

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.III.35.691/2015/5.

A tanács tagjai: . Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Dobó Viola bíró

A felperesek: I.rendű felperes neve
... Kft. „f.a.” (II.rendű felperes címe) II. rendű felperes

A felperesek képviselői: Dr. ... ügyvéd I rendű felperesi képviselő
... felszámolóbiztos, II.rendű felperes címe) II. rendű felperesi képviselő

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 21.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. június 5-én kelt 3.K.27.129/2014/20. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.129/2014/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.
A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság az I. rendű felperesnél 2010. január 1.- 2010. április 13. közötti időszakra általános forgalmi adónemben

bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ennek eredményeként meghozott határozatában az I. rendű felperes terhére 1.113.000.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és kötelezte ezen összeg, valamint 556.000.- forint adóbírság és 231.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az indokolásban többek között rögzítette, hogy a ... Bt.-től (a továbbiakban: Bt.) befogadott két számla nem bizonyítja hitelesen a bennük szereplő gazdasági események felek közötti megtörténtét, így áfalevonási jog alapjául nem szolgálhatnak. A megállapítás következtében 371.268.- forint áfa jogszerűen nem vonható le.

- [2] Az I. rendű felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2012. október 8-án kelt 3564338916/2012. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban kifejtette, az I. rendű felperes sem a vizsgálat megkezdésekor, sem később szerződést, teljesítés igazolást, vagy egyéb alapbizonylatot nem tudott a vizsgálat rendelkezésére bocsátani a két számlához kapcsolódó jogügyletek - fakitermelés, fakivágás és metszés - számlák szerinti megvalósulásáról. A Bt. a vizsgálat lefolytatásának időszaka alatt végelszámolás alá került, 2010. év minden negyedévére vonatkozóan nullás adattartalmú áfabevallást nyújtott be, a számlák szerinti teljesítési időpontokban a társaságnak alkalmazottja nem volt. A fentiekre figyelemmel nincs olyan hitelt érdemlő dokumentum, amely megfelelően igazolná a gazdasági események megvalósulását.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [3] Az I. rendű felperes keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát. Álláspontja szerint a vitatott két számla tartalmi és formai szempontból is hiteles, az azokban feltüntetett gazdasági eseményeket a Bt. végezte el a felperesi társaság felé.
- [4] Az alperes ellenkérelmében fenntartotta a határozatában foglaltakat és a kereset elutasítását indítványozta.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság a ... Kfc.-vel (a továbbiakban: Kfc.) és a II. rendű felperessel szemben is adóellenőrzést végzett, a meghozott elsőfokú határozatokat az alperes külön-külön másodfokú határozataival helybenhagyta.
- [6] A Kfc. és a II. rendű felperes keresettel támadta a rá vonatkozó határozatot, az elsőfokú bíróság a három pert egyesítette, majd a 3.K.26.959/2013/14. számú ítéletével döntött az ügyben.
- [7] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a Kfv.I.35.581/2013/4. számú végzésében a fenti elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította azzal, hogy az új eljárás során a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) valamennyi szabályát, ezen belül a 3. § (1) bekezdését, 144. §-át, 213. § (1) bekezdését és 220. § (1) bekezdését megtartva köteles eljárni az elsőfokú bíróság.

