

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.384/2016/10. szám

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

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Újhelyi Bence ügyvéd

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Farkas Ervin jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 13., és alperes 15. szám alatt

Felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.34.221/2015/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.34.221/2015/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárás során felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

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

Az alperest terhelő 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes híradástechnikai berendezések gyártásával foglalkozó társaság amely 2008-2009. adóévekben nagy értékű számítástechnikai szoftverfejlesztésről és ehhez kapcsolódó eszközök értékesítéséről kiállított számlákat fogadott be különböző gazdasági társaságoktól. Az I. Kft. (Kft1.) befogadott számlák részben az E. Rt., részben a P. Magyarország fióktelepe, részben a D. Zrt. részére kerültek továbbszámlázásra. Az R. Kft.-től (Kft2.) befogadott számla részben P. Magyarország fióktelepe, a D. Zrt. és a H. Zrt. felé került továbbszámlázásra. A H. Kft.-től (Kft3.) számlák részben a P. Zrt., részben a K. Zrt. részére kerültek továbbszámlázásra, közvetített szolgáltatásként.
- [2] A felperes részére kiállított számlákban foglalt általános forgalmi adó levonás jogszerűségét vizsgálta az adóhatóság a 2008-2010. időszakra vonatkozó valamennyi adóra és költségvetési támogatásra irányuló bevallások utólagos ellenőrzésekor. Megállapította, hogy a Kft.-k által kiállított számlák fiktívek, ezért az adólevonás joga felperest nem illette meg. Erre figyelemmel általános forgalmi adó, társasági adó és különadó adónemekben állapított meg adóhiányt. Az alperesi jogelőd 2014. október 17. napján kelt 2512549585. számú határozatában az elsőfokú határozatot megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Az alperes a bizonyítási szabályok megsértése, az adózóval kapcsolatban nem állt személyek vallomása felvételével összefüggésben állapított meg garanciális szabály sérelmet. Erre figyelemmel a megismételt eljárásra előírta, hogy ezeket a személyeket személyes megjelenésre kötelezéssel kell idézni és tanúként meghallgatni, melynek során a felperes gyakorolhatja a törvényben biztosított garanciális jogait. Leszögezte, hogy ha a tanúk az idézésre nem jelennek meg, és magukat nem mentik ki, illetve a tanúvallomások megtétele egyéb objektív akadályba ütközik, akkor az adóhatóság nem köteles további kutatást végezni, a rendelkezésre álló bizonyítékokat használhatja fel. Kimondta, be kell szerezni az alvállalkozók és azok beszállítói bankszámla adatait az adózó által átutalt pénzeszközök feletti rendelkezési jogosultság megállapítása végett. Amennyiben a hatóság a felperesi ügyvezetőt és a részéről közreműködőként eljáró személyeket újból meghallgatja, rá kell kérdezni, miért vettek igénybe alvállalkozókon keresztül olyan társaságoktól szolgáltatásokat, akikkel közvetlen kapcsolatban álltak. De már rögzítette, hogy a feltárt tényállás alapján a számlákon szerződő felek között a számlák szerinti gazdasági események nem valósultak meg és ha az új eljárás ésszerű határidőn belül egyéb releváns tény nem tár fel, a megállapítás fenntartható.
- [3] Az új eljárásban az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére általános forgalmi adónemben 1.170.983.000 forint adókülönbötetet állapított meg, melyből 219.765.000 forint adóhiánynak minősült, melyből társasági adónemben 164.752.000 forint adóhiányt, társas

vállalkozások különadója adónemben 41.188.000 forint adóhiányt állapított meg, mely után 262.153.000 forint adóbírságot szabott ki, és 138.260.000 forint késedelmi pótlékot számított fel, az adózás előtti eredményt pedig valamennyi adóévre megnövelte.

- [4] Megállapította, hogy a Kft1. 2008. IV. negyedévére adóminimalizáló bevallást nyújtott be, pénzmosás büntette elkövetésének gyanúja miatt eljárás folyik ellene. Kapcsolódó vizsgálat, a társhatóság korábbi ellenőrzése, a CIB Bank megkeresése és válasza, a felperes képviselőjének vallomása ellenére nem állapítható meg a teljesítés, tekintve, hogy a megnevezett alvállalkozók elérhetetlenek, és az iratanyag alapján a teljesítésről a revízió meggyőződni nem tudott.

- [5] A Kft2. tekintetében rögzítette, hogy 2009. II. negyedévében áfabevallása nullás volt, a számlákat adóbevallásába nem állította be, a vizsgált időszakban nem volt bejelentett alkalmazottja, 2013. január 22-e óta felszámolás alatt áll. Iratanyag nem áll rendelkezésre, a teljesítés nem ellenőrizhető, nem igazolható. Felperes részéről nem kerültek megnevezésre olyan személyek akik beazonosíthatók lettek volna és a teljesítésnél közreműködtek. Egyedül a N. Zrt. volt fellelhető, amelynek teljesítését elismerte.

- [6] A Kft3. kapcsán az került dokumentálásra, hogy a 2009. IV. negyedéves áfa bevallásában az értékesítés összegével közel azonos értékű beszerzést vallott, viszont az általa kibocsátott számlák értéke bevallásában nem szerepelt. Adószámát 2009. március 29-én felfüggesztették, majd június 9-én törölték. A számlák teljesítési időpontjában nem rendelkezett érvényes adószámmal, bejelentett alkalmazottja nem volt. Rendelkezésre álló dokumentumokból az elvégzett munkákra fordított fejlesztői tevékenység nem volt megállapítható, az sem volt tisztázható, hogy kik, mennyi idő alatt végezték el a munkálatokat.

- [7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd 2410879344. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Megítélése szerint az elsőfokú adóhatóság nem sértette meg a tényállás-tisztázási és az új eljárásra utasító másodfokú határozat által előírtak betartására vonatkozó kötelezettségét. A másodfokú adóhatóság nem a tényállás tisztázatlansága, vagy új bizonyítási eszköz beszerzésének szükségessége miatt írta elő egyes személyek tanúkénti meghallgatását, hanem azért mert garanciális szabályok sérültek az által, hogy a tanúkat írásbeli vallomástételre kötelezték. Új tény feltárására az adójogilag releváns tényállás megalapításához nem volt szükség. Az adózó által javasolt személyek meghallgatása az érintettek többszöri, valamennyi ismert címen történő idézés ellenére nem vezettek eredményre, ezért az elsőfokú adóhatóság eleget tett a másodfokú határozatban foglaltaknak. Jogszerűen került sor az alapeljárásban beszerzett nyilatkozatok felhasználására az elsőfokú adóhatóság eleget tett az adózás

rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) és (6) bekezdésében rögzített tényállás-feltárási és bizonyítási kötelezettségének. Bizonyított, hogy a vitatott számlák szerinti gazdasági eseményeket nem a számlákon feltüntetett számlakibocsátó társaságok végezték el.

- [8] Mindhárom számlakibocsátóval kapcsolatban rögzítette, hogy sem az adókötelezettségeiket, sem a konkrét ügyletekkel kapcsolatos adófizetési kötelezettségeiket nem teljesítették, alkalmazottakkal nem rendelkeztek, semmilyen iratanyagot a felszámolók felé nem bocsátottak rendelkezésre. Az adózó részéről eljáró személyek a ténylegesen munkát végző személyeket megnevezni nem tudták, akiket viszont megjelöltek, azok ténylegesen nem vettek részt a munkák elvégzésében, vagy ha igen, akkor az nem került beépítésre a teljesítésbe. Az alvállalkozók ügyvezetői, illetőleg azok nevében eljáró személyek sem tudták megmondani, hogy az általuk képviselt társaságnak voltak-e alkalmazottai, illetőleg hogy azok vagy más alvállalkozók végezték-e el a feladatokat. Csupán általánosságban mindenféle konkrétumok nélkül hivatkoztak arra, hogy magánszemélyek távoli hozzáféréssel részt vettek a munkavégzésben. A fenti tények alapján az a következtetés vonható le, hogy a vitatott gazdasági események a felperes és a számlakibocsátók között nem valósultak meg.
- [9] Mindhárom beszállítónál ugyanaz a séma volt megfigyelhető: a szolgáltatásokat az ahhoz szükséges feltételeket teljességgel nélkülöző, a konkrét elvárt tevékenységében és közreműködőkben soha megjelölni sem tudott állítólagos alvállalkozók végezték el. Az, hogy a be nem azonosítható, nem az alvállalkozók általi teljesítést az adózó nyilvánvalóan fiktív számlával elköltéselte, az adókijátszásban való részvételére utal. Ebben az esetben pedig fel sem merülhet, hogy tudhatott-e az adókijátszásról, hiszen ő maga hozta azt létre, így a tudattartalom vizsgálat szükségtelen volt.

A kereseti kérelem

- [10] A jogerős határozattal szemben a felperes terjesztett elő kereseti kérelmet, arra hivatkozással, hogy az alperes eljárása során több jogszabályt sértett, a tényállást nem tárta fel teljes körűen, döntése megalapozatlan és sérti az EUB ítéleteiben foglaltakat. Az elsőfokú adóhatóság nem tartotta be az alperes új eljárásra utasító másodfokú határozatában történő kötelezéseket. A jogellenes módon beszerzett bizonyítékok felhasználása jogszabálysértő. Érdemben is támadta a határozatot, álláspontja szerint az alperes érvelése nyíltan és teljességgel egyértelműen szembe megy az EUB által kidolgozott egységes és következetes ítélkezési gyakorlattal.
- [11] Az alperes érdemi ellenkérelmében a közigazgatási határozatban foglaltak fenntartása mellett a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [12] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a Kft3. számláival kapcsolatban találta alaposnak, míg a többi számlakibocsátóra és az adóbírság mértékére vonatkozó kereseti kérelmet elutasította.
- [13] Alapvetésként leszögezte, hogy az adólevonási jog gyakorlásának elsődleges feltétele az olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amelyről alakilag és tartalmilag hiteles adatokat tartalmazó számlákat állítanak ki. A számla akkor tekinthető hiteles bizonylatnak, ha annak valamennyi adata helytálló, az abban megjelölt gazdasági eseményt a számla kiállítója a számla szerinti időponttal és tartalommal teljesítette. Ha a tartalmi hitelességhez kétség fér, és az adózó a gazdasági esemény tényleges megtörténtét igazoló más külső vagy belső bizonylattal nem rendelkezik, vagy azok hitelességéhez is kétség fér, az adóhatóság az Art. előírásai szerint őt terhelő tényállás-tisztázási kötelezettség keretében köteles a szerződéses partnerek nyilatkozatainak beszerzésével, számviteli nyilvántartásába történő betekintéssel, célvizsgálattal, tanúvallomással és minden egyéb törvényes eszközzel megkísérelni a tényállás felderítését. Ha az így lefolytatott bizonyítási eljárás sikerre nem vezet, és annak eredménye a számla tartalmi hitelességét nem támasztja alá, ennek következményét az adózó tartozik viselni, miután a levonás feltételeinek fennállását, e körben a számlák valóságtartalmát, az ügylet valódiságát neki kell igazolnia.
- [14] Hangsúlyozta, hogy az alperes határozata azon alapult, hogy a felek között nem történtek meg a számlák szerinti teljesítések. Tévedett a felperes, mikor hivatkozásait és érvelését az EUB ítéleteire utalással a kellő körültekintés elmulasztásának objektív körülményekkel történő bizonyításának szükségessége irányába hatóan adta elő. Az alperesnek nem a kellő körültekintés hiányát kellett bizonyítania. Az akkor szükséges a levonási jog megtagadásához, ha a tényállás szerint más követi el az adóvisszaélést, mert ilyen esetben az adózótól a levonás joga csak akkor vonható el, ha bizonyított, hogy a tőle elvárható kellő körültekintést mulasztotta el e körben, és annak nem részese. Eszerint a felperes tévesen helyezte a hangsúlyt a kimenő számlák szerinti teljesítésekre, alaptalanul hivatkozott arra, hogy az alperesnek az EUB ítéleteiben kimunkált objektív körülmények alapján kellett volna bizonyítania, hogy tudott vagy tudhatott-e arról, hogy adókijátszás részese. Az adóhatóság álláspontja az volt, hogy a felperes adóelőnyök szerzése végett fogadta be a nyilvánvalóan fiktív, valótlan tartalmú számlákat és helyezte azok adótartalmát levonásba. Kúriai döntésekre hivatkozva rögzítette, hogy a felek közötti gazdasági esemény hiánya okán a „tudhatta” körülmény vizsgálata szükségtelen.

- [15] A felperes eljárási jogszabályok megsértése kapcsán előterjesztett érvelésével kapcsolatban kifejtette, hogy noha az adóhatóság tényállási-tisztázási kötelezettsége generális szabály, e kötelezettség nem parttalan. Az új eljárásra utasító határozat nem írta elő konkrét kötelezettséggént az elővezetés alkalmazását, ezért a felperes által állított Art. 140. §-ának megsértése nem állapítható meg. Az Art. 102. § (1) bekezdése az adóhatóság vezetője számára nem kötelezettséggént, csak lehetőségként írja elő az elővezetés elrendelését, ezért alkalmazásának hiánya önmagában nem valósíthat meg jogsértést. Abban az esetben viszont, ha a tanúvallomástól az ügy szempontjából fontos érdemi bizonyíték várható, a tanú vallomástételi kötelezettséget megszegő tanú elővezetése szükséges intézkedés, és hiánya a tényállás-feltárási kötelezettség körében már jogsértésként lenne értékelhető.
- [16] A jogellenes módon beszerzett bizonyíték felhasználása jogértelmezése szerint nem jogszerűtlen, ha a jogellenesség abban áll, hogy a szabályosan felvett tanúvallomás helyett csak írásbeli nyilatkozat áll rendelkezésre, de annak valóságával kapcsolatosan kifogás nincsen, akkor az egyszerű nyilatkozatként aggálytalanul figyelembe vehető.
- [17] A bíróság a fenti alapvetések után a Kft1., 2. számlái vonatkozásában az alperesi határozatot törvényesnek ítélte, míg a Kft3. számlái vonatkozásában jogszerűtlennek. Ezt abban látta megvalósultnak, hogy az adóhatóság nem jogszerűen hallgatta ki a tanúkat, a kihallgatásról a felperest szabályszerűen nem értesítette, ezzel elvonta azt a jogát, hogy a tanúkhöz személyesen közvetlenül kérdést intézhessen. Ennek kapcsán okkal mutatott rá a felperes, hogy jogellenes előre eldönteni, hogy a tanú mit tudhat, és hogy a tanú vallomásából a felperesi kérdések hatására mi derülhetett volna ki. Az is iratellenes, hogy Darabos István (továbbiakban: tanú) elérhetetlen volt, továbbá ellentmondásos az eljárás azért is, mert az meghallgatását az alperes írta elő, de ellenkérelmében pedig már azt állította, hogy nem volt szükség újbóli meghallgatására. Az eljárás irataiból az volt megállapítható, hogy a tanút - amellett, hogy mind elektronikus elérhetősége, mind telefonszáma is ismert volt a hatóság előtt, és az a körülmény is, hogy életvitelszerűen külföldön él, első két alkalommal nem megfelelő címről idézték, majd sújtották bírsággal, csak ezt követően kérték le a nyilvántartásból lakcímét és idézték egyetlen alkalommal szabályosan, mely nem kereste jelzéssel érkezett vissza a hatósághoz. A felperes maga vette fel a kapcsolatot a tanúval, aki telefonon és elektronikus levélben is jelezte elérhetőségét. Ennek ellenére rögzítette a határozat, hogy a revízió az új eljárásban nem tudta elérni a tanút. Ez a megállapítás nem felel meg a valóságnak, iratellenes, nem értékelhető a felperes terhére. A másodfokú eljárás idején a tanú

ismét jelentkezett, bejelentette, hogy véglegesen hazaköltözött, neve megváltozott, azonban idézhető címe továbbra is változatlan. Ezzel szemben az alperesi határozat ezt eltérően tartalmazza.

- [18] Nézete szerint a tanú meghallgatása nélkülözhetetlen lett volna a Kft3. teljesítése kapcsán a tényállás teljes körű feltárásához és ahhoz, hogy a levonási jog alappal kerülhessen megtagadásra. Az az érvelés, hogy önmagában a tanútól nem volt elvárható olyan szóbeli vallomás, amely igazolhatta volna a számlák valóságtartalmát, nem helytálló. Ugyanis a már beszerzett bizonyítékok arra mutatnak, hogy a tanú tudomással bírhat a teljesítés megtörténtéről, további alvállalkozó személyéről, tevékenységéről, akkor a tanú jogszabályszerűen történő kihallgatása eredményeként létrejövő bizonyíték mindenképpen érdemi bizonyíték.
- [19] Amennyiben az adóhatóság a tanút az eljárás három éve alatt meghallgatta volna, megvizsgálta volna a Kft3. bankszámla forgalmát, továbbá a T. GmbH vonatkozásában is kimerítően feltárja a tényállást és mindezek mégsem támasztják alá a számlák hitelességét, az addig beszerzett bizonyítékokkal együttesen értékelve megalapozottan állapíthatta volna meg, hogy teljesítés nem történt. Szerinte a Kúria Kfv.V.35.854/2014/7. számú ítélete nem alkalmazható, mert nem tekinthető úgy, hogy a felperes a tanúk személyes meghallgatásának hiányát kizárólag eljárásjogi szempontból vitatta. A felperes mindvégig állította, hogy a tanú és D. T. (továbbiakban: tanú2) az, aki az alvállalkozók további teljesítéséről tudomással bírhatnak és a tanúvallomásaik beszerzését folyamatosan szorgalmazta. A bizonyítékok jogszerű beszerzésétől a felperes további érdemi információk, bizonyíték beszerzését várta, amely úgy értékelendő, hogy a korábbi írásbeli nyilatkozatok tartalma vonatkozásában mennyiségi és minőségi kifogása állt fenn.
- [20] Nem orvosolta a megismételt eljárásban az adóhatóság a T. GmbH megkeresését sem. Az alperes ki sem tért arra, hogy miért nem kísérelték meg jogszerűen megkeresni a társaságot. Az alperes azonban hasonlóan a tanúvallomások esetéhez nem tudhatja mi derült volna ki a cég iratanyagának átvizsgálásából, bankkivonatainak megvizsgálásból, szerződéseinek áttekintéséből.
- [21] A bíróság úgy találta, hogy hatóság által feltárt tényállás alapján nem bizonyított teljes körűen, hogy a felek között alvállalkozók bevonása útján nem történt meg a teljesítés. Nézete szerint a számlakiállító cég adószámának idő közbeni törlése, adókötelezettségének nem teljesítése, iratanyagainak hiánya nem elegendőek a teljesítés hiányának bizonyítására. A felperes iratanyagai, szerződése, teljesítésigazolásai, a pénzmozgás, a meghallgatott képviselője, továbbá a tanú és tanú2 nyilatkozatai szerint a számlakibocsátó volt az, aki a szoftverek fejlesztését

alvállalkozói útján elvégezte. Nem tartotta szokatlannak, hogy külföldi cég az alvállalkozó és azt sem, hogy interneten toborzott távoli hozzáférésű személyekkel végeztessenek programozást, így nem vethető el alapból a valós gazdasági kapcsolat létezésének reális lehetősége a fenti körülmények ellenére sem. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság a megnevezett alvállalkozók közül csak az I. Kft. és a R. Kft. teljesítését vizsgálta és ebből vont le következtetést. A T. GmbH vonatkozásában történtek alkalmatlan kísérletek a megkeresésre, azonban az alperes jogsértő módon saját eljárása eredménytelenségét az adózó hátrányára értékelte, tényként kezelte a cég elérhetetlenségét. Azonban ezt alaptalanul állította, mert a cég nem volt elérhetetlen, tekintve, hogy a hatóságot semmi nem akadályozta abban, hogy jogszerűen elérje. Mindezek miatt azt rögzítette, hogy a Kft3. esetében a tényállás feltáratlan maradt.

- [22] Az I. Kft. teljesítése valóban nem volt alátámasztható, azonban P. L. teljesítése részben a számlakibocsátó teljesítésének részét képezhette, erre vonatkozóan azonban további vizsgálódás alperes részéről nem történt. Tisztázandó, hogy ténylegesen adott-e át a szerződés hatókörébe esően bármely teljesítést, és annak részegész viszonya, hogy alakul a Kft3. teljesítésével. Utalt több cég vonatkozásában a cégnév rövidítések miatti tévedésekre, ebből eredően a megállapítások félreérthetőségére, jogszerűtlenségére.
- [23] Az adóbírság mértéke körében kifejtette, hogy ha az adózó által is tudottan fiktív számla alapján gyakorolja adólevonási jogát, akkor az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával függ össze, így a 75%-os bírság alkalmazásainak feltételei fennállnak.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [24] A jogerős ítélet ellen a felperes és alperes is felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.
- [25] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését indítványozta, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezése mellett. Másodlagosan, ha az elsődleges kérelemnek nem adna helyt a Kúria, úgy a Kft1. által kiállított számlák vonatkozásában megállapíthatott adóbírság összegének 50%-ra történő módosítását kérte.
- [26] Hatályon kívül helyezés indokait - konkrét jogszabálysértés megjelölése nélkül - az uniós joganyag téves értelmezésében jelölte meg. Arra hivatkozott, hogy a felügyeleti jogkörében eljáró elnöki döntés a határozatot megváltoztatta, így annak nem csupán

rendelkező része, hanem indokolása is kötötte az alperest. Az Elnöki döntés nem vonta kétségbe a felperes részéről történő teljesítést, így a vonatkozó EUB döntések tükrében szükséges lett volna a felperes tudattartalmának vizsgálata. Hivatkozott a C-277/14.számú PPU ügyben foglaltakra, valamint felhívta a figyelmet a C-446/15. Signum Alfa Sped Kft. ügyében feltett kérdésekre és az Alaptörvény XXIV., XXVIII. (1) és (7) bekezdéseire, a tisztességes eljáráshoz való jogának biztosítását előíró követelményre és az előzetes döntéshozatal eljárás kapcsolatos közösségi jogból fakadó kötelezettségre.

- [27] Ezen túlmenően rámutatott arra az ellentmondásra, hogy a számlák vonatkozásában az általános forgalmi adó levonás jogát a felperesnek megtagadták, ugyanakkor a társasági adó és különadó vonatkozásában megállapítást nem tettek. Nem foglalkozott a bíróság azzal a nyilvánvaló ellentmondással, hogy ugyanazon számlák tartalmát hogyan lehetséges eltérően megítélni a társasági adó, a különadó, valamint az áfa adónemek tekintetében.
- [28] Nem válaszolt az alperes sem arra kérdésre sem, hogy a felperes hogyan juthatott az alvállalkozóktól befogadott számlák esetében adóelőnyhöz. Hiszen nem került megállapításra, hogy a felperes által átutalással kiegyenlített összegek akár csak egy része is visszaérkezett volna a felpereshez.
- [29] Kifogásolta továbbá a Kft2. teljesítésével - különösen a N. Zrt.-vel összefüggésben tett alperesi megállapítások miatt - kapcsolatban kifejtett ítéleti döntést, illetve a bizonyítási teher felperesre történő áthárítását és a tudattartalom vizsgálatának hiányát az EUB döntések tükrében.
- [30] Az adóbírság vonatkozásában az Art. 182. § (1) bekezdésére történő hivatkozással állította, hogy miután a Kft1.-től befogadott számlák teljesítési időpontja 2008. november és decemberi, ezért e jogszabályhely alapján a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések alapján az adózóra kevésbé terhes bírság illetőleg pótlék feltételeket kell alkalmazni. Miután az Art. 170. § (1) bekezdésének módosulása 2009. február 1-jén lépett hatályba, így nem a 75%-os, hanem az 50%-os mértékű adóbírság kiszabása lett volna jogszerű.
- [31] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a Kft3. kapcsán tett ítéleti megállapításokat vitatta és ezzel összefüggésben állította, hogy az elsőfokú ítélet sérti a Pp. 206. § (1), Pp. 221. § (1) bekezdéseit, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a./, 127. § (1) bekezdés a./ pontját, valamint az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseiben foglaltakat.

- [32] A jogerős ítélet iratellenes, mert a tanú a számlák szerinti gazdasági eseménnyel kapcsolatban több ízben nyilatkozatot tett az adóhatóság előtt, jogszabálysértő mert az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértést nem valósít meg a tanú szóbeli meghallgatásáról történő felperesi értesítés hiánya, miután az újabb tanúvallomás nem eredményezett volna eltérő tényállást. Rámutatott arra, hogy a tanú az eljárás során nyilatkozatot tett, melyben a teljesítésről érdemi információval nem rendelkezett, az általa hivatkozott külföldi vállalkozások pedig a bíróság vélekedésével szemben beazonosíthatatlanok, a nemzetközi információcsere lehetőségét nem teremtik meg, a gazdasági kapcsolat, a külföldi társaság létezése semmilyen hitelt érdemlő okirattal, sem szerződéssel, sem egyéb számviteli bizonylattal nem igazolt. Kirívóan okszerűtlenül és iratellenesen tulajdonít jelentőséget a tanúvallomásnak, semmilyen ésszerű okot nem jelöl meg, hogy miért lenne új érdemi bizonyíték várható, csupán a tanúvallomástól, a Kft. bankszámlaforgalmának lekérdezésétől. A T. GmbH-val kapcsolatos nyilatkozatában a tanú végső soron saját magát nevezte meg mint aki a teljesítést végezte, ez kizárta teszi, hogy a tanú újabb meghallgatásától, a külföldi társaság megkereséséből bármilyen bizonyíték lenne beszerezhető. Tanú2 vallomásától sem várható új eltérő tényállást eredményezhető bizonyíték, miután tanú2-t azon nem magyar társaság ügyvezetőjeként tüntette fel tanú, mellyel kapcsolatban semmilyen érdemi információt nem tudott adni, továbbá sem a felperes, sem a nyilatkozatot adó tanú nem tudott a hivatkozott társasággal fennálló tényleges gazdasági kapcsolatot igazolni.
- [33] Iratellenesen állapítja meg azt is a bíróság, hogy az alperes határozatában nem tért ki arra, hogy miért nem kísérelték meg megkeresni a társaságot, miután a határozat mindvégig arról szól, hogy a teljesítést alátámasztó bizonyítékokkal a felperesnek kell rendelkeznie és nem volt okirattal alátámasztható semmilyen szerződéses kapcsolat a Kft. és a hivatkozott külföldi társaság között. Így az adóhatóságnak további bizonyítási kötelezettsége nem volt, nem kellett nemzetközi megkeresést kezdeményeznie, miután nem igazolt kettőjük kapcsolata. Ezen túlmenően a külföldi társaság adószámáról, adatairól nem állt semmilyen hiteles információ a rendelkezésre.
- [34] P. L. teljesítése kapcsán pedig iratellenesen állította a bíróság, hogy P. L. által végzett munka lehet a Kft. teljesítésének a része. Az tény, hogy P. L. programozást végzett, de ez nem igazolja, hogy P. L. lenne a forrása az alvállalkozó Kft. által végzett teljesítésnek.
- [35] Ezen túlmenően a bíróság tévesen értékelte az adószám törlését, ez szerinte olyan objektív tény, amely a társaság szabálytalan működésére utal, amelyről felperesnek tudnia kellett, és emiatt

elvárható intézkedéseket kellett volna megtennie.

- [36] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az alperes felülvizsgálati kérelmének elutasítását indítványozta. A tanú elérhetetlenségével kapcsolatban rögzítette, hogy az alperes kétszer rossz címről idézte, majd ezt követően a tanú vette fel e-mailen és telefonon a kapcsolatot az alperessel aki egész egyszerűen nem volt hajlandó tanúként meghallgatni. A T. GmbH-val összefüggésben pedig utalt arra, hogy annak ügyvezetője tájékoztatta a hatóságot a cég elérhetőségéről, azonban ennek ellenére jogsegélyt ezzel kapcsolatban nem kért. Iratellenes ezért az az alperesi állítás, hogy a T. GmbH elérhetetlen volt. P. L-val összefüggésben pedig a teljesítés megtörténtét hangsúlyozta.
- [37] A felperes észrevételében az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata kapcsán kiadott kúriai joggyakorlat elemző csoport összefoglaló véleményére és az EUB döntéseire hivatkozva ismételten állította a jogerős ítélet és alperesi határozat jogszerűtlenségét, mert azok ellentétesek az EUB. döntéseiben kimunkált jogértelmezéssel.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [38] A felülvizsgálati kérelmek az alábbiak szerint alaptalanok.
- [39] A Pp. 270.§-ának (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet, vagy az ügy érdemében hozott jogerős végzés felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A Pp. 272. §-ának (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni azt a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, továbbá elő kell adni a jogszabálysértés megjelölése mellett hogy a fél a határozat megváltoztatását mennyiben és milyen okból kívánja.
- [40] Nem helyezhető a felülvizsgálati kérelem olyan új jogalapra, azaz nem hozhatók fel abban már olyan új érvek, kifogások, melyekre a felperes a keresetlevelében, illetve a peres eljárás során nem hivatkozott. A felülvizsgálati eljárás rendkívüli perorvoslati jellegéből is fakadóan a Kúria a jogerős ítéletet csak abban a jogszabályi körben vizsgálhatja tehát felül, amely tárgya volt a jogerős ítéletnek, illetve az azt megelőző bírósági eljárásnak.
- [41] A Kúria a fenti elvek alapján megállapította, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme érdemben nem vizsgálható, mert nem felel meg a Pp. 272. § (2) bekezdésében foglaltaknak. Önmagában a jogerős ítélet jogszabálysértő jellegére való hivatkozás konkrét jogszabály megjelölése nélkül - nem teljesíti a Pp. 272. §-ának (2) bekezdésében foglaltakat. Márpedig a felperes nem hivatkozott

konkrét, az elsőfokú ítélettel kapcsolatos jogszabálysértésre, az Európai Unió Bíróságának döntései alapján téves jogértelmezést állított, de hogy ez mely jogszabályhely helytelen értelmezését jelenti, nem közölte. Az Alaptörvény megjelölt cikkei alapján a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatára nem kerülhetett sor, mert a nem konkretizált téves jogértelmezés nem hozható összefüggésbe a tisztességes eljárás alapelvének megsértésével, az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének közösségi előírásokból fakadó kötelezettségével. Utal egyébként a Kúria arra, hogy az áfa levonás jogával összefüggésben további előzetes eljárás kezdeményezésének nem is volna helye, mert a levonási jogot szabályozó irányelvi rendelkezés értelmezését az Unió Bírósága már számos, a felperes által is hivatkozott döntésében elvégezte. Az Art. 97. § (6) bekezdése nem a jogerős ítéletet érintő és vizsgálandó jogszabálysértés, hanem az alperesi határozatát, a Kúria előtti felülvizsgálati eljárásban azonban nem az alperesi határozat jogszerűségének a megítélése a feladat, hanem a jogerős ítéleté.

- [42] A Pp. 273. § (5) bekezdése kimondja azt is, hogy a felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni. Ebből következik, hogy a hatvan napon belül hiányosan beadott kérelem hiányosságai hatvan napon túl már nem pótolhatók, így nem volt figyelembe vehető a felperes 2017. január 26. napján előterjesztett észrevételében foglaltak
- [43] A per fő tárgya tekintetében a felperes felülvizsgálati kérelme tehát nem felet meg a Pp. 272. § (2) bekezdésében foglaltaknak, de nem lehetett a Pp. 273. § (1) bekezdése alapján hivatalból elutasítani, mert az adóbírsággal kapcsolatos felülvizsgálati kérelmi rész tartalmazott jogszabálysértésre hivatkozást, és részhivatalbóli elutasítást a Pp. nem szabályoz.
- [44] Az adóbírság mérték összegének csökkentése körében pedig kiemeli a Kúria, hogy a felperes kereseti kérelmében nem hivatkozott a bekövetkezett jogszabály módosítás alkalmazásának időbeli korlátjára, teljesen más alapon támadta annak magasabb összegben történő kivethetőségét. A felülvizsgálati kérelmében kifejtett érvelés nem képezte a kereset tárgyát. Miután a felülvizsgálati kérelem nem veheti át a keresetlevél szerepét, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelemben jogszabálysértésként megjelölt, az adóbírság mértékére vonatkozó kifogást érdemben nem vizsgálhatta.
- [45] Az alperes felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal kapcsolatban rámutat a Kúria arra, hogy a Pp. 275. § (1) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a tények alapjául szolgáló bizonyítékok újabb mérlegelésére, azaz a jogerős ítélet felülmérlegelésére nem jogosult. A következetesen alkalmazott bírói gyakorlat szerint a bizonyítási eljárás hibáira alapított felülvizsgálati kérelem akkor vezethet

sikerre, ha annak előterjesztője igazolja, hogy a bíróság a bizonyítékok egybevetése és értékelése során logikai hibát követett el, vagy iratellenes mérlegelése kirívóan okszerűtlen, vagy iratellenes volt. Jelen ügyben a felülvizsgálati bíróság ilyen eljárási jogszabálysértést nem állapított meg.

- [46] Nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény sem, hogy az alap elsőfokú határozat éppen a bizonyítási eljárás szabálytalanságai miatt lett megsemmisítve. Így joggal vizsgálta az első fokú bíróság, hogy a megismételt eljárásban miként folyt a bizonyítási eljárás, a tényállás feltárása érdekében az adóhatóság minden tőle telhetőt megtett-e.
- [47] A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az elsőfokú bíróság a bizonyítási szabályoknak megfelelően, részletesen és alaposan folytatta le eljárását, az ítélet történeti tényállása helytálló, a bizonyítékok értékelése okszerű, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak.
- [48] Részletes és alapos tényállás megállapítását követően, értékelte az alperes határozatának jogszerűségét, részletesen elemezte az adóhatóság által beszerzett bizonyítékokat és végkövetkeztetésként rögzítette a következtetéseit a Kft3. számlái kapcsán. (ítélet 22. oldal 4. bekezdése) Végig elemezte a tanú vallomásának beszerezésére tett erőfeszítéseket, taglalta a felperesi és alperesi kijelentések közötti ellenmondásokat és rámutatott az alperesi állítások között feszülő ellentmondásokra és helytállóan jutott el oda, hogy ezek után miért szükséges az eljárás e körben történő megismétlése. (20. oldal 3-4. bekezdés, 21. oldal 2-3. bekezdés)
- [49] Hasonlóképpen vizsgálta meg a T. GmbH-val kapcsolatos alperesi megállapításokat és derítette fel azokat a bizonytalanságokat melyek az alperesi megállapítás jogszerűségét kétségbe vonták. (22. oldal 6. bekezdés) Nem bizonyítható az elsőfokú bíróság részéről az iratellenesség, annál is inkább mert a felperesi felülvizsgálati kérelemhez csatolt iratok azt cáfolják, és ezen iratok az alperesi iratcsomagban is megtalálhatók. (tanú bejelentése címről, T. GmbH elérhetőségének közlése) Mindezekből az következik, hogy az alperesi határozat jogszerűtlenségét rögzítő bírósági összegző értékelés a felülvizsgálati kérelemben előadottak alapján nem dönthető meg.
- [50] Mindezekre tekintettel az érdemben felülvizsgálható körben a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet nem sért jogszabályt, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

[51] Az adóhatóság az új eljárásban köteles követni az elsőfokú bíróság által előírtakat, azzal, hogy a tudattartalom vizsgálata körében vegye figyelembe a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében kifejtetteket: hogy ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

Záró rész

[52] Miután egyik fél felülvizsgálati kérelme sem vezetett eredményre, ezért a Kúria Pp. 270. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése szerint döntött a perköltség viseléséről.

[53] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt illeték viselésére a felperes részleges pernyertességére tekintet nélkül köteles a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességi eljárásról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján. Az alperes illetékmentessége folytán a részéről le nem rótt illetéket az IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

[54] A felperes kérelmére a Kúria tárgyalást tartott.

Budapest, 2017. február 9.

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