

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.499/2015/9.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Zvara István Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Zvara István ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Kovács Orsolya jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes, 24. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. április 9. napján kelt 8.K.27.090/2014/22.számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.090/2014/22. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 2.430.000 (azaz kettőmillió-négyszázharmincezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2008. és 2009. években építőipari munkákról és építőipari anyagok értékesítéséről fogadott be 42 db számlát a P.Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó1.), 8 db-ot az U. U. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó2.), amelyek általános forgalmi adó (áfa) tartalmát bevallásaiban levonásba

helyezte.

- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2008., 2009. évekre áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként - új eljárás keretében - a 2013. november 4. napján kelt határozatával a felperest 20.427.000 Ft adókülönbözet, 10.213.000 Ft adóbírság és 8.053.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2014. március 12. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1)-(2) bekezdései, 120.§ a) pontja, 127.§ (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (2) bekezdése, 166.§ (2) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján hozta meg. Részletesen elemezte az Európai Unió Bíróságának C-80/11. számú Mahagében és C-142/11. számú Dávid egyesített ügyekben, továbbá a C-324/11. számú Tóth Gábor ügyben hozott döntéseiben foglaltakat.
- [4] Indokolása szerint az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás (a cégnyilvántartás adatai, az adóhatóság nyilvántartása, nyomtatványforgalmazói tájékoztatás, a számlákhoz átadott szerződések, adózó jelenlegi képviselőjének: Veréb Attilának, érintett időszaki képviselőjének: Bernáth Jánosnak a nyilatkozatai, adózó alapító tagjának: Mars Zsoltnak - aki egyidőben a számlakibocsátó1. alapító tagja is volt - a tanúvallomása, a számlakibocsátó1. alapító tagjának: T. D.-nak a nyilatkozata, a számlakibocsátó1. volt tagjainak: S. T.-nak, P. I.-nak a nyilatkozatai, adózó volt tulajdonosának: B.-né B. B.-nak a nyilatkozata, a felperes alkalmi munkavállalóinak: S. T.-nak, B. S. P.-nak, K. M.-nak a nyilatkozatai, a számlakibocsátó2. vezető tisztségviselőinek: V. Zs.-nak és V. B.-nak, illetve a felszámoló biztosának nyilatkozatai, a számlakibocsátó2.-nél végzett helyszíni szemle, bevallásainak, az általa kiállított számlatömbnek az adatai) alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események megvalósulása a felperes és a számlakibocsátók között hitelt érdemlően nem igazolt, ezért a számlakibocsátók számláira, mint hiteltelen bizonylatokra az adólevonás joga nem alapítható.
- [5] Az alperes szerint a gazdasági események felek közötti megvalósulásának hiányát a következő tények, körülmények, illetve ellentmondások támasztják alá: az adózó által az ügyletekkel kapcsolatosan átadott dokumentumok nem alkalmasak annak igazolására, hogy a gazdasági események a felek között jöttek létre.

- [6] Az adózó, illetve a számlakibocsátók részéről megkérdezettek egyaránt akként nyilatkoztak, hogy szub-alvállalkozókkal történt a munkavégzés, amelyeket azonban megnevezni egyik fél sem tudott. A kiállított számlák, rendelkezésre álló szerződések, teljesítésigazolások további alvállalkozók igénybevételeire vonatkozóan utalást sem tartalmaznak, ahogyan rendelkezést sem, nem állapítható meg tehát, hogy a számlákon szereplő gazdasági események tárgya közvetített szolgáltatás vagy tényleges munkavégzés lenne.
- [7] Az adózóhoz bejelentett alkalmi munkavállalók nyilatkozatai ellentmondanak azon felperesi előadásnak, amely szerint személyi feltételek hiányában kizárólag alvállalkozókkal teljesítette vállalásait.
- [8] Az alvállalkozói teljesítés iratanyag hiányában nem ellenőrizhető, a gazdasági események bizonylatolása nem követhető nyomon.
- [9] A számlakibocsátó cégek a munkavégzéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek.
- [10] Nem állapítható meg a számlákon szereplő gazdasági eseményeket ténylegesen teljesítő személyek kiléte.
- [11] A számlakibocsától.-től befogadott számlák formai hibásak is, mert az azokat tartalmazó számlatömb nem alkalmas adóigazgatási azonosításra, azt csak 2007. december 31-ig lehetett volna felhasználni.
- [12] A számlakibocsátó2. székhelyén tartott helyszíni ellenőrzés megállapította, hogy e cég az érintett időszakban a székhelyként bejelentett címen nem volt fellelhető, ténylegesen nem működött. A 2009. IV. negyedévben befogadott valamennyi számla kiállításának időpontjában a számlakibocsátó2. adószáma már fel volt függesztve.
- [13] Az a tény, hogy a számlakibocsátók és a gazdasági esemény között nincsen tényleges kapcsolat, azt eredményezi, hogy az adózó nem hivatkozhat alappal arra, az adókijátszásra irányuló ügyletben önmaga nem vett részt, illetve az ügylet csalárd voltáról nem tudott. Adózó minden nehézség nélkül ellenőrizhette a számlakibocsától.-et, illetve annak tevékenységéről tudott, mert a székhelycímeik megegyeztek, ugyanazon pénzügyi intézetnél egy napon nyitottak folyószámlát, tevékenységük kezdő napja is megegyezik, illetve az alapító tagok azonosak: rokonok és barátok. A számlakibocsátó2.-nél további objektív érv, hogy a formai hiányosságot adózónak saját maga eljárása okán is észlelnie és ismernie kellett.

A kereseti kérelem

- [14] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [15] Álláspontja szerint az adóhatóságnak az Art. bizonyításra

vonatkozó 97.§-ában foglaltak megsértésével, tisztázatlan és hiányos tényállás alapján meghozott határozata jogsértő, annak ellenére, hogy megismételt eljárásban járt el, mégsem teljesítette a törvényben foglalt kötelezettségeit. A rendelkezésre álló bizonyítékok igazolják, hogy valós gazdasági esemény alapján adózái magatartása jogszerű volt. Ráhatása az alvállalkozók és a szub-alvállalkozók viszonyára nincsen, azokért felelősséget nem vállalhat. Nem vitatottan a gazdasági események megtörténtek, a szerződésekkel és nyilatkozatokkal igazoltan bizonyított, hogy azokat a számlakibocsátók végezték el. Miután a számlakibocsátó cégek a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek, szub-alvállalkozókat vettek igénybe, amelyek szerződésszerűen teljesítették a munkákat. Az adóhatóság részéről objektív körülményeknek minősített tények valójában bizonyítatlan hatósági állítások.

Az elsőfokú ítélet

- [16] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [17] Indokolása szerint értékelte a közigazgatási eljárás során keletkezett iratokat, a felek nyilatkozatait és beadványaikat, továbbá eleget téve felperes bizonyítási indítványának, 4 tanút is meghallgatott. Álláspontja szerint az alperes a tényállást helyesen állapította meg, minden következtetése helytálló, a bizonyítékokat okszerűen mérlegelte, döntése jogszerű.
- [18] Hangsúlyozta, hogy az adott szerződések teljesítése során a polgárjogi és az adójogi következmények eltérőek, a munka elvégzése polgárjogi kategória, és nem jelenti azt, hogy kibocsátott számla alapján a számla befogadója az adólevonás jogát automatikusan gyakorolhatja. A teljesítés elfogadásán túl meg kell tennie minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet adójogi megítélése is jogszerű legyen, azaz az adójogi tényállásszerű megvalósulás az adójogszabályokkal való visszaélést ne eredményezzen. A perben nem bizonyított a számlakibocsátók teljesítése, a felperes kellő körültekintő magatartása, ezért a kereset nem alapos.

A felülvizsgálati kérelem

- [19] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte.
- [20] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdését, az Áfa tv. alkalmazott rendelkezéseit, a Sztv. irányadó jogszabályhelyeit, továbbá az Art. 1.§ (7) bekezdését, 2. § (1) bekezdését. Az elsőfokú bíróság az irányadó jogszabályokat megsértve hozta meg

döntését, tévesen értelmezte a perben felvett tanúvallomásokat és abból téves következtetéseket vont le. Álláspontja szerint egy adott ügyletnek nem lehetnek mások a polgárjogi, illetve adójogi következményei. Az adójog nem kérdőjelezheti meg magát a polgárjogi teljesítést. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítási teherről nem tájékoztatta a feleket, figyelmen kívül hagyta azokat a bizonyítékokat, amelyek a felperes, mint adózó javára szolgáltak volna. Nem minden tényt, körülményt vett figyelembe, a bizonyítékokat nem súlyuknak megfelelően értékelte, döntését nem valóságghű tényállásra alapozta, indokolásában nem merítette ki a tételes és jogszabályokkal alátámasztott törvényes indokolási kötelezettséget.

[21] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[23] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./.

[24] 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.

[25] Az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak 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.

[26] 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 szereplő gazdasági események a valóságban a számlákon szereplő felek között valósultak volna meg. Az alperes jogerős érdemi határozatával szembeni jogorvoslat a felperes számára biztosított volt, közigazgatási pert kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt.

- [27] A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ (1) bekezdése, 121.§ (1) bekezdés c.) pontja, 330.§ (2) bekezdése alapján. A felperesnek az általa indított perben a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, és az általa befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai. 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 pernyertessége érdekében állításait a felperes bizonyítani köteles. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.
- [28] Amíg közigazgatási perben az elsőfokú bíróság a határozatok jogszerű illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), addig a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (Pp. 275.§-ának (1) bekezdése).
- [29] Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban - a felülvizsgálati kérelem és az abban megjelölt, a felperes szerint az elsőfokú bíróság által megsértettként megjelölt jogszabályhelyek alapján - a Kúria nem állapított meg.
- [30] Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának (1) bekezdése alapján bizonyítási eljárást rendelt el, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. A közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között jogszerűnek minősítette.
- [31] Ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a keresetet, az

- abban hivatkozott jogszabályokat, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.
- [32] Az elsőfokú bíróság nemcsak megjelölte, hanem idézte is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, részletezte a bizonyítási teherviselést, értékelte a bizonyítékokat és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését, rendelkezése és annak indokolása a keresetre teljes körűen kiterjedt (Pp. 213.§ (1) bekezdés).
- [33] Kiemelten vizsgálta a tanúvallomásokat, azokat ütköztette az okirati bizonyítékokkal, értékelte a számlák pénzügyi rendezését, a számlakibocsátók jogsértő adózói magatartását, annak felperesi ismeretét, és a Pp. 206.§ (1) bekezdése alapján eljárva azt állapította meg, hogy a gazdasági események a felek között a számlák szerint nem valósultak meg, a felperes pedig az adólevonási jog érvényesítése során kellő körültekintő magatartást nem tanúsított.
- [34] Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a számlakibocsátók számlák szerinti teljesítése és a felperes körültekintő eljárása nem nyert bizonyítást, így /a határozatokban megjelölt/ hiteltelen számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és az alperes megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, közérthetően kifejtette. Döntésével a Kúria aggálytalanul egyet értett. A felperes lényegében a bizonyítékok felülvéleményezését kérte, amely a teljes körűen jogszerű ítélet alapján kizárt.
- [35] Az elsőfokú bíróság a Sztv.-ben szabályozott valódiság elvére helyesen hivatkozott, ugyanis a valóságban megtörtént gazdasági események adatainak azonosnak kell lenniük az azokról kiállított számlákon feltüntetettekkel. A gazdasági eseményeknek meg nem feleltethető számlatartalmak a számlák tartalmi hiteltelenségének megállapítását és jogkövetkezményeként az adóhatóság részéről az adólevonási jog megtagadását eredményezik, amelynek jogszerűségéről az elsőfokú bíróság ítéletében helytállóan döntött. Az a tény, hogy felperes a megrendelői felé teljesített, nem eredményezi a beszerzési számláinak adójogi hitelességét.
- [36] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [37] A gazdasági eseményeknek a számlatartalmak szerinti

megvalósulását felperes-adózónak a perben bizonyítania kell.

Záró rész

- [38] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [39] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.

, 2016. április 14.

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