

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.357/2016/5. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Huszárné Dr. Oláh Éva bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Sági Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Sági Péter ügyvéd

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

Az alperes képviselője: dr. Iván Beáta jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 15. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. március 8. napján kelt 3.K.30.689/2015/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.30.689/2015/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 15.000 Ft (azaz tizenötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra összesen: 141.200 (azaz száznegyvenegyezer-kétszáz) 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 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2012. augusztus-december, 2013. január-február időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2014. május 12. napján kelt 1865093781 számú határozatával a felperes terhére 1.059.000 Ft - folyószámlát nem érintő - adókülönbözetet állapított meg. Felhívta egyben a felperest arra, hogy a 2013. február havi megállapításai miatt, annak figyelembevételével fogja a 2013. márciusi időszakra folytatott ellenőrzés megállapításait megtenni.
- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2014. szeptember 8. napján kelt 2928600090 számú határozatával a 1865093781 számú elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Az elsőfokú hatóság a felperesnél 2013. március hónapra is végzett áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányulóan ellenőrzést, és eredményeként a 2014. május 12. napján kelt 1865093978 számú határozatával a felperes terhére 353.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, e jogosulatlanul visszaigényelt összeg adófolyószámlán történő jóváírását elutasította, egyúttal a fennmaradó 1.261.000 Ft visszaigényelhető adó összegének az adófolyószámlán történő jóváírásáról rendelkezett, és a felperest 706.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte.
- [4] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2014. szeptember 08. napján kelt 2928600111 számú határozatával a 1865093978 számú elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [5] Az adóhatóság döntését a 1865093781 és 2928600090 számú első- és másodfokú határozatokban 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, 166.§ (2) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján hozta meg.
- [6] Indokolása szerint felperes 2012. nyarán turisztikai céllal ingatlant vásárolt, amelyen felújítási munkálatokat végzett. A 2012. december havi adóbevallását alátámasztó áfa analitikájában levonásba helyezte a F.-né J. M. egyéni vállalkozó (a továbbiakban: számlakibocsátó) néven, építési anyagelőleg, építési anyag termékértékesítésekről kiállított készpénzfizetési számlák áfa tartalmát. A lefolytatott bizonyítási eljárás (a számlák, szerződés, adózó ügyvezetőjének: Sz. T. Z.-nak a nyilatkozata, az adózó és a számlakibocsátó közötti kapcsolatot - az ügyvezető előadása szerint - tartó M. J. I., és a számlakibocsátó művezetője: J. A. felkutatásának adatai, a számlakibocsátónál végzett

- kapcsolódó vizsgálat, helyszíni szemle) eredményeként helytállóan állapította meg, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági eseményeknek a számlák szerinti megvalósulása nem igazolt, a számlák nem hiteles bizonylatok.
- [7] Az alperes értékelte, hogy adózó ügyvezetője a számlakibocsátót nem ismeri, vele soha nem találkozott, de a kapcsolattartó és a művezető elérhetőségét sem közölte, eljárási jogosultságukra vonatkozóan meghatalmazással nem rendelkezett. Az áruk eredetével, szállításával kapcsolatban dokumentumai nincsenek, a gazdasági események megtörténtét okiratokkal nem igazolta.
- [8] A számlakibocsátó vonatkozásában vizsgálta, hogy a székhelycímén gazdasági tevékenységet nem folytatott, ott nem volt elérhető, lakcíméről a küldemények „ismeretlen helyre költözött” jelzéssel érkeztek vissza; a számlák áfa tartalmát nem vallotta be, adófizetési kötelezettségének nem tett eleget, mérleget nem nyújtott be; tárgyi eszközzel, alkalmazottakkal, telephellyel, fiókteleppel nem rendelkezik; a nevében számítástechnikai eszköz útján kibocsátott számlák nem alkalmasak adóigazgatási azonosításra, mivel nem a számla kibocsátására szolgáló számítástechnikai programmal készültek.
- [9] A számlakibocsátó, továbbá a kapcsolattartó és a művezető az adóhatóság eszközeivel elérhetetlenek, az utóbbi két magánszemély a számlakibocsátónál alkalmazotti minőségben nem volt bejelentve.
- [10] Az alperes megállapította, hogy nem bizonyította a gazdasági események számlák szerinti megvalósulása, az adókiírással elkerülése érdekében gondosságot a felperes nem tanúsított, tudott vagy tudhatott arról, hogy adókiírással megvalósító ügylet szereplője, így a számlákra adólevonási jogot nem alapíthat.
- [11] A 1865093978 és a 2928600111 számú határozatokban az adóhatóság - figyelemmel a megelőző időszakban a számlakibocsátó számláira, és eredményeként a 2013. február időszakra vonatkozó hatósági megállapításokra - az előző időszakról beszámítható csökkentő tétel összegét módosította.

A kereseti kérelem

- [12] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Állította, hogy az adóhatóság tisztázatlan és bizonyítatlan tényállás alapján jogsértő döntést hozott. Hivatkozott jóhiszeműségére, valamint arra, hogy megtörtént gazdasági esemény alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát, bevallásai a valósággal egyező tényeken alapulnak.

Az elsőfokú ítélet

- [13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [14] Indokolása szerint az adóhatóság nem a gazdasági események megtörténtét vitatta, hanem azt állapította meg, hogy azok nem a számlákban feltüntetettek szerint történtek, ugyanis a számlakibocsátó részéről a teljesítés személyi és tárgyi okból nem volt lehetséges.
- [15] A felperes keresetét nem bizonyította, hivatkozása a jóhiszeműségére nem helyettesíti az elvárható gondosságot. A hatóság jogszerűen állapította meg, hogy a befogadott számlák sem formai, sem tartalmi szempontból nem felelnek meg az adólevonás követelményének.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a határozatok megváltoztatását kérte akként, hogy terhére adóhiány, illetve adóbírság ne kerüljön megállapításra. Másodlagosan az adóbírság mérsékelését, illetve törlését, harmadlagosan az alperes, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezését kérte.
- [17] Állítása szerint úgy járt el, ahogy az elvárható, amelynek ellenkezőjét a hatóság nem bizonyította. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítás körében a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3.§ (3) bekezdése szerinti tájékoztatási kötelezettségét nem teljesítette, a Pp. 206.§ (1) bekezdésében foglaltak ellenére a bizonyítékok egybevetése sem történt meg, és az ítélet a Pp. 221. § (1) bekezdését sértve nem tartalmazza, hogy C. J. műszaki ellenőr tanúkénti meghallgatását milyen okból mellőzte. A felperes felülvizsgálati kérelmében ismertette a közigazgatási eljárást, a határozatokban, illetve az ítéletben foglaltakat, a meglévő bizonyítékok értékelésével részletezte az elsőfokú bíróság - szerinte - téves döntését. Kifejtette, hogy az adózók részéről mindennapos dolog olyan személyektől számlák befogadása, akiket nem ismernek, és a számítógépes programokat sem ellenőrzik, amelyekkel a számlák készülnek.
- [18] Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [20] 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.].

- [21] 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.
- [22] 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.
- [23] 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 megvalósultak volna. Az alperes jogerős érdemi határozatával szembeni jogorvoslat a felperes számára biztosított volt, közigazgatási pert kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt.
- [24] 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. A közigazgatási eljárásban a fél előadása az Art. 97.§ (5) bekezdése értelmében bizonyíték, 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.
- [25] 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).

- [26] 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.
- [27] Az elsőfokú bíróság - a felperes állításával ellentétben - a Pp. 3.§-ának (3) bekezdése helyes alkalmazásával a 3. sorszámú végzésben tájékoztatta a feleket a bizonyítási teherről, a bizonyítatlanság jogkövetkezményeiről, 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.
- [28] Ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárásait, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság részéről a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a keresetet, az általa hivatkozott jogszabályokat, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.
- [29] Az elsőfokú bíróság nemcsak megjelölte, hanem ismertette 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, 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].
- [30] Vizsgálta a számlákban feltüntetett gazdasági eseményekre folytatott hatósági bizonyítást, a számlakibocsátó körülményeit, a kapcsolattartó és a művezető sikertelen felkutatásának okait, képviseleti jogosultságuk hiányát, tételesen a felperesi hivatkozásokat. Kimunkáltan ismertette az adólevonási jog törvényi feltételrendszerét, az adókiírátszás érdekében az adózóktól elvárható kellően körültekintő, gondos eljárást, felelősségüket. Értékelte a perbeli számlák körében a felperes adózói magatartását, a jóhiszeműség és a gondosság viszonyát, hogy a számlakibocsátó tényleges gazdasági tevékenységére bizonyíték nincsen, illetve hogy olyan személy nevén fogadott be számlákat, akit nem ismert, az eljáró személyek képviseleti jogosultsága pedig nem

igazolt. Tartalmazza az ítélet - felperes állításával ellentétben -, hogy az adóhatóság a gazdasági esemény megtörténtét nem vitatta, így a teljesítés igazolására (a számlakibocsátóhoz nem köthető) C. J. meghallgatása nem volt indokolt.

- [31] Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy felperes /a határozatokban megjelölt/ hiteltelen számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, közérthetően kifejtette. Döntésével a Kúria aggálytalanul egyet értett. A felperes lényegében a bizonyítékok felülvizsgálását kérte, amely a teljes körűen jogszerű ítélet alapján kizárt.
- [32] 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.
- [33] 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

- [34] A számlatartalmak valósággal egyező voltát az adózó-felperesnek a perben bizonyítania kell.

Záró rész

- [35] Az alperesnek a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának határoznia nem kellett.
- [36] 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.
- [37] A Kúria az ítéletet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alkalmazásával tárgyaláson kívül hozta meg.

, 2016. június 30.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Huszárné Dr. Oláh Éva sk. bíró

