

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.723/2016/3. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Vincze Tamás ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

A per tárgya: adóügyben meghozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. június 15. napján kelt 4.K.27.174/2015/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.174/2015/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az az államnak felhívásra 309.700 (azaz háromszázlilencezerhét száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. II. és III. negyedévekre általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg

- kiutalása előtti ellenőrzésének eredményeként a 2012. november 29. napján kelt határozatával a felperest 3.097.000 Ft adókülönbözet, a jogosulatlan visszaigénylés után 3.946.000 Ft adóbírság és 392.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, 2011. III. negyedévben a visszaigényelhető adó összegét 0 Ft-ban határozta meg, és 4.795.000 Ft jogosulatlan igénylés vonatkozásában az adózó kérelmét elutasította.
- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. április 4. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ a) pontja, 127.§ (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (1) bekezdése, 166.§ (1)-(2) bekezdései alapján hozta meg.
- [4] Indokolása szerint adózó 2011. év II. negyedévben levonható adóként számolta el az E. Trade Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó1.) nevében kiállított számlák áfa tartalmát. A revízió a lefolytatott bizonyítási eljárás (a számlakibocsátó1. volt képviselőjének: M. G.-nak, az adózó ügyvezetőjének: K. F.-nek a nyilatkozatai, kiemelten a F. Cs. magánszemélyre vonatkozó előadások, a számlakibocsátó1.-re megkísérelt kapcsolódó vizsgálat adatai, helyszíni szemle, az adóhatóság számítógépes információs rendszere) alapján azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó1. számláira adólevonási jog nem alapítható, mert a rendelkezésre álló bizonyítékok a számlák szerinti gazdasági események megtörténtét nem igazolják, és azokat a felperes sem bizonyította.
- [5] A felperes levonható adót számolt el 2011. III. negyedévben a V.-C. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó2.) nevében kiállított számlák után is. A revízió a lefolytatott bizonyítási eljárás (a felperes ügyvezetőjének, a számlakibocsátó2. felszámolóbiztosának, illetve korábbi képviselőjének: F. Zs.-nak a nyilatkozatai, az adóhatóság számítógépes információs rendszere) alapján azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó2. számláira sem alapítható adólevonási jog, mert a rendelkezésre álló bizonyítékok a számlák szerinti gazdasági események megtörténtét nem igazolják, és azokat a felperes sem bizonyította.
- [6] Az alperes mindkét számlakibocsátó vonatkozásában megállapította, hogy adózó csak számlákkal rendelkezik a termékértékesítésekről és szolgáltatásnyújtásokról, egyéb számviteli bizonylat a számlakibocsátóknál sem található, amely cégek az általuk leszámlázott termékek eredetéről sem rendelkeztek hiteles dokumentumokkal. A számlák szerinti gazdasági eseményeknek a megtörténte nélkül pedig - függetlenül a F. Cs. által megkötött megbízási szerződéstől - felróhatóság hiánya a számlabefogadó oldalán kizárható, azaz az elsőfokú hatóság eljárása és rendelkezése jogszerű.