Az elsőfokú ítélet

- [8] A közigazgatási és munkaügyi bíróság az új eljárás eredményeként meghozott jogerős ítéletében az alperes - I. rendű felperesre vonatkozó - 3564338916/2012. számú határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az alperest ebben a körben új eljárásra utasította. A bíróság a II. rendű felperes keresetét a további két érintett alperesi határozatra vonatkozóan elutasította.
- [9] Az indokolásban rögzítette, a perben eredetileg II. rendű felperesként szereplő Kfc. jogutódja a ... Kft., mely 2014. június 25-től felszámolás alá került. Erre tekintettel a per I. rendű felperes neve I. rendű és a ... Kft. „f.a.” II. rendű felperes részvételével folytatódott tovább.
- [10] Az elsőfokú bíróság megállapította, az I. rendű felperes keresete a Bt. által kibocsátott számlákat érintően részben megalapozott, ezt meghaladóan az ... Kft. (a továbbiakban: Kft.) által kiállított számlákat érintően alaptalan, ezért azt utóbbi körben elutasította.
- [11] A közigazgatási és munkaügyi bíróság az indokolásban felhívta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. tv.) 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, a számvitelről szóló 2000. évi c. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 166. § (2) bekezdését és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4), (5) bekezdését.
- [12] A felülvizsgálati kérelemmel érintett, a Bt. részéről kibocsátott számlák vonatkozásában hangsúlyozta, az I. rendű felperes a két számla tartalmi hitelességét perrendszerűen bizonyította, így ezek után az áfalevonási jogát helyesen gyakorolta.
- [13] Hangsúlyozta, az I. rendű felperes a háttér dokumentációt a közigazgatási per során, illetve a perújítási eljárásban pótolta. Az egyik számlához teljesítés igazolást, alvállalkozói szerződést és építési naplót csatolt. A munkák elvégzését az I. rendű felperes és a Bt. vizsgálatkori ügyvezetőjének - ... - nyilatkozata is igazolta.
- [14] A fakitermelésről szóló számla alátámasztására az I. rendű felperes szintén a perben csatolt iratokat, így alvállalkozói szerződést és teljesítés igazolást. Az e vonatkozásban is meghallgatott I. rendű felperes, valamint ... egybehangzóan adták elő, miszerint a munka a számlában és egyéb dokumentációkban foglaltak szerint ténylegesen elvégzésre került.
- [15] Az elsőfokú bíróság hangsúlyozta, a számlakibocsátó érdekkörében fellelhető mulasztások az I. rendű felperes terhére nem értékelhetők.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati

kérelmet elsődlegesen az I. rendű felperesre vonatkozó ítéleti rendelkezés hatályon kívül helyezése és a kereset teljes körű elutasítása, másodlagosan a részbeni hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítása iránt. Kifejtette, az ítélet szerint az Art. 1. § (7) bekezdését, 2. § (1) bekezdését, 44. § (2) bekezdését, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdését, 120. §-át, 127. § (1) bekezdését, valamint az Sztv. 15. § (3) bekezdését, 165. § (2) bekezdését és 166. § (2) bekezdését. Az alperes csak a Bt. által kibocsátott két számlához kapcsolódó áfalevonási jog érvényesíthetősége körében támadta a jogerős ítéletet.

- [17] Rámutatott arra, az I. rendű felperes valóban csatolt dokumentumokat az új bírósági eljárás során, azok azonban nem bizonyítják a számlák szerinti teljesítést. Figyelemmel kell lenni arra a körülményre, miszerint az I. rendű felperes az adóhatóság többszöri felhívása ellenére sem bocsátotta rendelkezésre a szerződéseket, illetve a teljesítés igazolásokat. Ezt meghaladóan a hatósági megállapítások nem kizárólag a fenti okiratok hiányán alapulnak. A bíróság a rendelkezésre álló iratanyagból, továbbá a meghallgatott tanúk vallomásaiból helytelenül vonta le azt a következtetést, miszerint megalapozatlanok az alperesi határozatban foglalt megállapítások.
- [18] A beszerzett bizonyítékokra figyelemmel a perbeli két számlában megjelölt gazdasági események nem a számlákban foglaltak szerint és az ott írt felek között jöttek létre. Ezt meghaladóan a felperesnek tudnia kellett volna, hogy adókiírátszásban vesz részt.
- [19] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.
- [21] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [22] A felülvizsgálati kérelemmel támadott ítélet új eljárás eredményeként született, ezért a felülvizsgálati bíróság elsődlegesen azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság ennek során betartotta-e a Kúria hatályon kívül helyező és új eljárásra utasító végzésében foglaltakat.
- [23] A közigazgatási és munkaügyi bíróság a 3.K.27.129/2014/14. számú jegyzőkönyvvel dokumentált tárgyaláson a tanácsváltozásra tekintettel ismertette az ügy iratanyagát, ezt meghaladóan ítéletének fejrészáében helyesen rögzítette a felperéseket, valamint mindhárom érintett alperesi határozattal szemben előterjesztett keresetet teljes körűen elbírálta. Így az új eljárás során betartásra került a Pp. valamennyi szabálya, ezen belül a 3. § (1)

bekezdése, 144. §-a, 220. § (1) bekezdése és 213. § (1) bekezdése is.

- [24] A vizsgált időszakban az áfalevonási jog tartalmi követelményeire irányadó feltételeket a 2006/112/EK. irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 178. cikke és az Áfa tv. 120. §-a, míg a formai feltételek szabályait az Irányelv 168. cikke és az Áfa tv. 120. §-a határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a vonatkozó magyar Áfa tv. mellett az irányadó európai uniós norma, jelen esetben az Irányelv. Ezt meghaladóan figyelembe veendő az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. §-ában és 166. §-ában foglaltak is.
- [25] A Kúria az EUB C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyben (a továbbiakban: Mahagében-Dávid ügy) és C-324/11. számú ügyben (a továbbiakban: Tóth ügy) hozott ítéleteiben megtestesülő gyakorlatára figyelemmel is értékelte az alperesi határozatban és az ítéletben foglaltakat.
- [26] A Tóth ügyben meghozott ítélet értelmében az adóalanyok azon joga, mely szerint az általuk fizetendő adókból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottértékadó- rendszer egyik alapelvét jelenti. Az adólevonás joga ezen rendszer mechanizmusának szerves részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható. (23., 24. pont)
- [27] A Mahagében- Dávid ügy ítéletének 50. pontja kimondja, ellentétes az uniós joggal az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő HÉA összegből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója, vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el anélkül, hogy az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná, az érintett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylet során az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.
- [28] A Kúria a felhívott jogszabályokra és az EUB kötelezően alkalmazandó irányadó ítéleteire tekintettel rögzíti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítélet - ebben a körben - nem jogszabálysértő, nem ütközik az Art., az Áfa tv. és az Sztv. alperes által felhívott rendelkezéseibe.
- [29] Az alperes az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelési és mérlegelési tevékenységét vitatta. A Kúria hangsúlyozza, a közigazgatási és munkaügyi bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a bírósági eljárás alatt csatolt bizonyítékokat, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset a felülvizsgálati kérelemmel támadott körben alapos. Jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a

bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelés alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem állapítható meg.

- [30] Nem vitás, hogy a felperes a két vitatott számlához kapcsolódó háttér dokumentációt csak a bírósági eljárás során csatolta annak ellenére, hogy erre az adóhatóság a közigazgatási szakban többször felhívta. A felülvizsgálati bíróság rögzíti, ezen magatartásával a felperes megsértette az adóhatósági eljárás során együttműködési kötelezettségét, ennek ellenére a csatolt iratokat a Pp. szabályai alapján az elsőfokú bíróság köteles volt értékelni, melynek eleget tett. A csatolt dokumentumok a felperes és a Bt. képviselőjének nyilatkozatával együtt elégségesek annak megállapítására, hogy a felperes bizonyította a két számlában megjelölt gazdasági események számlák szerinti megvalósulását.
- [31] A Kúria kiemeli, a felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslati eljárás, melynek során a bizonyítékok felülmérlegelésére nincs lehetőség, a Pp. 206. § (1) bekezdésének sérelme - a korábban kifejtetteknek megfelelően - csak kivételesen állapítható meg, ilyen eljárási hibát az elsőfokú bíróság pedig nem követett el.
- [32] A fentiekre tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

Az döntés elvi tartalma

- [33] *Felülvizsgálati eljárás során a bizonyítékok felülmérlegelésének nincs helye. Nem sérül a Pp. 206. § (1) bekezdése, ha a bíróság a tényállást iratellenességtől mentesen rögzíti, a bizonyítékokat okszerűen és a logika szabályainak megfelelően mérlegeli.*

Záró rész

- [34] A felülvizsgálati bíróság a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.
- [35] A pervesztes alperes személyes illetékmentessége folytán a feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja és 50. § (1) bekezdése szerint. A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő, így részére felülvizsgálati perköltség nem jár.
- [36] Az ítélet ellen a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontjára figyelemmel nincs helye felülvizsgálatnak.

Budapest, 2016. április 27.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Dobó Viola s.k. bíró

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő