

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.402/2016/3.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter tanácselnök, dr. Sisák Péter előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Oblat Péter ügyvéd (fél címe)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe), mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutóda

Az alperes képviselője: dr. Nagy Gábor jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.986/2015/9.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.986/2015/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.309.500 (kétmillió-háromszázkilencezer-öttszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes (a továbbiakban: adózó) 2007. január 1. napjától kezdődően működő gazdasági társaság illatszer nagykereskedelme bejelentett főtevékenységgel. Tevékenysége során nagy tételben szerzett be élelmiszer-ipari, háztartási, vegyi árukat, melyek egy részét a Közösségen belül értékesítette tovább.

- [2] A felperesnél a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett általános forgalmi adó adónemre kiterjedően 2011. januári időszakra.
- [3] A felperes a vizsgált időszakban 29.759.400 forint + 5.951.880 forint ÁFA összegben fogadott be 3 darab számlát a Cs. Kft.-től, ebben 95.040 db áru értékesítése szerepelt. A felperes a számlák ÁFA tartalmát levonásba helyezte.
- [4] A gazdasági ügyletet vizsgálva az elsőfokú adóhatóság kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a Cs. Kft. társaságnál 2010. október-december időszakra. Megállapította, hogy a Cs. Kft. 2010. május 7-én alakult, bejelentett telephellyel nem rendelkezik, alkalmazottja nincs. Folyószámlája tartozást mutat, adószámát 2011. november 25-től az adóhatóság felfüggesztette, majd 2012. október 27. napján kényszerszürlési eljárását indította meg a bíróság. A cég elérhetetlensége miatt annak ellenőrzése nem történhetett meg, a társaság ügyvezetői idézés ellenére nem jelentek meg, bejelentették, hogy a társaságot időközben értékesítették. Az új ügyvezető és tulajdonos az adóhatóság többszöri idézésére sem jelent meg, a bejelentett címen az idézéseket átvevő személy pedig akként nyilatkozott, hogy a kft.-vel székhely-biztosítási szerződést kötött, ami lejárt, egyébként a társaság gazdasági tevékenységet ezen a címen nem folytatott.
- [5] A Cs. Kft. beszállítói a vizsgálattal érintett időszakban a Sz. Kft., a B. Kft., valamint a F. Kft. voltak, a vizsgálat lefolytatása során felszámolás, illetőleg kényszerszürlés alatt álltak, az adóhatóság számára elérhetetlennek bizonyultak, így az adóhatóság a számlákban szereplő áruk származásáról és azok útjáról meggyőződni nem tudott.
- [6] A számlához tartozó 3 db szállítólevélen a C. Kft. került feltüntetésre átvevőként, az átvétel helyszíneként a törökbálinti depót tüntették fel. A szállítólevelekhez nem kapcsolódott menetlevél, a felperesi adózó által szállítóeszközként megjelölt gépjármű tulajdonosa sem a felperest, sem a Cs. Kft.-t nem ismerte és nyilatkozata szerint édességet, élelmiszer-ipari terméket soha nem szállított, az átvevőként megjelölt társaságot sem ismerte.
- [7] 2011. januárban a felperesi adózó 2 db számlát fogadott be 7.384.608 forint vételár + 1.846.152 forint ÁFA értékben a CS.U Kft.-től. A számlák ÁFA tartalmát levonásba helyezte. A számlákat 35.640 db kávé értékesítéséről állították ki.
- [8] A számlakiállító kft. kapcsolódó ellenőrzése során az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a CS.U Kft. székhelye a L. Kft.-nél

megvásárolt székhely, telephelye nincs. Székhelyén gazdasági tevékenységet nem folytatott, adóköteles vagyonnal nem rendelkezett. A társaság ügyvezetői a székhelyként megadott címen és a nyilvántartás szerinti lakcímeiken elérhetetlenek voltak. A cég adószámát 2010. június 1. és október 3., illetve 2011. szeptember 12. és november 10. napja között az adóhatóság felfüggesztette, a cég kényszertörlését is elrendelték. A társaság végelszámolója iratanyagot az adóellenőrzés során bemutatni nem tudott.

- [9] A számlakibocsátó által kiállított számlákhoz 2 db szállítólevél került csatolásra, azon átvevőként a C. Kft.-t, átvétel helyeként a t-i depót tüntették fel. A szállítóleveleken szállítóeszköz, rendszám megjelölése nem szerepelt. Az adóhatóság által az átvevő céghez a számlákon feltüntetett teljesítési időpontban a törökbálinti depó területére belépő járművek felkutatása során azt állapította meg, hogy azok tulajdonosai tagadták a felperes részére történő szállítást, a felperest mint megrendelőt nem ismerték.
- [10] A vizsgált időszakban az adózó 5 db számlát fogadott be 61.189.737 forint + 15.297.434 forint ÁFA értékben a L.V. Kft.-től, a számlák ÁFA tartalmát levonásba helyezte. A számlákon 69.900 db csokoládé, 261.344 csomag kávé és 82.944 db energiaital számlázott termék szerepel.
- [11] Az adóhatóság elrendel a számlakibocsátó kapcsolódó vizsgálatát, iratanyagot azonban a társaságtól nem tudott beszerezni. Ezen cég székhelye a vizsgált időszakban B. szám alatt volt, ahonnan az idézések az adóhatósághoz visszaérkeztek, a cég ügyvezetője a többszöri idézést követően megjelent és úgy nyilatkozott, hogy a társaság ügyeiről információval nem rendelkezik, a céget élettársa fiától vette át, iratot bemutatni nem tudott.
- [12] Az adóhatóság vizsgálta a L.V. Kft. számlájáról történő utalásait is, megállapította, hogy az utalással érintett kft.-k nevében az utalások összegét rövid időn belül a számláról készpénzben felvették.
- [13] A L.V. Kft. számlájához csatolt szállítóleveleken a C. Kft. került feltüntetésre mint átvevő, átvétel helyeként pedig a t-i depó. Szállítóeszköz rendszáma nem került megjelölésre. Az adóhatóság a beazonosítható járművek tulajdonosait nyilatkoztatta, ennek alapján megállapította, hogy a fuvarozók a felperesi adózót nem ismerték, a számlakibocsátó cégről pedig közelebbi információval nem rendelkeztek.
- [14] A revízió eredményeként az elsőfokú határozat azt állapította meg, hogy a számlázási láncban hivatkozott számlakibocsátó társaságoktól érkező áruk fizikálisan először a felperesi adózónál jelentek meg,

a kapcsolódó vizsgálatok során feltárássra került, hogy a megjelölt társaságoktól bizonyítottan nem szerezhette be az árukat az adózó. Mindezek alapján megállapította, hogy a hivatkozott számlákon feltüntetett gazdasági események a valóságban nem igazolhatók a felek között, azaz azok az ügyletek nem a felperesi adózó és a számlakibocsátók között jöttek létre. A számlák emiatt hiteltelenek, így a levonási jog érvényesítését megtagadta. Erre tekintettel 23.095.000 forint adókülönbözetet állapított meg, s ezen összeget teljes egészében jogosulatlan visszaigénylésnek minősítette. Ezen összeg után 17.321.000 forint adóbírságot szabott ki.

- [15] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd a 2928614837. számú határozatával megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállást teljes terjedelmében feltárta, a szükséges bizonyítékokat beszerezte, azokat egymással egybevetve megfelelően értékelte és ennek alapján helyes jogi következtetésre jutott. Erre tekintettel az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [16] A másodfokú határozat ellen a felperes terjesztett elő keresetet, ebben kérte az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és szükség esetén új eljárásra kötelezését. Keresetében hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (6) bekezdésének, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés a) pontjának a megsértésére, arra, hogy az alperes határozata indoklásában az Art. 97. § (6) bekezdését nem jelölte meg. Kifogásolta a határozat ellentmondásait és azon kijelentéseit, melyek egymással ellentétesek és nem kerültek feloldásra. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-80/11. és C-14. számú ügyeiben kifejtett jogértelmezésre.
- [17] Alperes a kereset elutasítását kérte. Hivatkozott a támadott határozatban felhozott indokolásra és arra, hogy az adóhatóságok eljárásaik során a tényállást teljes körűen feltárták, valamennyi releváns bizonyítékot beszereztek.

Az elsőfokú ítélet

- [18] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Rögzítette, hogy elsődlegesen abban a kérdésben kellett állást foglalnia, jogszerűen járt-e el az adóhatóság, az eljárási szabályok megtartásával és az anyagi jogi szempontból megfelelő következtetésre jutott-e, amikor a felperes részére a perrel érintett számlák ÁFA tartalmának levonását megtagadta.

[19] A bíróság megállapította, hogy az adóhatóság széles körű bizonyítást folytatott le, a kapcsolódó vizsgálatok anyagát, a számlákon kívül egyéb okiratokat, szállítóleveleket, nyilvántartást és banki adatszolgáltatást elemzett. Megállapította, hogy az adóhatóság eleget tett a tényállás felderítése iránti kötelezettségének, a feltárt körülményekből pedig helyesen következtetett arra, hogy a gazdasági esemény a számlákban foglalt módon, az ott feltüntetett felek között nem jöhetett létre. Hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontjában és 127. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezésekre, melyek szerint az adólevonási jog gyakorlásának feltétele az ügylet teljesítését tanúsító számla, azoknak meg kell felelniük a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésében szabályozott könyvviteli és 166. §-ában szabályozott bizonylati elveknek. Hivatkozott a bíróság arra, hogy a számláknak tartalmilag is hiteleseknek kell lenniük, tehát azt kell tanúsítani, hogy a számla szerinti tartalommal az abban szereplő felek között jött létre a megjelölt gazdasági esemény.

[20] Mindezekre tekintettel a felperes keresetét elutasította és őt perköltség, valamint illeték megfizetésére kötelezte.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[21] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Ebben kérte a támadott ítéletet teljes egészében hatályon kívül helyezni és ahelyett új határozatot hozni, amelyben a Kúria az alperes jogerős határozatát hatályon kívül helyezi és az alperest a perköltség megfizetésére is kötelezi. Hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság eljárása ellentétes a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 213. § (1) bekezdésében, 215. §-ában és 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal. Hivatkozott továbbá arra, hogy az elsőfokú bíróság azért jutott okszerűtlen, iratellenes és téves következtetésre, mert maga határozta meg az elbírálandó jogkérdést. A bíróságnak nem állást kell foglalnia az alperesi határozat törvényessége tekintetében, hanem indokolt döntést kell hoznia a kereset valamennyi eleme felől. Álláspontja szerint az alperesnek az Art. 97. § (3) és (6) bekezdéseiben rögzített bizonyítási kötelezettsége a perben nem hárítható át a felperesre. Utalt a Kúria több eseti döntésében kialakított joggyakorlatra, melyekkel - megítélése szerint - a támadott bírói ítélet ellentétes, arra, hogy a bíróság nem bírálta el a Ket. 50. § (6) bekezdésének alkalmazhatóságát az Art. 97. § (6) bekezdésében foglaltakkal szemben. Kifogásolta a bíróság az ítélet indokolásában több esetben megjelenő, az alperes jogi álláspontjával egyetértését kifejező szóhasználatát, hivatkozva arra, hogy a bírói ítéletnek önálló indokolást kell

tartalmaznia.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [22] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [23] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között, az azokban megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül. [Pp. 272. § (2) bekezdés, Pp. 275. § (2) bekezdés, KGD 2002.262.] A Kúria az iratok alapján dönt, bizonyítás felvételének a felülvizsgálati eljárásban nincs helye, a tényállás felülmérlegelésének pedig csak akkor van helye, ha az a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésén alapul vagy iratellenes megállapításokat tartalmaz.
- [24] Az elsőfokú bíróság a felperesi keresettel támadott ítéletében az alperes határozatát vizsgálta felül, megállapítva azt, hogy azok a számlák, melyekre a felperes az adólevonási jogot kívánta alapítani, tartalmilag nem tekinthetőek hitelesnek, mert az azokban foglalt gazdasági esemény nem a számlakibocsátók és a felperesi adózó között jött létre.
- [25] Helyesen hivatkozott az elsőfokú bíróság arra, hogy az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja értelmében az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele az, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a törvény 120. § a) pontjában említett nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. A Kúria már több ítéletében (pl. Kfv.I.35.245/2012/5., Kfv.I.35.361/2013/7.) is kimondta, hogy a számlabefogadó csak tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolhatja az adólevonási jogot.
- [26] A számla fogalmára az Áfa tv. 168. § (1) bekezdésében foglalt szabályozást kell alkalmazni. E szerint számla minden olyan okirat, amely megfelel az Áfa tv. X. fejezetében foglalt feltételeknek és az ott írt kötelező adattartalommal bír. Emellett a számlára alkalmazni kell a Számv. tv. 15. § (3) bek. és 165-166. §-okban írtakat. A számlául szolgáló bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lenniük. A számla akkor minősül szabályszerűnek, ha a könyvvitelben rögzítendő és más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza és megfelel a bizonylat alaki és tartalmi követelményeinek is.
- [27] A számla tartalmilag akkor minősül hiteles bizonylatnak, ha a számlába foglalt esemény ténylegesen a számla szerinti tartalommal, az ott megjelölt helyen és időben, a számlán szereplő felek között jött létre. Csak ilyen, tartalmilag hiteles számlára alapítható az

Áfa tv. 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdés a) pontja szerinti levonási jog.

- [28] A levonási jog jogszerűsége tárgyában tehát az adóhatóságnak azt kellett vizsgálni, hogy a gazdasági esemény a valóságban létrejött-e, illetve hogy a felek között jött-e létre. Amennyiben a gazdasági esemény nem valósult meg, a levonási jog érvényesítését minden további vizsgálat nélkül meg kell tagadni. Amennyiben a gazdasági esemény létrejött ugyan, de nem a számlán szereplő felek között, vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetőleg kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna e arról, hogy adókiírátszásban vesz részt. Az Európai Unió Bíróságának a Mahagében-Dávid C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyében adott jogértelmezése szerint ugyanis a nemzeti hatóságoknak meg kell tagadni az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra visszaélésszerűen hivatkoztak.
- [29] Helyesen vizsgálta ezért az elsőfokú bíróság azt, hogy az adóhatósági eljárásban az eljáró szervek az adólevonási jog jogszerűsége körében a számlákkal és a számlákban foglalt gazdasági eseményekkel kapcsolatosan milyen megállapításokat tettek.
- [30] A közigazgatási perben a bíróság a támadott közigazgatási határozat jogszerűségét vizsgálja felül, az ezt megelőző közigazgatási eljárás csak áttételesen tárgya a közigazgatási pernek. A bíróság ítéletének indokolásából kitűnően az elsőfokú bíróság a közigazgatási határozat jogszerűségét felülvizsgálta és erről ítélete indokolásában kellő mértékben számot is adott.
- [31] Az elsőfokú bíróságnak a felperes kereseti tényállításainak tükrében elsődlegesen azt kellett vizsgálnia, hogy a közigazgatási eljárásban történt-e olyan eljárásjogi jogszabálysértés, amely miatt a támadott határozat jogszabálysértő lenne. Emellett a bíróság vizsgálta azt is, hogy az adóhatóság az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően a tényállást teljes mértékben felderítette-e, beszerezte-e azokat a bizonyítékokat, melyek a megalapozott döntéshez szükségesek és a bizonyítékok mérlegelése okszerű és megalapozott volt-e.
- [32] A támadott másodfokú közigazgatási határozat részletesen ismerteti az elsőfokú hatóság által megállapított tényállást és értékeli az abban feltárt bizonyítékokat, tartalmazza a felperesi adózó fellebbezésében az elsőfokú határozat indokolásával szemben felhozott érveit és ennek alapján hozza meg döntését. Helytállóan állapította meg ezért az elsőfokú bíróság azt, hogy a másodfokú adóhatóság által meghozott határozat eljárási hibákban nem szenved, az felülbírálatra alkalmas és helyesen járt el, amikor ítéletében érdemben azt felülbírált.

- [33] A felülvizsgálati kérelem utal rá, hogy a Kúria korábbi ítéletében már kimondta, hogy bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezményt nem lehet alapítani. A jelen ügyben megállapított tényállás azonban nem minősíthető bizonytalannak, azt az adóhatóság részletesen feltárta, a bizonyítékokat értékelte és ennek alapján állapította meg, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény az abban rögzített felek között nem jöhetett létre, ezért a számla tartalmilag nem tekinthető hitelesnek, így adólevonás alapjául sem szolgálhat. Határozata a bizonyítékok mérlegelését tartalmazza, az általa megállapított tényállás a bizonyítékokkal kellően alátámasztott.
- [34] Nem osztja a Kúria a felülvizsgálati kérelem azon megállapítását, mely szerint az elsőfokú bíróság ítélete nincs kellő indokolással alátámasztva. Az ítélet indokolásából egyértelműen megállapítható, hogy a bíróság a perben elvégezte a támadott közigazgatási határozat törvényességi vizsgálatát, indokolásában számot is ad ennek az eredményéről és nem sért jogszabályt akkor, amikor visszaüt a közigazgatási határozat azon megállapításaira, melyeket maga is helyesnek tart.
- [35] A felülvizsgálati kérelem hivatkozott a Ket. 50. § (6) bekezdése és az Art. 97. § (6) bekezdése rendelkezéseinek megsértésére. A Ket. 50. § a közigazgatási ügyekben eljáró hatóságok tényállás-megállapítási és tisztázási kötelezettségéről, az ott lefolytatandó bizonyítási eljárásról és a bizonyítékok értékeléséről rendelkezik: a hatóság a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékeli és ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást. Ehhez képest az Art. 97.§-ának rendelkezése az adóhatósági ellenőrzési eljárásra tartalmaz speciális rendelkezéseket, kiemelendő a (6) bekezdése, melynek értelmében a hatóság eljárása során az adózó javára szóló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.
- [36] Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg hogy az adóhatóság széles körű bizonyítást folytatott le és a tényállás felderítéséhez szükséges eljárási cselekményeket is teljes körűen foganatosította. A bíróság az ítéletében a Pp. 206. § és 221. §-ban foglaltaknak megfelelően kellő mélységű indokolását adta a kért tanúbizonyítás mellőzésének. Az állított felderítetlenség körében a felülvizsgálati kérelem sem jelöl meg más elmaradt bizonyítási cselekményt.
- [37] Mindezekre tekintettel a Kúria azt állapította meg, hogy a támadott ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sértette meg, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [38] A felperes pervesztéses lett, ezért az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 50. § (1) bekezdés és 62. § (1) bekezdés h) pontjában írtakra figyelemmel a felülvizsgálati eljárás illetékét a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.
- [39] A pernyertes alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő, költsége nem merült fel, ezért annak viseléséről a Kúriának nem kellett határoznia.
- [40] A Pp. 274. § (1) bekezdés alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, s mivel a Pp. 276. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a Pp. 275. § (1) bekezdése pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás megtartásának szükségessége. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el és a Pp. 272. § (1) bekezdésének megfelelően a rendelkezésre álló iratok alapján döntött.

Budapest, 2016. október 20.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Sisák Péter sk. előadó
bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**