vitatta a jogerős ítéletet, a Kúria nem értékelhette.

A Pp. 275.§ /1/ bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt (BH2002. 29., BH2012. 179.). E jogszabályhelyben előírtak alkalmazásával a Kúria a felülvizsgálati eljárásban benyújtott bizonyítékokat nem vizsgált és nem értékelt.

A Kúria az előterjesztett eljárási jogszabálysértések okán rámutat arra, hogy a bírósági felülvizsgálathoz megkívánt feltételeket határozta meg a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK 31. számú állásfoglalása, amely további alkalmazását a 6/2010.(XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozat a Legfelsőbb Bíróság által hozott egyes jogegységi határozatokról és állásfoglalásokról címmel 2010. november 25-től megtiltotta. Ennek indokát a Közigazgatási Kollégium - egyebek mellett - abban jelölte

meg, hogy e KK állásfoglalás a meghozatala óta bekövetkezett jogszabályváltozásokra figyelemmel meghaladottá vált. A KK 31. azt tartalmazta, hogy eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat. E tartalom a Pp. 339.§ /1/ bekezdésébe került 2012. február 1-től, és a módosítás szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A felperesnek tehát a perben a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján azt kellett bizonyítania, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértéseket követett el.

Kiemeli a Kúria, hogy 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 állításait felperes bizonyítani köteles. Mindezek folytán a felperesnek egyrészt igazolnia kellett, hogy a hatóság eljárási jogszabálysértéseket követett el, másrészt, hogy azok az ügy érdemi elbírálására kihatottak.

A felperes felülvizsgálati kérelmében konkrétan meghatározta, hogy a számlakibocsátó2.-re vonatkozóan törvénysértő a jogerős ítélet, mert az elsőfokú bíróság eljárási jogszabálysértésként nem értékelte az adóhatóság részéről „e cégnél végzett vizsgálat eredményéről készült iratok” ismertetésének elmaradását, továbbá a vonatkozó bizonyítási indítványát indokolás nélkül utasította el. Rögzíti a Kúria, hogy iratszerűen tartalmazza a jogerős ítélet az adóhatóság eljárásának ismertetése körében a számlakibocsátó2.-nél végzett vizsgálatot, továbbá az első- és a másodfokú határozat, hogy a számlakibocsátó2.-nél a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, társhatóság által végzett ellenőrzésnek illetve e cég felé számlákat kiállító B. Kft-nél folytatott kapcsolódó ellenőrzésnek az adatait használta fel. Azt a felperes is elismerte a felülvizsgálati kérelmében, hogy a számlakibocsátó2.-vel kapcsolatosan az ellenőrzés eredményeként meghozott és jogerőre emelkedett határozatra az alperes csak a perben hivatkozott.

A Kúria szerint mivel a számlakibocsátó2.-nél és a B. Kft-nél végzett ellenőrzések felhasznált adatait a perrel érintett közigazgatási eljárás jegyzőkönyve és az adóhatározatai (részletes ismertetéssel) tartalmazzák, illetve a másodfokú határozat meghozatalát követő időpontban, a számlakibocsátó2.-re vonatkozóan meghozott határozatra az alperes értelemszerűen nem hivatkozott, így az adóhatóság sem adótitoknak az eltitkolását, sem bizonyítékoknak az adózóval történő ismertetés nélküli alkalmazását nem valósította meg, így nem sértette meg a tisztességes eljárás

elvét sem. Az elsőfokú bíróság annak megállapítása mellett, hogy Art.-nek az adóhatóság részére a kapcsolódó vizsgálat eredményének ismertetési kötelezettségét előíró 100.§ /4/ bekezdése megsértésére a felperes nem hivatkozott, vizsgálta ítéletében az egyéb ellenőrzések, és kapcsolódó vizsgálatok során beszerzett adatoknak a felperessel való megismertetését, megállapítva annak megtörténtét.

A felperes nem vitatta, hogy a perrel érintett másodfokú határozat meghozatalát időben követte a számlakibocsátó2.-re vonatkozó határozat meghozatala, így az elsőfokú bíróság nem sértett bizonyítási szabályt azzal, hogy olyan határozatot, amelyet meghozatala hiányában az alperes nem értékelhetett, nem szerzett be, illetve a Pp. 221.§ /1/ bekezdése sem sérült azzal, hogy ezt részletesen nem indokolta.

Az a tény, hogy a per során ismertté vált tényeket is értékelt az elsőfokú bíróság (pl.: a számlakibocsátó2.-re jogerőssé vált a határozat), sem az ítéletet, sem az adóhatóság határozatát nem teszi jogsértővé. Közigazgatási perben a felperes a felülvizsgálni kért határozat jogszerűségét vitatja, ezért a Pp. 330.§ /2/ bekezdése alapján e pertípusban a keresetlevelet jogszabálysértésre hivatkozással kell benyújtani. A Pp. 3.§ /2/ bekezdésének azon alapelvi előírása, hogy a bíróság a kérelmeket tartalmuk szerint veszi figyelembe, nem jelenti azt, hogy a bíróság határozza meg a fél helyett a hatóság által megsértett jogszabályt. A felperes ettől eltérő jogértelmezése téves.

A Kúria megállapította, hogy felperes az adóhatóság eljárásában az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértést nem bizonyított, amely miatt az elsőfokú bíróság a határozatok hatályon kívül helyezéséről nem rendelkezhetett.

Az adólevonási jog tárgykörben rögzíti a Kúria, hogy 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 (közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 2.§ /3/ bekezdés).

A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok, nem nyert bizonyítást, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események megtörténtek volna.

Az általa indított közigazgatási perben a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján a felperesnek bizonyítania kellett az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása nem fedi a valóságot, és a befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen, bizonyítatlansága okán elutasította.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybevételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. Közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetében szabályozott speciális szabályozás alapján a felülvizsgálni kért közigazgatási 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 a felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján (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 abban a kérdésben, hogy a számlák szerinti gazdasági tevékenységet elvégezték-e a számlakibocsátóként feltüntetett cégek a felperes részére, nem állapított meg.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helytálló döntéssel

értett egyet az e részében jogszerű adóhatározatoknak azzal a felperes részéről sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben meg nem cáfolt, az adóhatóság bizonyított tényeken alapuló megállapításával, hogy nem valósult meg a számlákon feltüntetett felek között a megjelölt gazdasági esemény.

Ítéletében - e körben - az elsőfokú bíróság Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, 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, minden részében megindokolta - az alperesével egyező - azon álláspontját, hogy a perbeli számlákban feltüntetett gazdasági esemény a valóságban nem valósult meg. A felperes nemesfém felvásárló tevékenysége, annak 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.

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 történt árubeszerzését. Az alperes a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként a számlakibocsátóknál és a számlakibocsátó2. beszállítójánál is azt állapította meg, hogy a számlázott nemesfém mennyiséggel nem rendelkeztek, azaz amit a beszállító nem adott el a számlakibocsátó2.-nek, azt a számlakibocsátó2. sem értékesíthette a felperesnek, amely bizonyított állítás körében az alperes az Art.-nek az ugyanazon jogviszony alanyainál tett megállapítások azonos minősítését előíró 130.§-ára helytállóan hivatkozott.

A továbbiakban a Kúria vizsgálta azt, hogy a felperes mit tett meg az általa folytatott adóköteles tényállás jogszerűsége érdekében, és tevékenységét miként minősítette az adóhatóság illetve az elsőfokú bíróság.

Az EU Bíróság részéről 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 cikkeiben 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 hēa 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 sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben nem tudta megnevezni, ennek következtében bizonyítani sem, hogy milyen jogcímen, jogszabály alapján és okiratok birtokában járt el a számlakibocsátó2. és -3. nevében az a természetes személy (T. G.), aki - felperesi előadás szerint - a számlakibocsátó2. és -3. néven kiállított számlákhoz kapcsolódik. A jogszerű gazdasági tevékenység folytatása érdekében az adózó részéről minimálisan elvárható követelmény, hogy ellenőrzi annak a személynek az eljárási jogosultságát, akivel üzleti kapcsolatba lép, illetve a perbeli nagyságú volumenű beszerzést eszközöl. A felperes azon állítása, hogy megvizsgálta a számlakibocsátó2. és -3. cégiratait, illetve e cégek nevében jelentkező személy felmutatta a társaság érvényes NEHITI engedélyét, nem elégséges a jogszerű eljárásának igazolásaként annak ismeretében, hogy azt sem tudta, a számlakibocsátó2.-vel és -3.-mal kapcsolatosan ki az a személy, aki e cégek nevét megjelölve eljár és akitől - állítása szerint - közel 2,9 kg aranyat és 0,5 kg ezüstöt, illetve 10,5 kg aranyat és 200 kg ezüstöt vásárolt.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a számlakibocsátó2.-re és -3.-ra vonatkozó alperesi határozatrészek jogszerűségét helytállóan állapította meg, ugyanis - amellet, hogy bizonyított tény, miszerint a számlakibocsátó2. és -3. a számlák szerinti gazdasági tevékenységet nem végezték el - az is igazolt, hogy felperes az általa folytatott adóköteles tényállás jogszerűsége érdekében nem járt el, mert ha eljár volna, akkor tudnia kellett volna, hogy beszerzéseivel áfa kijátszását megvalósító ügyletben vett részt. Az alperes által bizonyított objektív körülmények alapján az elsőfokú bíróság számlakibocsátó2.-re és -3.-ra vonatkozó ítéletrészei jogszerűek.

A számlakibocsától.-gyel kapcsolatosan a Kúria álláspontja szerint - rögzítve, miszerint a számlakibocsától. sem végezte el a számlák szerinti gazdasági tevékenységet - a határozatokból, azok hiányos indokolása okán, 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 tudta, vagy tudnia kellett volna az adókiátszásban való részvételéről.

Az Art. 170.§ /1/ bekezdése értelmében adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke - ha e törvény másként nem rendelkezik - az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 75%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Az adóhatóság a számlakibocsátók számláihoz kapcsolódó adóhiány vonatkozásában a felperes részéről bevétel eltitkolást, a könyvelés dokumentumainak meghamisítását, megsemmisítését nem állapította meg, ezért a 75%-os bírságmérték alkalmazásának nem volt ténybeli alapja.

A Kúria a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmének (Pp. 155/A.§) nem adhatott helyt, mert nem került sor olyan nemzeti jogszabályhely alkalmazására, amely ellentétes lenne és ezért ütköztetni kellene az Európai Unió jogával, jogelveivel és joggyakorlatával. Az ügyben alkalmazott jogszabályokat az EU bíróságának már meghozott ítéletei értelmezik, így a perben azok az eljárt bíróságok részéről alkalmazhatóak voltak.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§ /4/ bekezdése alapján a jogerős ítéletnek az adóbírságra és kapcsolódóan a késedelmi pótléokra vonatkozó részeit teljes körűen, továbbá a számlakibocsától. 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 hatóságnak a megismételt eljárásban a számlakibocsától.-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 adókiátszásban vett részt.

A Kúria rögzíti, hogy a Kfv.V.35.338/2014/13. számú kúriai ítélet tény- és jogazonos ügyben (csak a vizsgált időszak volt más, és a

számlakibocsátó3. nem szerepelt benne) azonos jogi indokok alapján azonos döntést hozott.

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. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró