

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.675/2016/5.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet előadó bíró, Dr. Tergalecz Eszter bíró

A felperes: ... Kft.

A felperes képviselője: ... és Társai Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 17.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. június 30-án kelt 4.K.27.182/2015/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.182/2015/14. számú ítéletét hatályában fenntartja. Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 200.000.- (kétszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget. Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.000.000.- (egymillió) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az adóhatóság a felperesnél áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte 2013. augusztus hónapra. Megállapította, hogy a felperes 6 db akácröng értékesítésére vonatkozó számlát fogadott be a ... Kft.-től (a továbbiakban: Kft.1.), a bizonylatok szerint 406 köbméter mennyiségben. A felperes a számlák áfa tartalmát 4.293.000.- forintot levonásba helyezte. A bizonylatokhoz egy megrendelési nyomtatvány is tartozott. A revízió megállapította, hogy egy-egy megrendelésnél ugyanazon méretű és típusú akácröng egységára jelentősen eltért és ellentmondás volt adott esetben a megrendelt áru mérete és egységára között is, jóllehet a Kft.1. beszállítója ugyanaz a cég volt. A revízió a számlák kiegyenlítése körül is számos anomáliát rögzített, így a bizonylatokon a felek átutalást tüntettek fel, e helyett a felperes készpénzben fizetett, adott esetben csupán a számlaösszeg egy részét, és időbeli eltolódás volt egyes kifizetéseknél a számlákhoz képest. A felperesi adminisztráció szerint bizonyos számlát a társaság nem fizetett meg, míg a számlakibocsátó ugyanezzel kapcsolatban a számla kiegyenlítését rögzítette. Egyébként pedig sem a felperesnél, sem a számlakibocsátónál nem voltak fellelhetők a szállításra vonatkozó okiratok.
- [2] A revízió kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a Kft.1.-nél. Az ügyvezető előadása szerint a gazdasági esemény a számlákban rögzített módon végbe ment, a felperes részére továbbértékesített árut ...tól, illetőleg a ... Bt.-től (a továbbiakban: Bt.) szerezte be. A terméket Győrből szállították Nagymányokra a ... frsz.-ú IFA tehergépjárművel. A felrakodásnál ... és még két ember volt jelen. Előbbi úgy nyilatkozott, hogy az IFA-val ő fuvarozott, melyet ... vásárolt 50.000.- forintért, ugyan műszaki vizsgálja és forgalmi engedélye nem volt a kocsinak. Magát a járművet sem tudta bemutatni, bizonylatokkal a gázolajbeszerzést sem tudta igazolni, mert előadása szerint 2013-ban a járművet értékesítette, de az értékesítésről sem tudott bizonylatot bemutatni. Állítása szerint a fuvarozási útvonal Győr-Veszprém-Székesfehérvár-Zalaegerszeg-Nagymányok volt.
- [3] Ezzel szemben ugyanakkor a revízió megállapította, hogy ... érdekeltségébe tartozó cégek semmiféle járművel nem rendelkeztek. A jármű tulajdonosa közölte, hogy a teherautót még 2005. szeptember 23-án kivonták a forgalomból, mert működésképtelen volt és alkatrésznek, bontásra értékesítették. A jegyzőkönyv rögzítette, hogy a fenti útvonal, ami 489 kilométer, teljes egészében irreális, ugyanis optimális útvonal tervezéssel az út mindössze 213 kilométer hosszú lenne. A revízió összesítette, hogy a tárgyi időszakban a Kft.1. a vele kapcsolatban álló 4 cégnek, köztük felperesnek mekkora volumenben értékesített fát, illetve vaslemez. Amennyiben ez igaz lenne, akkor egy teljesen megrakott 28 éves IFA-val a Győr Nagymányok közötti 480 kilométer hosszú útszakaszt 272 nap alatt 838-szor kellett volna megtenni. Megjegyezte az adóhatóság, hogy ... egyébként tagadta, hogy az IFA-t ő adta volna el ...nak, akit nem is ismert.

- [4] A Kft.1. a vizsgált időszakban két számlát fogadott be Jughaus Lajostól, négyet pedig a Bt.-től. Értékelte a revízió a Kft.1. kimenő és bemenő számláinak adminisztrációját, melyeken a dátumok megegyeznek, a bizonylatok kelte azonos, csakúgy mint a rajtuk lévő fizetési határidő. A bejövő számlák többségén szereplő kézírás megegyezik a Kft.1. képviselője által kézzel kitöltött szállítóleveleken szereplő kézírással. A Bt. a számlákon írt keltezés után vásárolta a számlatömböt. A jegyzőkönyv rögzítette, hogy a Kft.1. és beszállítói nem független gazdasági szereplőként, hanem adókiírátszás érdekében a felperessel együttműködő csoportként bocsátották ki a számlákat, valós gazdasági tevékenységet nem végeztek, kizárólag bizonylatokat állítottak ki, melyek adótartalmát több esetben nem vallották be, illetőleg nem fizették meg. A Kft.1. szállításai a képviselő által közölt módon nem valósulhattak meg. Már a 2013. március - április hónapra lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság felhívta felperes figyelmét arra, hogy a Kft.1.-gyel abban az időszakban kötött jogügyletek során adókiírátszás valósulhatott meg. Ennek ellenére a felperes a vizsgálattal érintett időszakban további számlákat fogadott be. A felperes által befogadott számlák tehát fiktívek. Eljárása sérti az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 131. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, illetőleg a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 165. § (2) bekezdését és 166. § (2) bekezdését. Ezen megállapításokra alapozva az elsőfokú adóhatóság 4.293.000.- forint adókülönbözetet állapított meg felperes terhére, melyből 3.581.000.- forintot jogosulatlan igénylésnek minősített és kötelezte 712.000.- adókülönbözet, továbbá adóbírság és mulasztási bírság megfizetésére.
- [5] A fellebbezés folytán eljáró alperes 2015. október 6-án kelt 3146614072/2015. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy az elsőfokú hatóság a rendelkezésre álló adatokra alapozottan helyesen döntött úgy, hogy a felperes jogszerűtlenül helyezte levonásba az áfát, miután a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre. Ugyancsak a gyakorlatra utalva rögzítette, hogy a „tudta, vagy tudhatta volna” kritérium vizsgálatára csak akkor kerülhet sor, ha felek között megállapítható a gazdasági esemény, de a teljesítésnek a számlakibocsátó oldalán olyan hibái vannak, melyre a számla befogadójának ráhatása nincs.
- [6] Az adóhatóság felperesnél 2013. június hónapra is ellenőrzést folytatott áfa adónemben. Ekkor 9 számlát fogadott be a Kft.1.-től a felperes, 4 számlán faanyag, míg 5 számlán vaslemez termékmegjelöléssel. Mindegyikhez tartozott egy megrendelési nyomtatvány is. A számlák kiegyenlítésével kapcsolatos anomáliák megegyeztek az augusztusi beszerzés kapcsán állítottakkal. Csakúgy mint a másik ügyben e helyütt sem volt sem a felperesnél, sem a Kft.1.-nél szállításra vonatkozó bizonylat. A különbség csupán a

fent ismertetett augusztusi esethez képest annyi, hogy a Kft.1. részére továbbértékesített árut - ez esetben ... mellett - a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.2.) teljesítette. A jegyzőkönyv tartalmazza, hogy a Kft.2. is a Kft.1. felé kiállított számlák tömbjét a számlán rögzített keltezés után vásárolta. Se a Kft.2., sem ... nem fizette meg a kibocsátott számlák áfatartalmát. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság felperes terhére 5.706.000.- forint adókülönbözetet állapított meg, ebből 1.940.000.- forintot jogosulatlan igénylésnek minősített, kötelezte felperest 3.766.000.- forint adókülönbözet, valamint adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. A fellebbezés nyomán eljáró alperes 2015. október 15-én kelt 3146614742/2015. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem

- [7] A határozat felülvizsgálata iránt a felperes keresetet nyújtott be. Rámutatott, hogy az ügy iratai között az adóhatóság által hivatkozott jegyzőkönyvek, iratok nem voltak megtalálhatóak. Az értékesítést terhelő fizetendő adóra vonatkozó alperesi megállapítás nézete szerint a Ket. 72. § (1) bekezdés ea) és ef) pontjának rendelkezését sérti. A befogadott számlákkal kapcsolatban pedig állította, hogy minden egyes esetben rendelkezett a levonási jog gyakorlásához szükséges tartalmilag hiteles bizonylatokkal, az ellenőrzött gazdasági események valóságtartalmára vonatkozó adóhatósági megállapítások bizonyítékkal nem alátámasztottak. Fentiek sértették a Ket. 3. § (2) bekezdés b) pontját, illetve az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény(a továbbiakban: Art.) 97. § (4), (6) bekezdését. Hivatkozott az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-80/11 és C-142/11 egyesített ügyben hozott ítéletére, mely szerint nem terhelte annak ellenőrzése, hogy a szállító és annak alvállalkozói az adóbevallási és befizetési kötelezettségüket teljesítették-e.
- [8] A második határozattal szemben is keresetet terjesztett elő a felperes nagyobb részben a 6) pontban kifejtettekkel azonos tartalommal. Bizonyítási indítványa arra irányult, hogy a bíróság szerezzé be a Kft.1.-nél lefolytatott ellenőrzés során felvett 2015. február 9-én kelt jegyzőkönyvet és csatolja a 4.K.27.030/2015. számú perben előterjesztett, az IFA gépjárműre vonatkozó igazságügyi szakvéleményt. Utalt továbbá a felperes a Kúria 33/2015. számú közigazgatási elvi határozatának 17. pontjára a bizonyítékok beszerzése kapcsán.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság az egyesített kereseteket elutasította. Rögzítette, hogy a felperes 2013. március, április és május hónapban ugyancsak vaslemez és akácrönk beszerzését igazoló számlák alapján helyezett levonásba áfát, ahol ugyancsak a Kft.1. volt a

beszállító, a tényállás tehát teljes egészében megegyezett a jelen perben értékelendő tényállással. Abban az ügyben az elsőfokú bíróság ítéletével a keresetet elutasította. Ezt az ítéletet a Kúria Kfv.I.35.026/2016/6. számú ítéletével hatályában fenntartotta. Jelen ügyben a bíróságnak abban kellett állást foglalnia, hogy mindezek fényében a 2013. júniusi és augusztusi felperesi beszerzések alapján jogosult volt-e a társaság az áfa levonásra. Idézte továbbá az elsőfokú bíróság az úgynevezett „tudta vagy tudhatta” formula alkalmazhatóságával kapcsolatban a Kúria Kfv.I.35.456/2015/10. számú ítéletében kifejtett elvi álláspontját. Egyenként és részletesen végigvette az egyes tényállási elemeket. Így a Kft.1.-nél fel nem lelhető okiratokat, az irracionális szállítási módot és útvonalat, a szállítással kapcsolatos okiratok hiányát, a számlatömbökkel és a fizetéssel kapcsolatos anomáliákat, azt, hogy a beszállítókkal kapcsolatosan üzleti tevékenységre utaló nyomot az adóhatóság nem talált. A perbeli esetben a felperes nem rendelkezett a számláit alátámasztó, konkrét, ellenőrizhető, valós bizonyítékokkal, szigorú számadású okiratokkal.

- [10] A bíróság megítélése szerint a felperesi kellő körültekintés hiánya egyebek mellett abban nyilvánult meg, hogy csak a birtokában lévő számlák alapján élt az áfa levonási joggal, egyéb olyan okirattal nem rendelkezett - mégpedig önhibájából -, amely hitelesen igazolta volna a számlák szerinti gazdasági esemény megtörténtét. Ezt a körülményt a bíróság főleg annak a kúriai gyakorlatnak a tükrében hangsúlyozta, hogy az aktív magatartás hiánya is megalapozhatja az áfalevonás jogszerűtlenségét.
- [11] Kiemelte, hogy amennyiben számlakibocsátó objektíve nem rendelkezhetett a bizonylat szerinti továbbértékesített termékkel, akkor nem a felek között jött létre a szerződés, azaz a számlabefogadót az áfalevonási jog nem illeti meg. Jelen ügyben e tényállás valósult meg, azaz a felperes a számlák szerinti terméket nem vásárolhatta meg a Kft.1.-től, következésképpen az áfalevonási jogát jogszerűen nem gyakorolhatta, pusztán a birtokában lévő számlák alapján.
- [12] A bíróság helyt adott több felperesi bizonyítási indítványnak, így megkereste a NAV Csongrád Megyei Adó Igazgatóságát okiratok megküldése érdekében, bekérte a Kft.1.-nél lefolytatott ellenőrzés jegyzőkönyvét, továbbá ügyvezetői minőségben meghallgatta a felperes ügyvezetőjét
- [13] A megkapott dokumentumok és meghallgatás adatai ismeretében is úgy ítélte meg a bíróság, hogy összességében a bizonyítékokat együttesen értékelve helyes következtetésre jutott az adóhatóság, nincs olyan hitelt érdemlő bizonylat, bizonyíték, amely alapján felperes élhetne az áfalevonási jogával. Külön kiemelte a bíróság, hogy a nyilatkozatok szerinti szállítás adott időszakban meghatározott súlyú termék mellett még akkor sem történhetett meg, ha az IFA pótkocsi szerelvénnnyel fuvarozta a terméket.
- [14] A felperesi értékesítéssel kapcsolatosan pedig idézte az Áfa tv. 55. § (1) és (2) bekezdését kifejtve, hogy a joghatás beállta miatt

a számlakibocsátó esetében megvalósult a teljesítés, az azonban nem érinti a számlabefogadó tekintetében megállapított tényeket és levont következtetéseket. Nem kifogásolható, hogy a számlakibocsátó esetében úgy minősítette adókötelezettséget megalapozó bizonylatnak az adóhatóság a számlát, hogy a befogadónál a teljesítés hiánya miatt jogszerűtlennek értékelte az áfa levonását. A számlakibocsátó adófizetési kötelezettségének jogalapja az Áfa tv.147. § (2) bekezdése volt.

- [15] A bíróság bizonyítottnak találta, hogy a gazdasági esemény nem jöhetett létre a számlán feltüntetett felek között. Nem értett ezért egyet azzal, hogy az alperes vagy az elsőfokú hatóság megsértették volna az Art. 97. § (4) bekezdését. Sem a Ket. alapelvei, sem pedig az Art. bizonyításra vonatkozó szabályai nem csorbultak. Az adóhatóság helyesen emelte ki, hogy a Kft.1. a Bt. és a Kft.2., illetve ... olyan adókijátszásban vettek részt, amelyet kellő körültekintés mellett a felperesnek észlelnie kellett volna.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását.
- [17] Hivatkozása szerint a bíróság nem tett eleget a tényállás teljes körű felderítésére vonatkozó kötelezettségének, a feltárt tényállásból megalapozatlan, jogszabálysértő következtetést vont le, a felperes keresetének elutasítására jogellenesen került sor. Megsértette a Pp. 221. § (1) bekezdését, a 339/A. és 339/B. §-okban foglalt rendelkezéseket. A tényállás nem került kellő mértékben feltárára, az irányadó eljárási szabályokat nem tartották be, a döntés szempontjai nem állapíthatók meg, az indokolásból nem tűnik ki a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége. Az ügyben sérült az Art. 97. § (4), (6) bekezdése és helytelenül értelmezte a Kúria Kfv.I.35.456/2015/10. számú ítéletében foglaltakat is az elsőfokú bíróság. Az adóhatóság részéről elmaradt annak bizonyítása, illetőleg az arra vonatkozó következtetések levonása, hogy az adózó tudta vagy tudhatta-e, hogy a számla kiállító őt megtévesztette, illetőleg felismerhette-e, hogy adócsalásban vett részt. Nem volt tisztázott az adóhatósági eljárásban, hogy mely tényállás valósult meg e körben. A felperes értekesítéseinek tekintetében sem került meghatározásra, hogy ezen gazdasági események esetében az adófizetési kötelezettség az Áfa tv. 55. § (1) vagy 55. § (2) bekezdése szerint keletkezett-e.
- [18] A felperes szerint a bizonylatok tartalmi hitelességének körében olyan körülmények ismeretének hiánya lett a felperes terhére értékelve, melyre ráhatása nem volt. Azon tény, hogy a Kft.1. az általa értékesített termékek beszerzését az adóhatóság által elvárt módon nem tudta igazolni, nem jelenti automatikusan, hogy a termékekkel nem rendelkezett, hiszen a felperes részére eladott áru

a felperes tudta nélkül származhatott igazolatlan forrásból is. Iratellenes, hogy a felperes csak a birtokában lévő számlákra alapozta volna áfa levonási jogát, hiszen rendelkezésre álltak a megrendelések is, de a fuvarozás körében feltárt anomáliák sem értékelhetők a felperes terhére, nem az ő érdekkörébe tartozott a fuvarozás kérdése.

- [19] Ismét hivatkozott az EUB gyakorlatára, kiemelve, döntő körülmény az, hogy az ügylet időpontjában az adóalany tudatában lehetett-e az adókiírással kockázatának. Márpedig ilyen körülmény felperes terhére nem nyert bizonyítást.
- [20] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.
- [22] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdése szerint a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során, a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye. A felülvizsgálat tárgya az elsőfokú jogerős ítélet jogszerűségének felülvizsgálata.
- [23] Az Áfa. tv. 127. § (1) bekezdés szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.
- [24] Az 55. § (1) bekezdése szerint az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés). A (2) bekezdés első mondata értelmében az (1) bekezdéshez fűződő joghatás beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik.
- [25] Az Sztv. 15. § (3) bekezdés értelmében a könyvvitelben rögzített és beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatónak, bizonyíthatónak, kívülállóknak által is megállapíthatónak kell lenniük, értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).
- [26] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Amint arra az elsőfokú bíróság is utalt az ítéletében, felperesi társaságnál 2013. évben többször végzett áfa adónemben utólagos ellenőrzést az adóhatóság és lényegében azonos tényállás mellett mindegyik esetben azonos következtetésre jutott, hogy a felperes az áfa-levonás alapjául szolgáló hiteles dokumentummal az ellenőrzés során szolgálni nem tudott.
- [27] A felperesnél 2013. március, április, illetve május hónapokban végzett vizsgálat eredményeképpen ugyancsak a Szekszárdi

Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.030/2015/12. számú ítéletével a keresetet elutasította, amit a felperes felülvizsgálati kérelme nyomán a Kúria is felülvizsgált és azt Kfv.I.35.026/2016/6. számú ítéletével hatályában fenntartotta. A kúriai ítélet rámutatott, mind a közösségi, mind a hazai ítélkezési gyakorlat egységes abban, hogy az áfalevonás hiteles dokumentum alapján történhet, ami azt jelenti, hogy a benne foglalt tartalom a valóságnak megfelel.

- [28] Az ugyancsak következetes jogalkalmazás szerint a több szereplős, úgynevezett láncolatos ügyletek esetén az adóhatóság jogosult az értékesítési lánc minden elemét vizsgálni és adott esetben a sorban hátrább álló szereplő jogsértését, mulasztását, az ott feltárt hiányosságot, az éppen vizsgált adózónál is értékelni.
- [29] Amint a korábbi vizsgálatnál, úgy jelen ügyben is alappal és jogszerűen hivatkozott az adóhatóság arra, hogy a lánc végén álló alvállalkozóktól a számlakibocsátó nem szerezhette az árut, mivel az alvállalkozóknál a gazdasági tevékenység folytatásának kritériumai nem álltak fenn, azok bizonyítottak hiányoztak. Miután sem a számlakibocsátó, sem a felperes nem jelölt meg más beszerzési forrást, az adóhatóságnak pedig a bizonyítási kötelezettsége arra nem terjed ki, hogy felkutassa honnan máshonnan lehetett esetleg még áruja a számlakibocsátónak, így az alperes megalapozottan állíthatta a bíróság pedig elfogadhatta, hogy a felperesi számlákon szereplő gazdasági esemény nem az ott írt felek között valósult meg.
- [30] A felperes által az Art.-nak a bizonyítással kapcsolatban többször felhívott rendelkezései az adóhatóságot - amennyiben az adólevonás alapjául szolgáló számla hitelességét illetően kétségei vannak - a tényállás feltárására, bizonyítás lefolytatására valóban kötelezik. Ha azonban a releváns körben lefolytatott bizonyítás után sem állapítható meg a számla hitelessége, ennek terhe a felperesen marad. Lényeges továbbá e körben, hogy a jogerős adóhatósági határozat felülvizsgálata iránt indított perben már a felperesnek kell bizonyítania, hogy a határozat jogszabálysértő. Alappal állapította meg a bíróság, hogy olyan az ügy érdemére kiható eljárási- vagy anyagi jogi jogsértést a felperes nem bizonyított, ami a határozatok hatályon kívül helyezését indokolta volna.
- [31] A korábbi vizsgálatok során kifejtettek jelen perben is irányadóak. A Kúria azt továbbra is fenntartja, mint ahogy helyesen hivatkozott a felperesi tudattartalom kérdésének mikénti vizsgálata és figyelembevételére körében is az elsőfokú bíróság az időközben kialakult bírói gyakorlatra. Az ítélet meghozatalakor figyelembe vette a Kfv.I.35.456/2015/10. számú ítéletben írtakat, az ítélet indokolásába bele is foglalta a három esetkört. Mindez az egységesült bírói gyakorlatot kifejező 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény tükrében is megfelelő. Az első eset, amikor egyáltalán nincs gazdasági esemény, ekkor fel sem merülhet a „tudta vagy tudhatta” formula alkalmazása, a második esetkör, amikor van a felek között gazdasági esemény, de az nem a felek között történt

meg, és a számlabefogadó arra hivatkozik, hogy őt megtévesztették. Ez esetben a tényállás függvényében, valamint az EUB vonatkozó döntéseire figyelemmel lehet helye a „tudta vagy tudhatta” formula körülményeinek vizsgálatára. A harmadik esetkörben a másik fél csalárd magatartása áll fenn, de ez esetben az adóhatóságnak objektív körülmények alapján kell azt igazolnia, hogy a számlabefogadó tudott vagy tudhatott a számlakiállító csalárd eljárásáról.

- [32] Az elsőfokú bíróság az ítélete indokolásában mind a felperesi konkrét ügghöz kapcsolódó eseti tényállás ismeretében és az ezzel összefüggésbe hozott konkrét kúriai ítélet fényében, valamint a szubjektív tudattartalommal összefüggő bírói gyakorlatra tekintettel is helyes hivatkozásokot tett, és ennek mentén az adott konkrét ügyben helyes következtetésre jutott. Az elsőfokú ítélet felperes mindkét időszakra vonatkozó keresetében foglalt kifogásokat egyenként érintette, azokat értékelte, lényegében a felperesi felülvizsgálati kérelemben is összefoglalt körben. azokkal a Kúria maradéktalanul egyetért. Mint ahogy azzal is, hogy a körülmények összességének kell egy irányba mutatnia, az eset összes körülményeit együttesen kell figyelembe venni. A Kúria ezt részleteiben megismételni nem kívánja, utal az ítélet 10. és 15. oldal közötti részletes kifejtésre és arra, hogy az elsőfokú bíróság nem zárta el felperest a bizonyítás lehetőségétől. Az így beszerzett információ azonban vagy az alperes álláspontját erősítette meg, vagy legalábbis annak cáfolatára nem volt alkalmas.
- [33] A Kúria ebben az ügyben is rámutat arra, hogy a bizonylati elv és bizonylati fegyelem Sztv.-ben rögzített szabályaiból következően az adólevonás jog alapjául szolgáló számla hitelességét kizárólag olyan dokumentumok igazolhatják, amelyek alapot adhatnak, egy számviteli bizonylat kiállítására, feldolgozására, a gazdasági eseménnyel egy időben készülnek, megfelelnek a rájuk vonatkozó alaki és tartalmi követelményeknek, tehát a felperesnek rendelkeznie kellett volna azokkal az okiratokkal, amelyek hitelesen tanúsítják a számlák szerinti gazdasági esemény megtörténtét.
- [34] Sem a Kúria, sem az EUB gyakorlatából nem következik, hogy a számlabefogadó érvényesíthetné áfalevonási jogát abban az esetben, ha objektíve kizárt, hogy a szerződéses partnere beszerezte a számlák szerinti továbbértékesített terméket. Nem sérültek tehát a felperes felülvizsgálati kérelmében felhozott jogszabályok, különösen is a bíróság jogszabálysértésének alátámasztására felhívott Pp. 221. § (1) bekezdése, 339/A. és 339/B. §-a. Az elsőfokú bíróság a tényállást kellő mélységig feltárta, döntését okszerűen megindokolta. A keresetek elutasítása nem volt megalapozatlan, arra való tekintettel, hogy a felülvizsgált alperesi határozat sem sértette meg az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésben foglaltakat.
- [35] Felperes kifogásolta a felülvizsgálati kérelmében, hogy a teljes számlázási láncolat felderítésre, feltárása azért szenvedett

hiányt, mert az alperes megelégedett azzal, hogy a felperesi tevékenységgel lezárta a vizsgálatot. A felperes vevőit nem hallgatta meg, azok ellenőrzése nem történt meg, illetőleg a felperes értékesítésével tekintetben az adóhatóság nem jelölte meg azt a jogszabályhelyet, amire alapozza a felperes adófizetési kötelezettségét. Ezzel szemben az értékesítéssel kapcsolatos számlák és az ahhoz kapcsolódó adófizetéssel összefüggésben a Kúria rögzíti, hogy már az elsőfokú határozatok is tartalmazták az értékesítéssel kapcsolatos megállapítás ténybeli és jogi alapját. A júniusi vizsgálatról készült elsőfokú határozat 4. oldala szövegesen tartalmazza az erre vonatkozó megállapítást, a 14. oldal pedig a jogszabályhely megjelölését. Mindezt a felperes a fellebbezésben foglaltak szerint pontosan értette is, mert azt írta, hogy az Áfa. tv. 55.§ (2) bekezdése mentén, a teljesítés nélküli számlakiállítás ténye alapján állapította meg az adóhatóság az értékesítések fizetendő áfáját. Ezt pedig a felperes csupán azért kifogásolta, mert szerinte a megállapítás idő előtti volt, illetve azt is vizsgálni kellett volna, hogy felperesnek lehetett-e más forrásból árúja. Az elsőfokú határozat ugyancsak tartalmazza a 4. és 15. oldalon ezen adatokat, a másodfokú határozatok pedig helybenhagyták (visszaulva a fellebbezések adott pontjaira) az elsőfokú határozatokat.

- [36] A felperes a kereseteiben továbbra is a határozatok indokolási hiányosságait kifogásolta, márpedig fentiek okán ezt alappal utasította el az elsőfokú bíróság. Mivel tehát számlakibocsátás történt, áthárított adó feltüntetésével, a revízió az értékesítést terhelő felszámított adó összegét a gazdasági események hiánya ellenére nem változtatta meg, arra is figyelemmel, hogy az adófizetési kötelezettség alóli mentesülés lehetőségének fennállását adózó nem bizonyította.
- [37] Ebből következően az adóhatóság által is felhívott 55. § (2) bekezdésen alapult a fizetési kötelezettség megállapítása, ezt a jogszabályhelyet egyébként az elsőfokú bíróság is felhívta. Tény, hogy e kérdéskörben valóban sürgősségi indokolást is tett az ítélet, olyan jogszabályi hivatkozással, melyet csak az alperesi ellenkérelem említett, de ez mellőzhető volt, így az ítélet összességében mindenben jogszerű, semmi nem indokolta a hatályon kívül helyezését.
- [38] A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdésére tekintettel az elsőfokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, lévén az a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sértette meg.

A döntés elvi tartalma

- [39] Az adólevonási jog csak a minden tekintetben alakilag és tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolható. Láncértékesítés esetén az adóhatóság a lánc valamennyi résztvevőjét jogosult

vizsgálni és abból következtetést levonni.

Záró rész

- [40] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alkalmazásával tárgyaláson kívül bírálta el.
- [41] A felülvizsgálati kérelemmel felmerült alperest megillető költséget a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó 78. § (1) bekezdés szerint a felperes köteles fizetni.
- [42] A Kúria a felperest terhelő az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése, valamint a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapulvételével határozatonként állapította meg a fizetendő illeték összegét.
- [43] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2017. április 19.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k. előadó bíró, Dr. Tergalecz Eszter s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő