

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.474/2014/5.szám

A Kúria a dr. Magyar István ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Nagy Gabriella 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 20. napján kelt 26.K.30.033/2014/8. számú ítélete ellen a felperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.30.033/2014/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 75.000 (hetvenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperes, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 880.000 (nyolcszáznyolcvanezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2008. szeptember hónapban adólevonást gyakorolt az E. Kft. (Kft.) által gépjavításról, szerviz átalányról kibocsátott 14 számla alapján.

Az adóhatóság a felperesnél általános forgalmi adó (áfa) adónemben 2008. július-szeptember hónapokra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az alperes a 2010. augusztus 4. napán kelt határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, a felperes terhére 8.800.000 Ft áfa adókülönbözetet írt elő, amelyből 5.400.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, adóbírsággal sújtotta, késedelmi pótlékot számított fel. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 71-72. §-ára,

97. §-ára, 138. § (1) bekezdésére, 165. § (1) és (3) bekezdéseire, 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) bekezdésére, 178. § 3. pontjára, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. §(1) bekezdésére, 120. §-ára, 127. § (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Szt.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (1) és (3) bekezdéseire alapította. Határozatában - a felperes által bemutatott iratok, a felperesi képviselő nyilatkozata, a számlakibocsátónál azonos időszakra és adónemre lefolytatott vizsgálat, a számlakibocsátó bizonylatok szerinti alvállalkozóinál végzett ellenőrzések, belföldi jogsegély keretében kapott hatósági tájékoztatás, a felperes egyéb vállalkozójának és megrendelőjének nyilatkozatai alapján - azt állapította meg, hogy a Kft. számlái tartalmilag hiteltelenek, a számlakibocsátó nem rendelkezett a munkák elvégzéséhez szükséges személyi, tárgyi feltételekkel, a munkák tényleges elvégzői nem ismertek. A számlákat létező adóalany bocsátotta ki, felperes által továbbszámházott munkák elvégzésre kerültek, de a Kft. számlái valótlán tartalmúak, a számláiban feltüntetett gazdasági események ugyanis nem a számla szerinti felek között valósultak meg. Az alvállalkozók nem végeztek vákuumtechnikai berendezésekkel kapcsolatos javítást, karbantartást. A Kft. és a felperes által kiállított javítási, karbantartási számlák egymással nem összeegyeztethetőek. Az ellenőrzési és hatósági eljárás során feltárt tényekre, körülményekre, a számlák hiteltelen voltára figyelemmel általában elvárható magatartás tanúsításának megállapítása felperes esetében nem merülhet fel, ezért kizárt az adóbírság mérséklése, és a felperes javára kivételes méltányosság gyakorlására okot adó körülmény sem állapítható meg.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, az alperes új eljárásra kötelezését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét részben találta alaposnak, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte a 26.K.35.011/2010/18. számú ítéletében.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.V.35.660/2012/10. számú végzésében a 26.K.35.011/2010/18. számú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította, amelyre nézve iránymutatást adott.

Az új eljárás eredményeként hozott 26.K.30.033/2014/8. számú ítéletében az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes tényállás tisztázási kötelezettség megsértésére vonatkozó érvelése nem alapozza meg a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezését, mert a Kft. kapcsán sor

került kapcsolódó vizsgálatra, a tanúmeghallgatást pedig a peres eljárás során foganatosította, ezért a bizonyítási eljárás hiányosságai orvoslásra kerültek. Az alperes széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, mely során nyilatkozatokat szerzett be a vevőktől, alkalmazottaktól, helyszíni ellenőrzést tartott, kapcsolódó vizsgálatokat végzett, értékelte a rendelkezésére álló, illetve a rendelkezésre bocsátott valamennyi dokumentumot, számviteli bizonylatot, megkereséseket adott ki, amelyek eredményeként feltárta és határozatában ismertette az ügy érdemi eldöntése szempontjából valamennyi releváns tényt és ezeket összességében értékelve megalapozott és jogszerű döntést hozott. Önmagában az a tény, hogy az egyes bizonyítékokat a felperes az alperestől eltérően értékeli, jogszabálysértést nem valósít meg. Alaptalan a felperesnek az az érvelése is, mely szerint az adóhatóság kizárólag a felszámolási eljárás miatt következtetett a gazdasági esemény tényleges megtörténtének hiányára. Az iratokból ugyanis egyértelműen megállapítható, hogy az ellenőrzés során a felperes bocsátotta rendelkezésre azt a kimutatást, amely tartalmazza, hogy a vizsgált időszakban általa befogadott számlákhoz milyen kimenő számlák tartoznak, azaz hová számlázott tovább. Az adóhatóság pedig az érintett társaságok képviselőinek megkeresése és nyilatkozata alapján állapította meg, hogy a kiállított számlák nem kapcsolódhatnak a felperes által befogadott és adólevonási jog gyakorlásához felhasznált bizonylatokhoz. A felperes által az új áru eladás előtti tesztelése, bevizsgálása tárgyában kifejtett okfejtés sem bizonyítja az alperesi határozat jogszabálysértő voltát. A vitatott számlákon megjelölt gazdasági események ugyanis egyik esetben sem utalnak tesztelésre. A szerződések, teljesítésigazolások sem támasztják alá, hogy a Kft. az új áruk eladás előtti tesztelését elvégezte volna.

A felperes a perben sem igazolta a vitatott számlák tartalmi hitelességét. Az anyagköltség tételes kiszámlázása és a szervizelés közötti összefüggés fennállása vagy hiánya sem alkalmas az alperesi határozat jogszabálysértő voltának alátámasztására, mert nem hat ki az adó megállapítás alapját képező számlák hitelességének megítélésére. A perben meghallgatott tanú sem igazolt vallomában, olyan tényt vagy körülményt, amely ezt alátámaszthatta volna, a tanúvallomás alapján sem vált ismertté a tényleges munkavégzők személye és nem nyert bizonyítást a számlakibocsátó részéről történő teljesítés.

A számlák alapját képező gazdasági esemény speciális szakértelmet igénylő munka volt, ezért a kellő körültekintés részeként értékelhető, hogy a szerződéses kapcsolat kezdetén a felperes próbamunka során győződött meg partnere teljesítő képességéről. A több éve fennálló és jól működő szerződéses kapcsolatban elvárható magatartás nyilvánvalóan nem foglalja magába a szerződéses partner cégadatainak gyakori ellenőrzését, de ez nem vezethet ahhoz, hogy a szerződő felek egymás aktuális adatairól ne tájékozódjanak. A számlák tartalmi hitelessége körében nem csak azt a körülményt kell

vizsgálnia, hogy a gazdasági esemény egyáltalán végbe ment-e, hanem azt is, hogy a gazdasági esemény a számlákban szereplő felek között és úgy történt-e meg, ahogyan az a bizonylatból kitűnik. Önmagában a számlákon feltüntetett szolgáltatások teljesedése a számlák teljes körű tartalmi hitelességét nem támasztja alá. Az alperes határozata az előzőekben részletezettekre figyelemmel megfelel az anyagi jogi jogszabályoknak, és eljárásjogi szempontból sem valósít meg az ügy érdemi eldöntésére kiható, hatályon kívül helyezést megalapozó jogszabálysértést.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy az új eljárás eredményeként hozott jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében, 339/A. §-ában, az Áfa tv. 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, az Szt. 15. § (3) bekezdésében, 165. §(2) bekezdésében és 166. § (1) és (2) bekezdéseiben foglaltaknak. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az új eljárásban jogsértően járt el, mert az alapeljárásban feltárt tényeket és bizonyítékokat újra értékelve hozta meg a korábbi ítéletével ellentétes tartalmú döntést, és nem adta indokát a két ítélet közötti eltérésnek. Fenntartotta a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint közte és a Kft. között a számláknak megfelelően valósult meg a gazdasági tevékenység, ezt alátámasztja az ügyvezetők nyilatkozata, a perben meghallgatott tanú vallomása is, és az alperes nem bizonyította a határozatában foglaltak megalapozottságát és jogszerűségét. Sérelmezte a jogerős ítélet 8. oldal második és harmadik bekezdésében, illetve 9. oldal harmadik bekezdésében rögzített indokolásban foglaltakat is.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 275. § (5) bekezdése értelmében, ha a Kúria a bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, akkor a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására kötelező utasításokat ad. A Kfv.V.35.660/2012/10. számú végzésében a Kúria a rendelkezésére álló adatok alapján azt állapította meg, hogy az alperes nem követett el olyan ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárási jogszabálysértést, ami a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adhatott volna. A peres eljárás során ugyanis a felek élhettek a bizonyítás lehetőségével és a tárgyalás berekesztése előtt nem volt további bizonyítási indítványuk, ezért nem állapítható meg olyan ok, amely további bizonyítás lefolytatását vagy az adóhatóság új eljárásra kötelezését indokoltá tenné. Rámutatott ebben a végzésben a Kúria arra is,

hogy az elsőfokú bíróságnak kell értékelnie valamennyi rendelkezésre álló bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is az új eljárás során, tekintettel arra, hogy a közigazgatási perben a bíróság kompetenciájába tartozik a közigazgatási és a peres eljárás során feltárt valamennyi adat értékelése, egybevetése és az ügy érdemi eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályoknak megfelelő ténybeli és jogkövetkeztetések levonása.

