

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.142/2016/8.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke
. Sisák Péter előadó bíró
. Heinemann Csilla bíró

A felperes:Képviselője: dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,
mint a

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi
Regionális Adó Főigazgatóság jogutóda (alperes címe)

Képviselője: Hadháziné dr. Pataki Ágnes jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat:

Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
4.K.27.142/2015/10. ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.142/2015/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság 2010. évre vonatkozóan valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Megállapította, hogy az uszodatechnikai és wellness termékek forgalmazásával foglalkozó felperes a bizonylatai szerint a S. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó) egyedi szauna gyártása, kivitelezése, medence kivitelezése, masszázsmedence, sókabin, gőzkabin garanciális javítás, szerelés és szállítás megnevezéssel fogadott be összesen 46 db számlát 290.845.200 forint + 72.711.300 forint ÁFA értékben.
- [2] A felperes a számlák ÁFA tartalmát bevallásában elszámolta, az adó összegét levonható adóként szerepeltette, e tevékenységével összefüggésben keletkező ÁFA fizetési kötelezettségével szemben elszámolta, ezzel ÁFA fizetési kötelezettségét csökkentette.
- [3] A revízió megállapította, hogy a számlakibocsátó cég a munkák elvégzéséhez személyi és tárgyi feltételekkel, szakértelemmel nem rendelkezett. Ügyvezetőjének nyilatkozata szerint egyetlen alvállalkozójának a T. Kft.-nek (a továbbiakban: T. Kft.) adta tovább a munkát. A kibocsátott számlák a bizonylati elv követelményének nem felelnek meg, előfordult, hogy azokon nem került feltüntetésre az értékesített termék, illetve szolgáltatás mennyisége, más esetekben a mennyiség feltüntetésre került ugyan, de az egységár nem szerepel. A számlákon egyetlen esetben sem szerepel az, hogy az közvetített szolgáltatást tartalmazott volna, a garanciális javításokról, szerelésekről kiállított számlákon pedig nem került feltüntetésre, hogy azok milyen időszakra szólnak. A teljesítési igazolásokat minden esetben a felperes ügyvezetője írta alá, aki a teljesítések helyszínein soha nem járt.
- [4] A számlakibocsátó alvállalkozójaként szereplő T. Kft. 2006. december 11. napján alakult, számítógép, periféria és szoftver nagykereskedelemmel foglalkozott. A számlákon feltüntetett teljesítés időszakában, 2010. évben tulajdonosai O. S. és B. T. ukrán illetőségű beregszászi lakosok voltak, a cég székhelye B. ... szám alatt egy székhelyszolgáltató cég által biztosított helyszínen volt. A cég 2007 év óta beszámolót nem nyújtott be, adószámát 2010. július 1-jén felfüggesztették, 2010. július 27-ével pedig törölték.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság azt állapította meg, hogy sem a számlakibocsátó, sem annak megjelölt alvállalkozója személyi és tárgyi feltételeinek hiányában a gazdasági eseményt nem végezhetette el, ezért a számlában megjelölt gazdasági esemény nem a számlákon szereplő felek között jött létre, így a számlák a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban Számv. tv.) 15. § (3) bekezdése és 166. § (2) bekezdése alapján tartalmi szempontból hiteltelenek. A felperes ügyvezetőjének a kellő körültekintés tanúsítása esetén tudnia kellett, hogy olyan kibocsátótól fogad be

számlákat, aki sem maga, sem alvállalkozója útján nem végezhetette el az azokban foglalt munkákat. Ezért a felperest 72.711.000 forint ÁFA és 35.059.000 forint társasági adó, összesen 107.770.000 forint adókülönbözet megfizetésére kötelezte, melyből 107.568.000 forint adóhiánynak minősül. Az adókülönbözetre tekintettel kiszabott 53.858.000 forint adóbírságot és felszámított 36.430.000 forint késedelmi kamatot, valamint további 50.000 forint mulasztási bírságot.

- [6] Alperes 2927711937. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállást teljes körűen tisztázta, a bizonyítékokat megfelelően értékelte és az általa levont jogkövetkezmények is helytállóak.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes kereseti kérelmében kérte, hogy a bíróság állapítsa meg, hogy az alperesi határozat jogszabálysértő, azt helyezze hatályon kívül. Hivatkozott arra, hogy az alperesi határozat sérti az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban Art.) 97. § (4) és (6) bekezdését, illetőleg 100. § (4) bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi XCL. törvény (a továbbiakban Ket.) 50. § (1) bekezdését, valamint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban Áfa tv.) 32. § (1) bekezdését és 44. §-át. Hivatkozott továbbá arra, hogy az alperes eljárása és határozata a Európai Unió Bírósága által kialakított gyakorlatba is ütközik.
- [8] Alperes a kereset elutasítását kérte, annak indokaként a határozatában felhozott jogi indokokat jelölte meg.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [10] Ítéletének indokolásában megállapította, hogy az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, eleget téve az Art. 97. §-ában rögzített tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségeknek. Az ügyben beszerzett bizonyítékokat egyenként és összességében értékelve arra a következtetésre jutott, hogy a kifogásolt esetekben a számla szerinti értékesítések és szolgáltatások számlakibocsátó általi elvégzését objektív bizonyítékok cáfolják. A számlakibocsátó a számlák szerint értékesített termékekkel, szolgáltatások elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, így a munkát nem végezhetette el, az ő alvállalkozója pedig olyan fantomizálódott, a számlák szerinti gazdasági események időszakában a valóságban nem működő cég volt,

amely a számlák szerinti munkát szintén nem végezhette el. Ezek miatt a számlák a gazdasági események megtörténtének igazolására nem alkalmasak. A bíróság megállapítása szerint az adóhatóság által feltárt tényállás teljes körű, a bizonyítékok rögzítésre kerültek és a hatóság kellő mértékben számot adott azok értékeléséről.

- [11] Indokolásában hivatkozott arra is, hogy az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett, nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. A számlának a Számv. tv. 165. § (2) bekezdése szerint a bizonylati elvnek és a Számv. tv. 15. § (3) bekezdése szerint a valódiság elvének is meg kell felelnie, mert csak ilyen, tartalmilag hiteles, a valós gazdasági eseményt tükröző számla alapítja meg az adólevonás jogszerűségét. A bizonyítékok mérlegelése alapján arra a következtetésre jutott, hogy a becsatolt számlák nem ilyenek, ezért ezekre levonási jog nem alapítható, így az alperesi határozat a jogszabályoknak megfelel, az nem ütközik a keresetlevélben felhívott jogszabályokba, ezért a keresetet a Pp. 339. § (1) bekezdésére utalással elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, abban a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és helyébe a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát kérte. Arra hivatkozott, hogy a bíróság ítélete a bizonyítékok okszerűtlen mérlegelése következtében a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban Pp.) 206. § (1) bekezdését és a Pp. 220.-221. §-ait sérti. A bíróság nem tett eleget indokolási kötelezettségének, az indokolásában csak az adóhatósági határozatokra utal vissza.
- [13] Változatlanul állította, hogy az alperesi hatóság nem tárta fel teljes körűen a tényállást, holott az Art. 97. § (4) bekezdése és a Ket. 50. § (1) bekezdése ezt kötelezővé teszi részére, és az Art. 97. § (6) bekezdése szerint a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket az adóhatóság elmulasztotta feltárni. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának (EUB) számos ítéletébe foglalt jogértelmezés sérelmére, így a C-103/09. Veald Leasing ügyben hozott azon megállapításra, mely szerint a visszaélésszerű magatartás megállapítása esetén az azt megvalósító ügyleteket át kell minősíteni, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, mely az ilyen ügyletek hiányában fennállt volna. Ebből következően az alperesnek a revízió után hozott határozatában konkrétan kellett volna megjelölni azt az adóalanyt, aki a perbeli munkákat ténylegesen elvégezte. Hivatkozott a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. számú egyesített ügyekben (Optigen ügy) foglalt összefoglaló megállapításra, továbbá a Mahagében-Dávid C-80/11. és

C-142/11. számú egyesített ügyében adott jogértelmezésre, illetve a Kúriának az EBH 2013. 5. alatt közzétett határozatában foglaltakra. Ebből kiemelte, hogy az adólevonási jog jogszerűségének elbírálása során minden ügyletet önállóan kell vizsgálni és nem bármilyen szabálytalanság, hanem kizárólag a hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló tevékenységben való részvétel eredményezheti az adólevonási jog elvesztését, mely jog csak akkor tagadható meg, ha a számlabefogadónak tudomása volt a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról, vagy csalásra utaló körülményekről.

- [14] Alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a felülvizsgálati kérelem elutasítását, a jogerős ítélet hatályában fenntartását, valamint a felperesnek a felmerült perköltségben való marasztalását kérte. Hivatkozott arra, hogy sem a számlakibocsátó, sem alvállalkozója nem volt képes a számlában rögzített gazdasági esemény elvégzésére, a felperesnek pedig objektív körülmények alapján fel kellett volna ismernie, hogy adóelkerülésben vesz részt. A rendelkezésre álló bizonyítékok a számlán szereplő események felek közötti megvalósulását nem támasztották alá. A felülvizsgálati kérelem a tényállás tisztázása körében a számlakibocsátó alvállalkozójánál kezdeményezett kapcsolódó vizsgálat elmaradását kifogásolta, e vizsgálatra pedig azért nem kerülhetett sor, mert ez a cég már a számlakibocsátás időszakában sem volt elérhető.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [16] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban 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. A jogerős ítéletet megelőző közigazgatási eljárás jogszerűsége így csak áttételesen tárgya az eljárásnak.
- [17] Az eljárt ügyben eljárt bíróság a tényállást a bizonyítékok helyes mérlegelésével állapította meg és ítélete nem sért jogszabályt.
- [18] Helyesen rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy az adólevonási jog érvényesítésének tárgyi feltétele az Áfa tv.120.§.a.) pontjára figyelemmel az, hogy az adózó rendelkezésére álljon a 127.§. (1.) bek. a.) pontjában szabályozott számla. A számlának formailag és tartalmilag is hitelesnek kell lenni: egyrészt meg kell felelni a Számv. tv. 15. § (3) és 166. § (2) bekezdéseiben szabályozott

követelményeknek, másrészt tartalmilag is hitelesnek kell lennie: a benne feltüntetett gazdasági eseménynek a valóságban a számlán feltüntetett időben és tartalommal az ott szereplő felek között kell megvalósulnia. A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében adott jogértelmezés szerint az adóhatóságnak vizsgálnia kell, hogy a gazdasági esemény a valóságban megvalósult-e, és ha igen, az a számlán szereplő felek között jött-e létre. Tényleges gazdasági esemény hiánya esetén a levonási jog érvényesítését meg kell tagadni, ha pedig az adóhatóság bizonyította, hogy az nem a számlán szereplő felek között jött létre, vizsgálni lehet, hogy a befogadó tudott vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy adókiírással vesz részt.

- [19] Jelentősége van a számlában rögzített gazdasági esemény megítélésénél annak is, hogy az azokban szereplő termékek forgalmazása, beüzemelése és garanciális javításának jellegzetessége folytán olyan szakértelmet és szakmunkát igényel, amellyel a számlakibocsátó cég egyáltalán nem rendelkezett, lévén tevékenységi köre építőipari tevékenység, egyetlen alkalmazottja (ügyvezetője) képzettsége pedig számítástechnikai gépgyártástechnikus. Miután pedig a számlakibocsátó alvállalkozójaként megjelölt T. Kft. a számlákkal érintett gazdasági esemény időpontjában már nem működött, a gazdasági esemény nyilvánvalóan nem jöhetett létre sem a felperesi adózó sem a számlakibocsátó vagy állított alvállalkozója között.
- [20] A bíróság ítéleti megállapítása szerint alperes a gazdasági esemény létrejötté és a felperes tudattartalmának tisztázása végett a tényállást a kellő mértékben felderítette. Alperes a közreműködő cégek ügyvezetőit és alkalmazottait tanúként meghallgatta, okiratokat szerzett be, kapcsolódó vizsgálatot folytatott le. A T. Kft.-nél el nem végzett kapcsolódó vizsgálaton kívül a felülvizsgálati kérelem sem jelöl meg olyan tény, melynek elmaradására a tényállás felderítetlensége körében hivatkozna, nagyobbra a már beszerzett bizonyítékok értékelését sérelmezi. A T. Kft. közreműködése kapcsán az adóhatóság minden rendelkezésre álló bizonyítékot beszerzett, a kft.-t 2010. július 27-én törölték, így az esetleges kapcsolódó vizsgálat sem tudott volna újabb bizonyítékokat feltárni.
- [21] Alaptalanul hivatkozik a felülvizsgálati kérelem az Art. 12.§.(1.) bek. és a 100.§. (4.) bek.-ben írt rendelkezések megsértésére. Más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat jegyzőkönyve, határozata adózót érintő része megismerésének joga illeti meg ilyen esetekben az adózót, nem pedig a teljes iratanyag megismerhetősége, ezt a jogát a felperes a 2015. május 18-ai tárgyalást követően gyakorolta is, amint arra a július 2-án kelt 9. sz. alatti előkészítő iratában utal.

- [22] A felülvizsgálati kérelem hivatkozik arra, hogy az alperesi határozat indokolása nem veszi figyelembe az Európai Unió Bíróságának több megjelölt ítéletében kifejtett jogértelmezést. E körben a Kúria utal arra, hogy az EUB hivatkozott ítéletei csak abban az esetben tartották a HÉA irányelvvel ellentétben állónak a levonási jog megtagadását, ha az adóhatóság objektív tényezőkkel nem tudta bizonyítani, hogy a számlabefogadó kellő körültekintés tanúsítása mellett nem tudott vagy nem kellett volna tudnia az adóelkerülésről.
- [23] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet - mely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt Pp. 206. és 221. §-ait nem sértette meg - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [24] A felperes pervesztes 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 köteles megfizetni az Államnak a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján.
- [25] A pervesztes felperes a Pp. 78. § alapján köteles a felülvizsgálati perköltséget az alperes részére megfizetni.
- [26] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdés alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2016. október 20.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Sisák Péter sk. előadó
bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**