

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.375/2016/3. szám
A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes:
A felperes képviselője: Vasasné dr. Filyó Katalin ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 18. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. február 22. napján kelt 10.K.27.475/2015/15. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.475/2015/15. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 113.300 (azaz száztizenháromezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 3 db, a R. C.B. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó1.) nevén kiállított számlát fogadott be üzlet helység kialakítása, illetve Motim silótartály és tartálytartó pódium, korlát gyártása munkákról 3.145.000 Ft adóalap és 849.000 Ft általános forgalmi adó (áfa) összegben, az adótartalmukat adóbevallásában levonásba helyezte.[2] Befogadta továbbá a G.-Zs Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó2.) nevén kibocsátott, Motim szerelési munkái tárgyú számlát 1.053.000 Ft adóalap és 284.000 Ft áfa összegben, adótartalmát levonásba helyezte.
- [3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2012. július-szeptember 30. közötti időszakra áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2015. április 14.

napiján kelt határozatával a felperest 1.133.000 Ft adókülönbözet, 566.000 Ft adóbírság és 150.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

- [4] A fellebbezés folytán eljárás alperes a 2015. július 21. napiján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [5] Döntését az az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ a) pontja, 127.§ (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (1)-(2) bekezdései, 166.§ (1)-(2) bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdése, 2.§ (1) bekezdése, 97.§ (4) bekezdése alapján hozta meg.
- [6] Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás (a számlák, vállalkozási szerződések, adózó képviselőjének: Sz. P.-nek, székhelycímén a székhelyszolgáltatónak, a bankszámláját vezető pénzügyintézetnek a nyilatkozatai, a számlakibocsátó1.-nél végzett ellenőrzés eredménye, tanú írásbeli nyilatkozata, a számára adott meghatalmazás, a számlákat értékesítő nyomtatványforgalmazó tájékoztatása, a számlakibocsátó2.-nél végzett egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés adatai, székhelycímén a székhelyszolgáltatónak a nyilatkozata, a pénzügyintézetnek tájékoztatása) eredményeként helytállóan állapította meg, hogy a számlakibocsátók nevén kiállított számlák szerinti gazdasági események a számlák szerinti tartalommal nem történtek meg, a számlák kiállítását kizárólag az áfa jogosulatlan levonása motiválta, így azokra adólevonási jog nem alapítható. A felperes ésszerűen elvárható adózói tevékenységet nem végzett.

A kereseti kérelem

- [7] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyzését, illetve megváltoztatásukat és fizetési kötelezettségei törlését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást kellően nem tárta fel, a bizonyítékokat nem megfelelően értékelte és terhére olyan objektív körülményt nem igazolt, amelyből arra lehetne következtetni, hogy adókijátszásban való részvételről tudott volna.

Az elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [9] Indokolása szerint a virágüzlet átalakítási munkálatairól a számlakibocsátó1. nevében kiállított számla körében megállapította, hogy a kivitelezés teljesítési igazolás hiányában nem bizonyított, a gazdasági esemény számla szerinti megvalósulásának nincsen okirati bizonyítéka.
- [10] A Motim tartály munkáihoz kapcsolódón azt kellett vizsgálni, hogy a megvalósult kivitelezés ténylegesen a számlákon feltüntetett felek között történt-e, elsődlegesen ellenőrizni kellett, hogy felperes a szerződés aláírására jogosult meghatalmazottal kötötte-e meg a szerződést, avagy sem. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy tanú a szerződések megkötésének időpontjában a számlakibocsátó1.-től aláírásra jogosító meghatalmazással nem rendelkezett, bejelentett alkalmazotti jogviszonya is csak későbbi időpontban létesült. A felperes képviseleti joggal nem rendelkező személlyel kötött tehát megállapodást, amely adójogi értelemben érvényes jogviszonyt nem keletkeztet. Az elsőfokú bíróság mellőzte tanú tanúkénti meghallgatását, mivel meghatalmazása szóban nem pótolható. Kifejtette továbbá, minimálisan elvárható a gazdasági élet szereplőitől, hogy kellő körültekintést tanúsítva ellenőrizték a szerződést aláíró személyi képviseleti jogosultságát.

- [11] A számlakibocsátó 2. vonatkozásában a felperes B. B.-sal tárgyalta, akinek az eljárás során benyújtott meghatalmazása aláírások hiányában képviseleti jog fennállását nem igazolta. Az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy nem került sor a számlakibocsátó 2. számlájának ellenértéke kiegyenlítésére, ezáltal az adó áthárítására sem. A számlakibocsátó 2. vonatkozásában meghallgatni indítványozott F. Zs. tanúkénti meghallgatását mellőzte, mivel tanúnyilatkozattal a képviseleti jogosultság nem pótolható.
- [12] Megállapította, hogy felperes ésszerűen elvárható adózói tevékenységet a szerződések megkötése során sem tanúsított.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdése, 221. § (1) bekezdése, 336/A. § (2) bekezdése rendelkezéseit, és az Európai Unió Bírósága joggyakorlatát tévesen értelmezte, ahogyan tanú meghatalmazását és B. B. eljárási jogosultságát is. Hivatkozott a Kúriának az álképviselő eljárásának utólagos jóváhagyása tárgyában meghozott Pfv.V.20.905/2003. számú döntésére, és arra, hogy nincs jelentősége a számla ellenértéke megfizettségének.
- [14] Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről a 168. cikkében akként rendelkezik, hogy az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett hēa-t.
- [16] A belső norma, az Áfa tv. 120.§-ának a) pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany - 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.
- [17] 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, megbízhatóknak és helytállóknak kell lennie.
- [18] E jogszabályok alkalmazásával döntött az EUB a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített, illetve a C-324/11. számú ügyekben akként, hogy akkor utasítható el a levonási jog, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja, a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által

elkövetett adócsalásban vesz rész.

- [19] A gazdasági élet szereplői között gazdasági tevékenységről (termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás) kibocsátott számlában feltüntetett áfa képezi a levonható adót, jogszerű adózói magatartás esetén. Gazdasági tevékenység hiányában nincs olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, aminek adóvonzata lenne, ezáltal nincs miről számlát kiállítani. A meg nem történt gazdasági eseményről kiállított illetve arról befogadott számla tartalmának valósággal nem egyezőségét a számlát kiállító és azt befogadó adózó is tudja, a hiteltelen tartalmú számlában feltüntetett adót nem lehet jogszerűen levonni.
- [20] Abban az esetben, ha a gazdasági esemény megtörtént, azaz kétséget kizáróan bizonyított a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, vizsgálándó, hogy a teljesítés a számlán feltüntetett felek között valósult-e meg. Ha ugyanis a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között valósult meg, azaz a számlatartalom nem egyezik a valósággal, és a számla befogadója tudta, vagy tudhatta, hogy így részese lehet adó elkerülésére irányuló, csalárd magatartásnak, az adólevonás jogát nem gyakorolhatja. Mindezt az adóhatóságnak az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján bizonyítania kell. Az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége e tényállás esetén arra terjed ki, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között valósult meg, és ezt a számla befogadója ésszerű adózói magatartás tanúsítása esetén tudta vagy tudhatta volna, azonban nincs kötelezettsége annak bizonyítására, hogy a gazdasági tevékenységet ténylegesen ki végezte el. A számla ellenértékének meg nem fizetése önmagában az adólevonási joggyakorlás elutasítását nem alapozza meg.
- [21] A perbeli konkrét ügyben az adóhatóság széles körű bizonyítási eljárás eredményeként tette meg megállapításait. Nem bizonyított a számlakibocsátók teljesítése, és a felperes - amint azt az elsőfokú bíróság részletesen kifejtette - a szerződéskötések időszakában nem a számlakibocsátók képviselőjére jogosító személyekkel tartotta a kapcsolatot, amelynek körében csak a mulasztása - aktív gondos magatartása nem - állapítható meg.
- [22] Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően részletesen rögzítette ítéletében az ellenőrzési jegyzőkönyvre tett felperesi észrevételt, az első- és másodfokú határozatot, a fellebbezést, a hatóság részéről feltárt bizonyítékokat és azok értékelését, a pertörténet sorában a keresetet, alperes ellenkérelmét, az irányadó jogszabályokat, az EUB-nak a Mahagében és Dávid, illetve Tóth ügyekben az adólevonási jog megtagadására vonatkozó összesített álláspontját.
- [23] 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).
- [24] 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.
- [25] Azon bizonyított tények ismeretében, amelyekre alapította az adóhatóság azt a megállapítását, hogy a számlakibocsátók teljesítése nem igazolt (számlakibocsátó1. ukrán képviselője az adóhatóság idézéseire nem jelent meg, iratanyagot nem adott át, a képviselőjében eljár tanúnek szerződéskötésre meghatalmazása nem volt, székhelycímén tevékenységet nem folytat, bejelentett alkalmazottakkal, egyszerűsített foglalkoztatottal, a teljesítéshez tárgyi eszközökkel nem rendelkezett, a vizsgált időszaki bankszámláján pénzmozgás nem volt, bevallási kötelezettségét nem teljesítette, képviselőjét a felperes megnevezni nem tudta, vele nem találkozott, ahogyan a további alvállalkozóiról sem volt tudomása, a számlakibocsátó2. a vizsgált időszaki bankszámláján pénzmozgás nem volt,

adóbevallásait „0”-s adattartalommal teljesítette, az adóhatósághoz benyújtott fizetési könnyítés iránti kérelmének indoka, hogy a cég 2012. évben nem működött, a képviselőjében eljáró B. B.-nak e céghez okirattal igazolt kapcsolata nem volt), az elsőfokú bíróság jogszerűen vizsgálta és értékelte felperesnek az adóköteles tényállás körében végzett adózói magatartását, amelyben kellő körültekintést nem állapított meg.

- [26] Helytállóan értékelte ezért az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem keretei között (Pp. 215.§), hogy az alperes döntése jogszerű, megállapítva, hogy felperes a határozatokban megjelölt/hiteltelen számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát. A felperes lényegében a bizonyítékok felülvéleményezését kérte, amelyre jogszabályi lehetősége a Kúriának nincsen. Az adózással kapcsolatos jogviszonyokat kellett a speciális adójogszabályok alapján értékelnie a hatóságnak és az elsőfokú bíróságnak, ezért az álképviselő utólagos jóváhagyása tárgyban meghozott kúriai eseti polgári jogi döntésnek a közigazgatási per mikénti elbírálására hatása nem volt.
- [27] A valóságban megtörtént gazdasági események adatainak azonosnak kell lenniük az azokról kiállított számlákon feltüntetettekkel. A gazdasági eseményekkel nem azonos számlatartalmak a számlák tartalmi hiteltelenségének megállapítását és jogkövetkezményeként az adóhatóság részéről az adólevonási jog megtagadását eredményezik, amelynek jogszerűségéről az elsőfokú bíróság ítéletében helytállóan döntött.
- [28] 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

- [29] A valósággal egyező tartalmú számlára alapítható adólevonási jog.

Záró rész

- [30] Az alperesnek a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért annak viselése kérdésében a Kúriának határoznia nem kellett.
- [31] 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.

Budapest, 2016. június 16.

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