- [7] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Kifogásolta, hogy a hatóság az ellenőrzési határidőt nem hosszabbította meg, továbbá a tényállást sem tárta fel, a bizonyítékokat nem okszerűen értékelte. Állította, hogy a valóságban megtörtént gazdasági események alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát. A per első tárgyalását megelőző kereset-kiegészítéséhez 22 iratmellékletet nyújtott be.
- [8] A Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.148/2013/5. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [9] A felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Kúria a 2014. október 9. napján kelt Kfv.V.35.008/2014/5. számú ítéletével a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.148/2013/5. számú ítéletét, továbbá az alperes 1842206609 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasította. A Kúria álláspontja szerint a jogszerű döntés meghozatalához a hatóság részéről további tényállás feltárás, kiegészítés, az összes rendelkezésre álló bizonyíték értékelése szükséges, amelyeket jellegük és terjedelmük miatt a közigazgatási eljárásban kell elvégezni.
- [10] A megismételt eljárásban eljáró elsőfokú hatóság a 2015. június 05. napján kelt 2418167661 számú határozatával a felperest 3.097.000 Ft adókülönbözet, 3.946.000 Ft adóbírság és 375.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [11] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2015. szeptember 21. napján kelt 3146613361/2015. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot - az indokolás részbeni megváltoztatásával - helybenhagyta.
- [12] Indokolása szerint megállapította, hogy az elsőfokú hatóság eleget tett a Kúria Kfv.V.35.008/2014/5. számú ítéletében foglaltaknak, a lehetséges bizonyítási eljárást lefolytatta, minden rendelkezésre álló bizonyítékot tételesen egyenként, továbbá összességükben is értékelte.
- [13] A számlakibocsátó1. és a számlakibocsátó2. vonatkozásában megállapította, hogy adózó birtokában csak számlák voltak a termékértékesítésekről és szolgáltatásnyújtásokról, azokról egyéb hiteles számviteli bizonylat sem az adózónál, sem a számlakibocsátóknál nem található. A számlakibocsátóként feltüntetett cégek nem rendelkeztek továbbá az általuk leszámlázott termékek eredetéről hiteles dokumentumokkal sem, nem igazolt, hogy a kérdéses termékekkel egyáltalán rendelkeztek-e. Az ügyben a teljesítések számlák szerinti megtörténte - a bizonyítási eljárás eredményeként - nem igazolt. A felek közötti gazdasági események hiányában nem állapítható meg sem a számlakibocsátók, sem a számlabefogadó részéről adózói magatartásukra vonatkozóan a kellő gondosság, az elvárható körültekintés.

A kereseti kérelem

- [14] A felperes keresetet nyújtott be az adóhatározatok felülvizsgálata iránt, keresetlevelét a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.174/2015. számon lajstromozta. Keresetében kérte az adóhatározatok hatályon kívül helyezését.
- [15] Állította, hogy valós gazdasági eseményekről kiállított számlák alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát, a hatóság eljárása nem felel meg az Áfa tv., a Sztv. alkalmazott jogszabályhelyeinek, és az uniós joggyakorlatnak sem. Sérelmezte, hogy a hatóság nem teljesítette a Kúria ítéletében foglaltakat, kifogásolta a bizonyítékok értékelését, a tényállás tisztázott és bizonyított voltát, a meghozott döntésének jogszerűségét.

Az elsőfokú határozat

- [16] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [17] Indokolása szerint a hatóság teljesítette a kúriai ítéletben foglaltakat, bizonyított tényállás alapján a bizonyítékok jogszerű értékelésével állapította meg, hogy nem igazolt a számlakibocsátók számláiban feltüntetett gazdasági esemény megtörténte. Ebből következően felperes a tartalmilag hiteltelen számlákra adólevonási jogot nem alapíthat.

A felülvizsgálati kérelem

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását.
- [19] Álláspontja szerint az ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését, 221.§ (1) bekezdését, 336/A.§ (2) bekezdését, az Áfa tv., az Sztv. alkalmazott jogszabályhelyeit, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 75.§ (1) bekezdés eb) pontját, az Art. 1.§ (3a) bekezdését, lényegében fenntartotta a keresetében foglaltakat. A felperes mindkét számlakibocsátó vonatkozásában részletesen ismertette azokat a bizonyítékokat és bizonyíték értékeléseket, amelyeket szerinte a jogerős ítélet és a határozatok sértenek, illetve amelyek ellentétesek a kialakított uniós gyakorlattal.
- [20] Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [22] Elsődlegesen rögzíti a Kúria, hogy a Kfv.V.35.008/2014/5. számú ítéletben megállapítottak szerint felperes képviselője/tulajdonosa egyben képviselője/tulajdonosa a felperessel azonos székhely- és telephely című L.-G. Kft.-nek (a továbbiakban: Kft.). Az adóhatóság a Kft.-nél szintén 2011. II.-III. negyedévekre folytatott ellenőrzést, amelynek során ugyancsak a számlakibocsátó1. és számlakibocsátó2. (a Kft.-nek kibocsátott) számláit vizsgálva ugyanazon tényeket és körülményeket állapította meg, ugyanazokat a bizonyítékokat értékelve. A Kft.-re vonatkozó határozatok bíróság általi felülvizsgálata iránti, ugyancsak a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt folyamatban volt 4.K.27.149/2013. számú perben meghozott 5. sorszámú ítéletet - továbbá az első- és másodfokú adóhatározatokat - a felülvizsgálati eljárásban eljáró Kúria a Kfv.I.35.007/2014/4. számú ítéletével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. E kúriai ítélet indokolása szerint a becsatolt bizonyítékok kellő súllyal, illetőleg részben egyáltalán nem kerültek figyelembe vételre a tényállás megállapítása és az annak nyomán meghozott hatósági, illetőleg bírósági döntéseknél, a perbeli jogvita eldöntéséhez a hatóság részéről további tényállásfeltárás, illetve kiegészítés, a becsatolt bizonyítékok értékelése szükséges. A Kúria a Kfv.V.35.008/2014/5. számú ítéletében figyelemmel volt a Kfv.I.35.007/2014/4. számú, tény- és jogazonos perben meghozott ítéletére.
- [23] A Kúriának hivatalból tudomása van arról, hogy az adóhatóság a (felperessel azonos tulajdonosi körű) Kft. ügyében is eljáró ismételt, és az alperes 3146612540/2015. számú határozatával a meghozott elsőfokú határozatot helybenhagyta, megállapítva, hogy a számlakibocsátó1. és a számlakibocsátó2. a perbelivel azonos időszakban csak számlákat állított ki a Kft. részére, ténylegesen megvalósított gazdasági esemény nélkül. A Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 4.K.27.173/2015/18. számú ítéletével a Kft.-nek az adóhatározatok felülvizsgálatára irányuló keresetét elutasította.
- [24] A Kúria a közigazgatási határozatok, a kereset, a jogerős ítélet illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírált, rendelkezését részletesen megindokolta, a bizonyítékok helyes értékelésével, megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [25] A perbeli adóügy tárgya a számlakibocsátó1. és a számlakibocsátó2. számláira alapítható adólevonási jog gyakorolhatósága volt, amelyre irányadó anyagi jogi

jogszabály: az Áfa tv. 120.§-ának a) pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított. Az Áfa tv. 127.§-ának (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

- [26] Az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának (2) bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.
- [27] Az adóhatóságnak eljárása során azt kellett vizsgálnia, hogy felperes adózói magatartása (adólevonás) törvényes joggyakorlás volt-e. Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani (Art. 97.§ (4) bekezdése), az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű tényállásra alapozza (Ket. 2.§ (3) bekezdés).
- [28] Az elsőfokú bíróság helytállónak állapította meg, hogy az adóhatóság az Art. 143.§ (1) bekezdésében, a Ket. 109.§ (4) bekezdésében foglaltak alkalmazásával eleget tett a Kúria Kfv.V.35.008/2014/5. számú ítéletében foglaltaknak, döntését a számlakibocsátókra folytatott kapcsolódó vizsgálat, ellenőrzés, a képviselők nyilatkozatai, a magánszemély előadása, dokumentumok, közöttük a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.148/2013. számú perében benyújtott okiratok vizsgálata alapján hozta meg, a bizonyítékokat egyenként, és összességükben értékelte. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó1., 2., számláiban feltüntetett gazdasági események felek közötti létrejöttét, a számlák hitelességét semmi nem igazolta, nem nyert bizonyítást, hogy a termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások a számlatartalmakkal egyezően megtörténtek volna. Az adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat az Art. 143.§ (1) bekezdése értelmében a felperesnek ismételten biztosított volt.
- [29] A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok

jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ (1) bekezdése, 121.§ (1) bekezdés c.) pontja, 330.§ (2) bekezdése alapján. Az felperesnek az általa indított perben a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes (bizonyítékokon alapuló) megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, és az általa befogadott számlák valós gazdasági események hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.

- [30] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A közigazgatási per elsőfokú szakaszában a bíróság a határozatok jogszerű, illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), a rendkívüli jogorvoslati részben: a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye [Pp. 275.§-ának (1) bekezdése].
- [31] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottasága kérdésében kellett döntenie (a gazdasági események a valóságban a számlákon feltüntetettek szerint történtek-e meg, amelyekre vonatkozó hatósági megállapítások bizonyítottak-e). A Kúria ezért arról a jogkérdésről határozott, hogy a bizonyítás, a bizonyítékok értékelése körében jogszerű volt-e a jogerős ítélet. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.
- [32] Az elsőfokú bíróság a két számlakibocsátóra elkülönítetten vizsgálta a hatóság bizonyítási eljárását és bizonyítékértékelését, a teljesítések hiányát okszerűen bizonyító tényeket, az adókiírátszást megvalósító magatartásokat. Minden felperesi hivatkozást, indítványt tételesen vizsgált, részletesen értékelte képviselők nyilatkozatait, a magánszemélyre vonatkozó megbízást, a számlakibocsátó ellenőrzésének eredményeként meghozott, beszerzett határozatban foglaltakat, a számlakibocsátó adózói magatartását, megállapításait részletesen megindokolta, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottaság hiánya okából elutasító döntését.

- Ismertette az EUB joggyakorlatát az adózással érintett tényállásnak, a számlabefogadó adózói magatartásának és ismereteinek kapcsolatáról és helytállóan fejtette ki, hogy felperes felróható magatartását a hatóság bizonyította.
- [33] Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy felperes a perrel érintett számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, adózói magatartásában körültekintés nem volt megállapítható, helyes jogi indokolással, közérthetően kifejtette, döntéseit részletesen megindokolta. Jogszerű rendelkezése szerint a számlákon feltüntetett adattartalmak valósággal egyező megtörténtének bizonyítása hiányában, hiteltelen számlák birtokában az adólevonás jog nem gyakorolható. Az elsőfokú bíróság döntése megfelel az uniós normáknak, és a nemzeti joggyakorlatnak is.
- [34] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a számlák vonatkozásában a bizonyítékok teljes körű és logikus értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésének - a jogszerű ítéleti döntés, illetve jogszabályi lehetőség hiányában - nincsen helye.
- [35] A számla az Áfa tv. 127.§-ának (1) bekezdés a) pontja értelmében az adólevonási jog tárgyi feltétele. A jogalkotó a termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást (Áfa tv. 2.§) vonta adózás alá, az áfa fizetése, áthárítása és levonása gazdasági eseményt feltételez. Az adózók a számlákat termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról állítják ki, méghozzá akként, hogy a gazdasági esemény adatait tartalmazzák a számlák. A valóságban megtörtént gazdasági eseménynek és az arról kiállított számla adatainak egyezniük kell. Ha a számla olyan adatokat tartalmaz, amelyek szerint a gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kapcsolható adóköteles tényálláshoz, valótlan tartalmú, nem hiteles bizonylat. A felperes a számlák alapját képező, azok adataival egyező gazdasági események megtörténtét nem bizonyította, az adóhatóság bizonyítékokon alapuló megállapításai jogszerűségét a perben sem cáfolta meg. A bizonyítatlan keresetnek az elsőfokú bíróság így nem adhatott helyt.
- [36] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [37] *A számlatartalmaknak a valósággal egyező voltát az adózó-felperesnek bizonyítania kell.*

Záró rész

- [38] Az adóhatóságnak a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának határoznia nem kellett.
- [39] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.

, 2017. március 23.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina
sk.előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró