

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.722/2016/5. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Vincze Tamás ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Tóth Eszter jogtanácsos (fél címe)

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 21. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.173/2015/18.

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.173/2015/18. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 821.800 (nyolcszázhuszonegyezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság 2011. II-III. negyedévre általános forgalmi adó adónemben ellenőrzést tartott, melyben rögzítette, hogy a felperes az E. Kft.-től (továbbiakban: Kft.1.) különféle faáruk megmunkálását, telephelyre szállítását tartalmazó számlákat fogadott be. A számlakibocsátó Kft.1.-nél folytatott adóvizsgálat során M. G. képviselő előadta, hogy a társaság tevékenységét és székhelyét nem ismeri, egy k-i lakos (F. Cs.) kereste meg 2009-ben,

hogy vegye át tőle a céget. A számlákat az ő utasításai alapján állította ki, amiért ellenszolgáltatást kapott. Lényegében a számlakibocsátó céget a háttérből ez a személy irányította, amire azonban meghatalmazása sem szóban, sem írásban nem volt. A felperes ügyvezetőjének tudomása szerint a munkákat F. Cs. végeztette a J-n lévő telephelyén. Az adóhatóság megállapította, hogy a számlakibocsátó cégnél végzett kapcsolódó vizsgálat eredménytelen volt, a társaság bejelentett székhelyén egy üres telek található, melyre tekintettel a számlakibocsátó adószámának felfüggesztését kezdeményezte. A számlakibocsátó a vizsgált időszakban áfabevallást nem nyújtott be, 2011. II. negyedévben - a számlák kibocsátásának időpontjában - pedig nem voltak alkalmazottai, az új ügyvezetője pedig elérhetetlen volt.

- [2] Hasonló megállapításra jutott az adóhivatal a felperes által a V. Kft.-től (továbbiakban: Kft.2.) befogadott számlákkal kapcsolatban is. A Kft. felszámolását a bíróság 2012. február 14-én elrendelte. A felszámoló biztos nyilatkozata szerint a cég képviselője nem tett eleget adatszolgáltatási, iratátadási kötelezettségének. A vizsgált időszakban bevallást nem nyújtott be, adót nem fizetett. F. Zs. korábbi képviselő ugyan elismerte, hogy a számlán szereplő gazdasági események végbementek, de alvállalkozó - az I. Kft. - bevonásával. Megállapította az adóhatóság, hogy a felperes nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani, hogy a faárut honnan, kitől szerezte be, az eladó az értékesített faanyaggal rendelkezett-e, a továbbértékesítés ténylegesen megtörtént-e. Ennél fogva az elsőfokú adóhatóság 2.438.000 Ft jogosulatlan igénylést állapított meg felperes terhére, valamint kötelezte 8.218.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatot helybenhagyta annak ellenére, hogy a felperes fellebbezéséhez csatolta a 2011. január 5-én kelt azon írásbeli megbízási szerződést, melyben M. G, mint a Kft.1. tulajdonosa megbízta F. Cs-t, hogy intézkedjen a faipari munkákkal kapcsolatosan a felperes és két másik cég vonatkozásában.
- [4] A felperes keresete folytán eljáró elsőfokú bíróság a keresetet elutasította. Kúriai joggyakorlat alapján kifejtette, hogy a számlabefogadó felperestől ésszerű elvárható, hogy tájékozódjon az üzleti partner felől annak érdekében, hogy képes-e a teljesítésre, ténylegesen végez-e valós gazdasági tevékenységet. A konkrét ügyben az összes körülmény értékelése után az adóhatósággal egyezően azt állapította meg, hogy a számlák hiteltelenek voltak. Azt is rögzítette, hogy a Pp. 339/A. §-a alapján a bíróságnak az alperesi határozat meghozatalakor megállapított tényállást és hatályos jogszabályokat kell figyelembe vennie, erre tekintettel nem értékelte azokat a felperesi okiratokat, amelyek a

keresetkiegészítés mellékletét képezték és becsatolásukra az alperesi határozat meghozatalát követően került sor.

- [5] A jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Kúria a Kfv.I.35.007/2014/4. számú ítéletével az elsőfokú jogerős ítéletet, valamint az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Alaposnak találta a felperes hivatkozásait, hogy már a fellebbezéssel együtt csatolt írásbeli megbízási szerződést és az elsőfokú bírósági eljárásban a keresetkiegészítés megjelölésű előkészítő iratában mellékletként csatolt további bizonyítékokat értékelni kellett volna. Emiatt további tényfeltárást, a becsatolt bizonyítékok értékelését tartotta szükségesnek, amelyet jellege és terjedelme miatt a közigazgatási eljárásban kell elvégezni.

- [6] Az új eljárásban az elsőfokú hatóság 2011. II-III. negyedév vonatkozásában a felperes terhére 10.656.000 Ft adókülönböt állapított meg, melyből 2.438.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki. Hangsúlyozta, hogy a Kúria nem adott világos és egyértelmű iránymutatást arra vonatkozóan, hogy konkrétan milyen ellenőrzési cselekményeket kell elvégezni, azt írta elő, hogy a közigazgatási eljárást követően előterjesztett bizonyítékokat kell értékelnie.

- [7] A megbízási szerződésen szereplő megbízót meghallgatták, majd ezeket összevetették a korábbi eljárás során beszerzett nyilatkozatokkal. Ezek alapján is arra a következtetésre jutottak, hogy a kiállított számlák hiteltelenek.

- [8] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2015. augusztus 25. napján kelt 3146612540/2015. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Mindkét számlakibocsátó társaság tekintetében az került rögzítésre, hogy a számlák szerinti gazdasági események nem történtek meg, a felek közötti gazdasági kapcsolat a számlázásban merült ki. Ezért nem kerülhetett sor az Európai Unió Bíróságának felperes által hivatkozott ítéleteiben kifejtett tudta, tudhatta formula alkalmazására.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [9] A felperes keresetében állította, hogy mindkét számlakibocsátó tekintetében téves következtetést vont le az alperes, az áfalevonási jog gyakorlására részéről jogszerűen került sor. Hangsúlyozta, hogy a Kúria további tényfeltárást, kiegészítést, illetve a becsatolt bizonyítékok értékelésének szükségességét állapította meg az ítéletében. Az általa csatolt megbízási szerződések- melyek semmiségét az alperes nem állította-a gazdasági

események elvégzése követhető, azokat a szállító alvállalkozójaként F. Cs. teljesítette. Minden rendelkezésére álló dokumentumot az adóhatóság rendelkezésére bocsátott, abból nem lehetett az alperesi határozatban rögzítettekre jutni. Kifogásolta, hogy az alperesi határozat egymásnak ellentmondó megállapításokat tartalmaz a teljesítést illetően, illetve hiányolta azon objektív körülmények feltárását, mely adókiijátszásban való részvételét igazolták volna. A Kft.2. kapcsolatban az adóhatóság további vizsgálódást nem folytatott le, az új eljárásban M. G. meghallgatásán kívül további ellenőrzési cselekmény lefolytatására nem került sor, és a rendelkezésre álló dokumentumok értékelése is elmaradt az adóhatóság részéről.

[10] Az alperes érdemi ellenkérelme a kereset elutasítására irányult.

Az elsőfokú ítélet

[11] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaptalannak találta. Kiemelte, hogy a kúriai ítélet alapján az elsőfokú adóhatóságnak a megbízási szerződést, valamint azokat az okiratokat kellett értékelnie, amelyeket a felperes az alapeljárásban a kereset kiegészítéséhez csatolt. E kötelezettségének az adóhatóság eleget tett, a rendelkezésre álló bizonyítékokból helytálló jogkövetkeztetést vont le.

[12] Az Európai Unió Bíróságának, illetve a Kúriának e tárgykörben hozott ítéletei alapján az adólevonási jog nem korlátozható, ám követelmény az is, hogy meg kell tagadni az adólevonási jogot, ha megállapítható, hogy a számla befogadója visszaélésszerűen, csalárd módon járt el. Ezt az adóhatóságnak kell bizonyítania, melynek kapcsán értékelnie kell valamennyi rendelkezésre álló okirati bizonyítékot, illetve tanúvallomást. A kúriai gyakorlat alapján rögzítette, hogy a gazdasági események szempontjából három nagy tényállási csoport állítható fel, melyek mindegyike esetében különbözik a tudta, tudhatta körülmény vizsgálatának szükségessége.

[13] Ezek figyelembevételével elemezte a Kft.1. és Kft.2.-vel létrejött gazdasági kapcsolatokat és rögzítette, hogy a felperes nem tájékozódott a számlakibocsátók részéről eljáró személyek képviseleti jogosultságáról, nem vizsgálta a számlakibocsátók teljesítési képességét, nem bizonyosodott meg arról, hogy telephelyén annak elvégzésére képes. Nézete szerint az ügy valamennyi körülménye ismeretében jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes és a Kft.1. között a számlákban rögzített tartalommal a jogügylet nem jött létre. Ezt támasztotta alá a számlakibocsátó kft. vizsgált időszakra vonatkozó áfabevallásának hiánya, illetve személyi körülményeinek vizsgálata. Ezen túlmenően a székhelyen üres telket talált az adóhatóság, az

sem volt tisztázható, hogy voltak-e beszállítói vagy rendelkezett-e önmaga bármiféle kapacitással.

[14] A felperes bizonyítási indítványának eleget téve a bíróság megkereste az illetékes adóhatóságot a Kft.1. ellenőrzése során hozott határozat megküldése iránt. A megbízólevél, értesítő levél „ismeretlen helyre költözött” jelzéssel visszaérkezését és a székhelyként bejelentett címen pedig egy üres elhanyagolt telek volt, a társaságra utaló jelzést nem találtak. Minderre tekintettel intézkedtek az adószám felfüggesztéséről. Osztotta azt az adóhatósági véleményt is, hogy a felperes képviselőjének nyilatkozatában állított juhépusztai esetleges munkavégzés F. Cs. részéről semmiképpen nem minősíthető a Kft. gazdasági tevékenységének, mivel a társaságnak sem telephelye, sem technikai eszközei, sem alkalmazottja, sem alvállalkozója nem volt. A felperes felróhatóságát egyértelműen megállapítható, mert vizsgálhatta volna, hogy ki, hol és milyen módon teljesíti a számlákban rögzített jogügyleteket. Kizárta azt a felperesi felvetést is, hogy F. Cs. lehetett a számlakibocsátó Kft.1. alvállalkozója, mert erre vonatkozóan semmilyen okirat, számla, szerződés, teljesítési igazolás nem állt rendelkezésre. Így végső megállapítása az volt, hogy a felperesnek kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt.

[15] Ugyanerre a megállapításra jutott a Kft.2. számlakibocsátó tekintetében is. Utalt arra is, hogy a Kft.1. és a K. Kft. közötti jogügyletet a Kúria a Kfv.VI.35.336/2013/5. számú ítéletében már értékelte és a bíróság és az alperes álláspontját fogadta el.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az ügyben eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében. Arra hivatkozott, hogy az adóhatóság nem tett eleget a Kúria új eljárást elrendelő ítéletében foglaltaknak, az adóhatóság a többletbizonyíték benyújtására irányuló elvárásával a bizonyítási kötelezettségét kívánta áthárítani a felperesre. Majd ezen áthárított kötelezettség nem teljesítését - függetlenül attól, hogy az adózó rendelkezett-e a jogügylet teljesítéséről kiállított számlán kívül más irattal - értékelte az adólevonási jog gyakorlása terheként. Nézete szerint a bíróság ítéleti megállapításai sértik a Pp. 206. § és 221. § rendelkezéseit. Kifogásolta, hogy a nyilatkozatok megtételének kronológiai sorrendjét figyelmen hagyta, ezzel azt a látszatot keltette, hogy a felperesi képviselő csak a vitatott ügyletek teljesítési időpontját követően bírt ismerettel a megbízási szerződésről, annak tartalmáról, amely megállapítás azonban

iratellenes.

- [17] A bíróság az alperesi adóhatóság mulasztását a felperes terhére értékelte, ezzel megsértette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (9) bekezdésében szabályozott adósemlegesség alapelvét. Olyan kötelezettséget rótt a felperesre - F. Cs. eljárásának minősége -, amely nem tartozott kötelezettségei közé. Az sem tisztázott, hogy akár az alperes vagy a bíróság a teljesítést elfogadta vagy annak megtörténtét kizárta. E körben az alperesi határozat és bírósági ítélet ellentétben áll egymással. A számlabefogadó áfabevallással kapcsolatos jogszerűtlen magatartását a felperes terhére értékelni az irányadó (EUB C-80/11. és C-142/11. számú) döntések alapján nem lehet. Azáltal, hogy a bíróság ítéletének indokolásában nem tért ki arra, hogy a szállító jogsértő magatartása mennyiben minősült a felperes adólevonási jog gyakorlása korlátjaként, megsértette a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltakat. A J-n 2012-ben végzett szemle figyelmen kívül hagyása is e sérelmet jelenti.
- [18] Arra is hivatkozott, hogy a Kft.1.-nél az alperes vizsgálatot folytatott le, a jogügylet másik oldalán tett társhatósági megállapítást tartalmazó iratot azonban az eljárás iratanyagához nem csatolta, ezzel megsértette az Art. 1. § (3a) bekezdésében foglaltakat és ennek mellőzésének indokát sem adta.
- [19] A felperes keresetében hivatkozott a Pp. 336/A. § (2) bekezdésében előírtak megsértésére és az Art. 1. § (3a) bekezdés sérelmére, melyet a bíróság nem vett figyelembe, illetve más tekintetben értelmezte, mely bírósági jogértelmezés és jogalkalmazás értelmetlenné teszi az Art. 1. § (3) bekezdésében alapelveként rögzített szabályozást.
- [20] A Kft. 2.-vel létrejött ügyletek vonatkozásában kifogásolta, hogy az alperes a megismételt eljárásban új bizonyítékokat nem csatolt, illetve határozatában erre nem hivatkozott. A bíróság a számlakibocsátónál felmerülő okirati hiányosságokat a felperes terhére értékelte.
- [21] Ellentmondásos a bíróság ítéletének azon része, amelyben egyrészt a felperes terhére rója a számlakibocsátó társaságnál felmerülő bevallási és iratanyag hiányát, ugyanakkor arra, mint meglévő bizonyítékokra is hivatkozik. Összefoglalva: érvelése szerint a számlakibocsátóknál fellelt hiányosságok a felperes terhére nem róhatók, illetve az elsőfokú bíróság által hivatkozott szekszárdi jogerős ítélet és kúriai ítélet meghozatala óta eltelt időben a kúriai gyakorlat változása folytán a tudattartalom vizsgálata már megkövetelt. Jelezte egyben, hogy székhelye megváltozott, annak helytelen feltüntetése iratellenes.

[22] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[23] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[24] A rendkívüli jogorvoslati eljárásban a Pp. 275. § (1) bekezdése értelmében nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésre álló iratok alapján dönthet. A Pp. 275. § (2) bekezdése szerint a jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül. (BH 2002.29., BH 2002.490., KGD 2012.40. és 62., KGD 2011.62., BH 2012.179.). A felperes felülvizsgálati kérelme tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nem kerülhetett sor az előzőekben említettekre, továbbá arra figyelemmel, hogy a jogerős ítélet teljes körűen megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság ítéletében a Pp. 221. § (1) bekezdésének megfelelően részletes indokát adta annak, hogy az adóhatóság megállapításait miért találta jogszerűnek, részletesen elemezte azokat a körülményeket melyek alapján a felek közötti gazdasági események megvalósulását kétségesse tették.

[25] Jelen per elbírálása során azt is figyelembe kellett venni, hogy a Kúria már felhívott ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte és megadta az új eljárás lefolytatásának szempontjait, a vizsgálandó körülmények körét behatárolta. Azt kellett tehát vizsgálni, hogy azoknak az alperes az Art. 143. § (1) bekezdése alapján eleget tett-e. A felperesi érveléssel ellentétben az alperes eleget tett a korábbi kúriai ítéletben foglaltaknak, hiszen a felperes által csatolt iratok elemzését, értékelését elvégezte. A Kúria nem írt elő további ellenőrzési feladatot, csupán a felperes által csatolt iratok értékelését. Az alperes a rendelkezésére álló további bizonyítékokkal ezeket ütköztette és fejtette ki álláspontját a gazdasági események valóságosságával kapcsolatban. Ennek során nem sértette meg az Art. 1. § (9) és 1. § (3a) bekezdésében foglaltakat.

[26] A Pp. 336/A § (2) bekezdése helyes alkalmazásával kapcsolatban a felülvizsgálati bíróság számos eseti döntésében [pl. KGD 2012.140, Kfv.II.37.058/2012/5., Kfv.II.37.582/2014/10.] rámutatott arra, hogy a bizonyítási teher akkor fordul meg, ha a felperes kellően valószínűsíti, hogy a határozatban megállapított tényállás

valótlan, vagy jelentős mértékben hiányos. Ez a perbeli esetben nem következett be, így e jogszabályhelyben írtak alkalmazására nem kerülhetett sor.

- [27] A Kúria rámutat arra, hogy az EUB gyakorlata nem tiltja az adólevonási jog megtagadását, hanem a nemzeti hatóság, bíróság feladatává teszi, hogy az EUB által kimunkált teszt alkalmazása útján győződjön meg az áfa levonási jog jogszerű gyakorlásáról. Az áfa levonási jog megtagadhatóságáról szóló 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. pontja szerint, ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – a tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- [28] Ezt az elemzést az elsőfokú bíróság a szükséges mértékben ítélete 18-19. oldalán elvégezte, kitért az azt igazoló körülményekre. A Kúria megállapította, hogy az adóhatóság bizonyította az adólevonási jog megtagadására szolgáló objektív tényeket és az elsőfokú bíróság azokat elégségesnek fogadta el. Az elsőfokú bíróság vizsgálta azt is, hogy felperes megtette-e az ésszerű intézkedéseket annak érdekében, hogy felismerje, hogy adókijátszás, illetve adócsalás részesévé válik az érintett ügyletekben. Ezzel kapcsolatos álláspontját is rögzítette, mellyel a Kúria egyetért. Az adóhatóság és a bíróság eljárása nem ellentétes az EUB állandó ítélkezési gyakorlatával.
- [29] Mindezekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [30] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmének hiányában perköltség megállapítására nem kerülhetett sor.
- [31] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes 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 köteles megfizetni.
- [32] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, a Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, továbbá nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2017. április 13.

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