Az elsőfokú bíróság az új eljárást a Kft.V.35.660/2012/10. számú végzésben foglaltaknak megfelelően folytatta le, tehát a Pp. 275. § (5)-(7) bekezdésében foglaltak szerint eljárva, az új eljárásban hozott határozat megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak is. Iratszerűen és helytállóan rögzítette, hogy a peres eljárás során megtörtént a bizonyítási eljárás hiányosságának orvoslása és minden olyan előtáráásra került a felek részéről, amely az érdemi határozat hozatalhoz szükséges. Hangsúlyozza e körben a Kúria, hogy a felperes az új eljárás során, de a felülvizsgálati kérelmében sem tudott megjelölni egyetlen egy olyan konkrét adatot, tény, körülményt vagy bizonyítékot, amely az ügyben még további bizonyítás lefolytatását indokoltá tehetné volna.

Alaptalan a felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett azon érvelés is, mely szerint az elsőfokú bíróság az új eljárás eredményeként ugyanazon adatokat, tényeket, körülményeket és bizonyítékokat vonta volna értékelési körébe, mivel az előzőekben nevesítésre került Kúriai végzés értelmében éppen az adott alapot az ítélet hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezésére, hogy valamennyi adat egyenkénti és egymással történő egybevetését, értékelését az elsőfokú bíróság korábban elmulasztotta.

Az elsőfokú bíróságnak az új eljárás során a Pp. 275. §(5) bekezdésében foglaltakra figyelemmel az alperes keresettel támadott másodfokú jogerős adóhatósági határozatának bírósági felülvizsgálatát kellett elvégeznie a kereset által vitatott körben, amelynek eleget is tett. A felperesi érveléssel ellentétben ismertetette az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns tényeket, adatokat, körülményeket, bizonyítékokat ítéletének 7. oldalán és indokát adta annak is az ítélet 8. és 9. oldalán, hogy mely okoknál fogva nem fogadja el a felperes által előadottakat, illetve általa megjelölt dokumentumokat. Az elsőfokú bíróság bizonyítékértékelése okszerű, megfelel a logika szabályainak is, és az elsőfokú bíróság teljesítette indokolási kötelezettségét is. Az e körben előterjesztett felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelés a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban a Pp. 275. §-a szerinti szabályozás miatt nem kerülhetett sor. (BH2002.29., BH2012.179.).

A felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelésre figyelemmel rámutat a Kúria arra, hogy a jogerős ítélet 8. oldal második és harmadik bekezdése kapcsán kifejtett felperesi érvelés nem iratszerű, téves. Az elsőfokú bíróság ítéletének e részében ugyanis nem azt rögzítette, hogy a számlákon fel kellett volna tüntetni a tesztelést, a bevizsgálást. Kizárólag arra reagált, mégpedig a felperesi érvelés kapcsán, hogy a rendelkezésre bocsátott iratok nem támasztják alá azt az előadást, mely szerint a számlakibocsátó az új áruk tesztelését elvégezte volna. A felperes által elkészített kimutatás értékelésére pedig ugyancsak a kereseti kérelemben előadottakra tekintettel került sor, mégpedig megalapozottan, mert az iratok egyértelműen alátámasztják, hogy a felperes által kiállított számlák nem kapcsolódnak az általa befogadott és adólevonási jog gyakorlásához felhasznált számlákhoz.

Az elsőfokú bíróság az új eljárás eredményeként hozott jogerős ítéletében, a felperesi előadással ellentétben, értékelte a perben meghallgatott tanú vallomását is, mégpedig jogszerűen, megalapozottan. Az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, valamint az Szt. rendelkezéseivel összhangban állóan állapította meg, hogy a felperes a Kft. számlái alapján adólevonási jogát jogszerűtlenül gyakorolta, tekintettel arra, hogy a gazdasági események nem a számlák szerinti felek között, nem a számlák szerinti módon mentek teljességbe, és a felperes esetében a kellően körültekintő magatartás, illetve ésszerű intézkedések megtétele az adókijátszásban való részvétel elkerülése érdekében nem állapítható meg.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, a Pp. 275. §(3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. július 2.

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

