

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.507/2016/4. szám

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

A felperes: I.rendű felperes neve

A felperes képviselője: dr. Fodor Sándor Zoltán ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. március 23. napján kelt 14.K.27.453/2015/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.453/2015/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.355.400 (azaz egymillió-háromszázötvenötezer négyszáz) 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. III. és IV. negyedévekre általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2013. április 29. napján kelt határozatával a felperest 13.554.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 6.777.000 Ft adóbírság és 1.881.000 Ft

- késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2013. szeptember 16. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései, 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 (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (2) bekezdése, 166.§ (2) bekezdése alapján hozta meg.
- [4] Indokolása szerint a M.Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó) 2011. III. negyedévben 7.523.600 Ft + 1.881.000 Ft áfa, 2011. IV. negyedévben 46.692.000 Ft +11.673.000 Ft áfa összegben számlázott mérnöki szolgáltatásnyújtást az adózó részére. Az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás (a felperes és a számlakibocsátó között 2011. június 30-án megkötött vállalkozási keretszerződés, adózó törvényes képviselőjének: T. M.-nak, továbbá M. L. magánszemélynek (a továbbiakban: magánszemély), a számlakibocsátó vizsgált időszak törvényes képviselőjének (a magánszemély feleségének): M. L.-nének a nyilatkozatai, a számlakibocsátó tevékenységének vizsgálata céljából a M. Zrt., az O. Kft., a T. Zrt., az A. C. Kft., az É. Kft., a T. T. Kft. cégeknél lefolytatott, egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzések adatai) alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlakibocsátó nem végezte el a számlákban feltüntetett szolgáltatásokat, az általa kiállított számlák gazdasági események hiányában fiktívnek minősülnek. A tartalmában hiteltelen számlák alapján adózó adólevonási jogát nem gyakorolhatja, ezért terhére az elsőfokú adóhatóság a számlakibocsátó számláiban feltüntetett áfa-t jogszerűen állapította meg adókülönbözetként és rendelkezett a szankciókról.
- [5] Az alperes - a fellebbezésben foglaltak alapján is - megállapította, hogy a számlakibocsátó nem végezte el a számlákon szereplő mérnöki szolgáltatásokat és a felperessel megkötött vállalkozási keretszerződés színlelt szerződésnek minősül, a számlákon feltüntetett szolgáltatásokat ugyanis a magánszemély végezte el. A tényeket és bizonyítékokat együttesen kellett vizsgálni, és bizonyított a számlázási lánc tudatos felépítése, az adott ügyletek létrehozása, megkonstruálása abból a célból, hogy a felperes ténylegesen végbe nem ment gazdasági eseményről kibocsátott, tartalmilag hiteltelen számlák alapján gyakoroljon adólevonási jogot.

A kereseti kérelem

- [6] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését

kérte. Állította, hogy valós gazdasági esemény alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát, adózói magatartása megfelelt a hatályos törvényi előírásoknak.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [8] Indokolása szerint elsődlegesen vizsgálta, hogy a felperes által állított, a hatóság részéről vitatott szolgáltatásokat a számlakibocsátó teljesítette-e. Értékelte a rendelkezésére álló iratokat, tanúmeghallgatást fogantatosított, majd a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján azt állapította meg, hogy az adóhatóság az általa végzett bizonyítási eljárás eredményeként, a bizonyítékok okszerű minősítésével döntött akként, hogy a számlakibocsátó számláiban feltüntetett gazdasági események a számlatartalmak szerint a valóságban nem történtek meg. A számlakibocsátó tényleges teljesítés nélkül állította ki a számlákat. Fiktív számlázás esetén, mint ahogyan a perbeli esetben is történt, mind a számla kibocsátója, mind annak befogadója tud arról, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események nem valósak, ezért tudattartalmuk átfogja az adókijátszás megvalósulását is.
- [9] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a perben alkalmazott nemzeti normák az uniós normákkal azonos szabályozást tartalmaznak, az alperes gyakorlata megfelelt az Európai Unió Bíróság (EUB) folytatott gyakorlatának, így előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése a perbe nem volt indokolt.

A felülvizsgálati kérelem

- [10] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresetében foglaltak teljesítését kérte.
- [11] Álláspontja szerint az elsőfokú ítélet sérti az alkalmazott jogszabályokat, továbbá a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését. Az elsőfokú bíróság iratellenes tényállást állapított meg, a rendelkezésére álló bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül, a logika szabályaival ellentétesen értékelte, vagy egyáltalán nem vette figyelembe és nem is értékelte. Részletezte felülvizsgálati kérelmében azokat a bizonyítékokat, indokokat, amelyek álláspontja szerint alátámasztják a számlakibocsátó részéről a gazdasági esemény megvalósulását. Rámutatott arra az ellentmondásra, hogy az alperes azért minősítette fiktívnek a számlákat, mert azt a magánszemély végezte el, ugyanakkor az elsőfokú bíróság gazdasági esemény hiányában történő számlázást tartott alkalmasnak az adókijátszás

megállapítására. Az elsőfokú bíróság tehát jogsértő módon eltérő jogalapot jelölt meg az adólevonási jogának elvitatására. A felperes előzetes döntéshozatali eljárás iránti kérelmet terjesztett elő a Kúrián.

[12] Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[13] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[14] A perbeli adóügy tárgya a számlakibocsátó 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.

[15] Az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók 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.

[16] 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].

[17] A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó számláiban feltüntetett gazdasági események felek közötti létrejöttét, a számlák hitelességét semmi nem igazolta, nem nyert bizonyítást, hogy a termékértékesítések a számlatartalommal egyezően megtörténtek volna. Az adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat az Art. 143.§ (1) bekezdése értelmében a felperesnek is biztosított volt.

[18] 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. A 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 a befogadott számlák valós gazdasági események hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.

- [19] 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].
- [20] 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.
- [21] Az elsőfokú bíróság - a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását - a közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűnek minősítette.
- [22] Ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a keresetet, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.
- [23] A felperes kifogásolta a hatóság részéről a tényállás tisztázottságát. Az ügy érdemi elbírálására kihathat, ha a

hatóság feltáratlan, bizonyítatlan tényállás alapján dönt. Az eljárási jogszabálysértések körében a bírósági felülvizsgálathoz megkívánt feltételeket határozta meg a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK 31. számú állásfoglalása, amely további alkalmazását a 6/2010.(XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozat a Legfelsőbb Bíróság által hozott egyes jogegységi határozatokról és állásfoglalásokról címmel 2010. november 25-től megtiltotta. Ennek indokát a Közigazgatási Kollégium - egyebek mellett - abban jelölte meg, hogy e KK állásfoglalás a meghozatala óta bekövetkezett jogszabályváltozásokra figyelemmel meghaladóttá vált. A KK 31. azt tartalmazta, hogy eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat. E tartalom a Pp. 339.§ (1) bekezdésébe került 2012. február 1-től, és a módosítás szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A felperesnek tehát a perben azt kellett bizonyítania, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértést követett el.

- [24] A Kúria megállapította, felperes az adóhatóság eljárásában az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértést nem bizonyított, amely miatt az elsőfokú bíróság a határozatok hatályon kívül helyezéséről nem rendelkezhetett. A hatóság ellenőrzések adatai, belföldi jogsegély, nyilatkozatok, dokumentumok, azaz bizonyítási eljárás során beszerzett bizonyítékok alapján állapította meg a tényállást, a Ket. 72.§-ában foglaltaknak megfelelően tartalmazzák a határozatok a bizonyítékok egyenként értékelt bizonyítási súlyát, illetve az összevetésüket is.
- [25] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a hatóság bizonyítási eljárását és bizonyítékértékelését, a teljesítések hiányát okszerűen bizonyító tényeket, az adókiírást megvalósító magatartásokat. Minden felperesi hivatkozást, indítványt tételesen vizsgált, megállapításait részletesen megindokolta. Nemcsak megjelölte, hanem ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, a tanúvallomást, és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését.
- [26] Jogi álláspontja - amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy felperes a perrel érintett számlákra jogsértő módon alapított adólevonási jogot, továbbá, hogy adózói

magatartása adókiijátszást valósított meg: a meg nem történt gazdasági eseményekről kiállított számlák befogadása, és utánuk adólevonási jog gyakorlása - helyes jogi indokolással, közérthetően kifejtett, döntése részletesen megindokolt. Jogszerű rendelkezése szerint a számlákon feltüntetett adattartalmak valósággal egyező megtörténtének bizonyítása hiányában, hiteltelen számlák birtokában az adólevonási jog nem gyakorolható. Az elsőfokú bíróság döntése megfelel az uniós normáknak, és a nemzeti joggyakorlatnak is. A Kúria a perben nem észlelt olyan kérdést, amely az EUB előzetes döntését igényelné, ezért a Pp. 155/A.§-a alkalmazásával az EUB előtt előzetes döntéshozatali eljárást nem kezdeményezett.

[27] 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.

[28] 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 bizonyítási eszközökkel nem bizonyította. Az adóhatóság bizonyítékokon alapuló megállapításainak jogszerűségét a perben sem cáfolta meg. A bizonyítatlan keresetnek az elsőfokú bíróság így nem adhatott helyt.

[29] Az adóhatóság kétfokú eljárásban járt el, a per tárgyát az alperes határozatának felülvizsgálata képezte [Art. 143.§ (1) bekezdés]. Az alperes szerint a számlakibocsátó a számlákban feltüntetett gazdasági tevékenységet nem végezte el, a felperessel megkötött keretszerződése színlelt, a felek tudatosan számlázási láncolatot építettek ki a jogtalan adólevonás érdekében. Az elsőfokú bíróság azzal, hogy a számlákon feltüntetett felek közötti gazdasági esemény hiányában kiállított számlát fiktívnek nevezte, nem hozott más jogalapon nyugvó határozatot. Az elsőfokú bíróság egyet értett az alperessel abban, hogy mindkét fél tudott arról, a számlakibocsátó nem végezte el a kiszámlázott gazdasági tevékenységet.

[30] 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

[31] *A számla tartalmaknak a valósággal egyező voltát az adózó-felperesnek bizonyítania kell.*

Záró rész

[32] Az alperesnek a felülvizsgálati eljárás során költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának határoznia nem kellett.

[33] 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 határozatonként rendelkezett.

[34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2017. március 09.

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