

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.420/2016/8.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Halmi Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Halmi Franciska)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Kovácsné dr. Lévai Ildikó jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.093/2015/23. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.093/2015/23. 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] A felperes az általa forgalmazott élőállatokat részben felvásárlási jegyen értékesítő őstermelőktől, részben gazdasági társaságoktól szerezte be. A M. Kft. (a továbbiakban: M. Kft.) és a V. Kft. (a

továbbiakban: V. Kft.) számlai alapján a 2011. évben 35.970.266 forint összegben áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság a 2011. évre áfa adónemben folytatott ellenőrzést felperesnél. Az alap- és kiegészítő ellenőrzés során értékelték a számlákat, az adás-vételi szerződéseket, sor került az ENAR nyilvántartási adatok és a számlák adatainak egyeztetésére, ezzel összefüggésben - kitérve a személyi kapcsolatokra is - egyes őstermelők (köztük a felperes észrevételében megnevezett K. J., G. S-né, R. P. nyilatkoztatásra), az M. Kft-nél és a V. Kft-nél - a cégek elérhetőségének hiányában - a cégbírósi és adóhatósági iratok vizsgálatára, felperes beltagjának és ügyvezetőjének Ó. P-nek a nyilatkoztatására, az M. Kft-t az ellenőrzött időszakban képviselő C. L-nak és a szerződéseket az eladók részéről aláíró, felperes ügyvezetőjét régóta ismerő F. Z-nének a tanúkénti meghallgatására.
- [3] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság az őstermelőktől felvásárlási jegyen való beszerzésre megállapítást nem tett, az M. Kft. és a V. Kft. számláihoz kapcsolódóan a 2011. évre - kivéve 2011.03. hónapot - 35.970.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot állapított meg.
- [4] Alperes a 2053534149. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 9.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) és 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 44.§ (1) bekezdésre alapította, alkalmazta a szarvasmarha fajok egyedeinek jelöléséről, valamint Egységes Nyilvántartási és Azonosítási Rendszerről szóló 99/2002. (XI.5.) FVM rendelet (a továbbiakban: R.) 3.§ (1) bekezdését, figyelembe vette az Európai Unió Bírósága vonatkozó ítéleteit.
- [5] Indokolása szerint a felperes „Kiszállított vágómarhák adatai 2011.” nyilvántartása nem teljes körű: a teljes értékesítésnek csupán 55%-át tartalmazza. Egy-egy értékesítéshez több beszerzési számla is tartozik. Az M. Kft-nek és a V. Kft-nek nem minden számlája szerepel a nyilvántartásban, és csak 181 db szarvasmarha esetén volt egyértelműen megállapítható, hogy ezen gazdasági társaságok számláin szerepelnek. Ebből szűrőpróbaszerűen 42 értékesítést vizsgáltak: az állatokhoz tartozó ENAR nyilvántartásban azonban sem a gazdasági társaságok, sem a felperes nem szerepel, mert nem rendelkeznek állattartásra alkalmas telephellyel, tenyésztettel, az állatokat rövid időn belül továbbértékesítik. Az érintett 42 szarvasmarha eredeti tulajdonosai az állatokat közvetlenül a felperesnek, vagy a B. Bt.-nek értékesítették. A felperes által az észrevételben indítványozott

tanuk ugyanezt erősítették meg, azzal, hogy volt akinek előadása szerint F. Z-né működött közre az értékesítésben, akinek a tevékenységét pedig ténylegesen felperes képviselője, Ó. P. irányította. Az M. Kft. és a V. Kft. tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, F. Z-né számlakiállítási jogosultságát semmi nem igazolja, a felvásárlásra a felperestől kapta a pénzt, az ő utasításainak megfelelően járt el. Az M. Kft. és a V. Kft. nem értékesített a felperesnek szarvasmarhát, szerepük kizárólag a számla kiállítására korlátozódott. A felperes a gazdasági társaságok képviselőt nem ismerte, székhelyükön, telephelyükön nem járt, kizárólag az élő adószámukról győződött meg. A számlák mögött nincs gazdasági esemény.

Az elsőfokú ítélet

- [6] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

- [7] A bizonyítási eljárás során, a felvásárlás körülményeinek feltárására meghallgatta felperes képviselőjét, Ó. P-t, az ügyletekben érintett F. Z-nét, a B. Bt. képviselőjét K. A-t, a felperestől vásárló H. Kft.-t érintően B. I-t, a P. Kft. vonatkozásában Sz. T. A-t, a termelők közül Sz. T. G-t, T. I-t, G. S-nét, R. P-t, H. L-t, B. S-t és B. M-t.

- [8] Megállapította, hogy a felperes 1998. óta foglalkozik állatfelvásárlással, a keresleti-kínálati viszonyokkal tisztában van, megfelelő szaktudással rendelkezik. A felperes semmilyen kapcsolatban nem állt a számlakibocsátókkal, F. Z-né szerződéskötési és képviseleti jogosultságáról nem győződött meg, F-né pedig nem rendelkezett értékelhető információkkal a számlakibocsátók működéséről. Az őstermelőkkel F. Z-né tartotta a kapcsolatot a felperes utasítása szerint, a szarvasmarhák ellenértékét F. Z-né bevonásával maga a felperes fizette ki, az állatok szállításra előkészítését, állatorvosi ellenőriztetését, a marhalevél előkészítését, mérlegelését, kísérő okmányok egyeztetését, minden további szükséges intézkedést, felperes végzett. A felperesnek tudnia kellett, hogy a számlakibocsátók nem végeznek értékesítést, szerepük kizárólag a számlakibocsátásra korlátozódott. Ennek ellenkezőjét a felperes által felajánlott bizonyítás sem igazolta.

- [9] Az Európai Unió Bírósága Mahagében ügyben hozott ítéletének 42., és a Kittel ítélet 51. pontjára figyelemmel sem vonható le más következtetést. Az alperes kellő részletességgel feltárta a tényállást, megállapítható volt, hogy az érintett számlák tekintetében a felperes és a számlakibocsátók között nem valósult meg gazdasági esemény, így az ítélezési gyakorlat szerint nem is kellett vizsgálni a felperes tudatállapotát. A bizonyítékok alapján

a felperes célja Frákné közreműködésével nem lehetett más, minthogy az élő állatok exportja esetében is megteremtse az áfa levonás lehetőségét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem jelölte meg az egyes bizonyítékok mérlegelésének szempontrendszerét, ezzel sérült a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdése.
- [11] Az elsőfokú bíróság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy alperes eleget tett volna tényállás feltárási kötelezettségének, feltárta volna a számlakibocsátók gazdasági tevékenységét, holott a számlakibocsátók hiányosságait nem lehetett volna a felperes terhére értékelni. Így téves és alaptalan, hogy az M. Kft. és a V.Kft. tevékenysége kizárólag számlakibocsátásra korlátozódott volna. Ugyancsak tévesen róttá az elsőfokú bíróság a felperes terhére F. Z-né foglalkoztatásának kérdését. Hivatkozott a Kúria K-H-KJ-2014-65. számú ítéletére.
- [12] Az elsőfokú bíróság a szakmai sajátosságokat tévesen tárta fel, így a felperes tevékenységét is tévesen értékelte. Figyelmen kívül hagyta, hogy az értékesítés minden egyes fázisa külön dokumentációt igényel, annak ellenére, hogy ezt a tanúk is alátámasztották. A Kft.-k által nem vezetett ENÁR nyilvántartásra hivatkozással a számlakibocsátóknak a felperes által nem befolyásolható mulasztását róttá a terhére.
- [13] Részletesen bemutatta a Tanács közös hozzáadott értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelvének az adólevonási jog gyakorlásához kapcsolódó egyes szabályait, hivatkozott az EUB egyes ítéleteire, közöttük a C-80/11. és C-142/11. egyesített ügyek ítéletének 37-39. pontjaira.
- [14] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [16] A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül. Ennek következtében a

Kúria azt vizsgálta, hogy a gazdasági esemény megvalósulásának kérdésében a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján helytállóan foglalt-e állást az elsőfokú bíróság.

- [17] Alperes határozatában nem csupán gazdasági esemény hiányát állapította meg, hanem azt, hogy a gazdasági esemény a felperes tudtával, részvételével valósult meg, de nem a számlán szereplő felek között. Az elsőfokú bíróság a felperes által felajánlott nagy terjedelmű tanúbizonyítás foganatosításával gazdasági események megvalósulásának tényleges menetét vizsgálta, amellyel megfelelt az EUB által megkívánt, a felülvizsgálati kérelemben is hivatkozott C-80/11. és C-142/11. egyesített ügyek ítéletének: a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak [42pon].
- [18] Az elsőfokú bíróság nem a számlakibocsátók személyében rejlő hibák - ideértve az ENÁR vezetésének felülvizsgálati kérelemben hivatkozott hiányosságát és F. Z-né jogviszonyának a Kft.-k általi bejelentésének kérdését is - miatt tekintette helytállónak az alperesi határozatot, így a felülvizsgálati kérelem számlakibocsátókra vonatkozó előadásaira hivatkozva nem tekinthető megalapozatlannak a jogerős ítélet.
- [19] A bizonyítási eljárás során az elsőfokú bíróság a felperes - F. Z-né - őstermelők/felperesi vevők kapcsolatát vizsgálta. A felperes előadása szerint F. Z-né szakmai múltja megalapozta a belé vetett bizalmat: a bizalmi elvre azonban nem alapítható levonási jog, különösen akkor nem, ha gazdasági társaság számlakibocsátók esetén a számla befogadója nem vizsgálja, nem ellenőrzi a közreműködő magánszemély képviseleti jogosultságát. Felperes a számlákat befogadta, azokra levonási jogot kívánt alapítani, miközben pontosan tudta, hogy F. Z-né útján ő maga vásárolja fel a szarvasmarhákat, a számlakiállítókkal sem az őstermelők, sem ő maga nem került kapcsolatba.
- [20] A Pp. 275.§ (1) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet.
- [21] A jogerős ítélet tényállása kapcsán jogszabálysértés csak akkor lenne megállapítható meg, ha annak indokolása hiányos, iratellenes vagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket tartalmazna. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a felperes álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos az

elsőfokú bírósággal, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

- [22] Jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhatna, azonban ilyen jogsértést a felperes felülvizsgálati kérelme nem tartalmazott. A tanúvallomások alapján, különös tekintettel F. Z-né előadására, az elsőfokú bíróság helytállóan vonta le azt a következtetést, hogy a felperesnek tudnia kellett, hogy a számlakibocsátók nem végeznek értékesítést, szerepük kizárólag a számlakibocsátásra korlátozódott: ennek folytán a számlákra áfa levonási jogot nem alapíthat. Ezért a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [23] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [24] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [25] A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége: a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2016. november 3.

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