

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.413/2016/6. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Arnóczki Marianna ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Balogh Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. február 19. napján kelt 9.K.33.097/2015/17. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.33.097/2015/17. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 200.000 (azaz kettőszázezer) forint eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.582.500 (azaz egymillióötszáznyolcvankettőezeröttszáz) 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 felperes 2009. IV. negyedévből a F. F. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó) nevében ügynöki jutalékról kiállított 6 db számla 15.825.000 Ft általános forgalmi adó (áfa) tartalmát

- adóbevallásában levonható adóként szerepeltette.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága a felperesnél 2009. október - december időszakra áfa adónemben végzett bevallások vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2011. december 22. napján kelt határozatával a felperes terhére 15.825.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 14.881.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 858.000 Ft-ot adóhiánynak, 86.000 Ft-ot folyószámlát nem érintő adókülönbözetnek minősített. A jogosulatlan visszaigénylésként megállapított 14.881.000 Ft részbeni átvezetését, részbeni kiutasítását elutasította, a felperest 858.000 Ft adókülönbözet, 7.869.000 Ft adóbírság és 162.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. április 12. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [4] 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 (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (1)-(2) bekezdései, 166.§ (1)-(2) bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4) bekezdése alapján hozta meg.
- [5] Indokolásában rögzítette, hogy felperes az AJ7S-G 512214 sorszámú számla mellékleteként becsatolt 2008. szeptember 15-én kelt megbízási szerződés szerint a számlakibocsátót vérfaktor készítmények beszerzésére kiírt közbeszerzési eljárásban, a pályázat benyújtásához szükséges előkészítő munkára bízta meg.
- [6] Rögzítette továbbá, hogy az AJ7S-G 512204, AJ7S-G 512206, AJ7S-G 512215, AJ7S-G 512209, AJ7S-U 146846 sorszámú számlákhoz benyújtott megbízási szerződések szerint felperes a számlakibocsátót öt projekthez kapcsolódóan bízta meg azonos tartalommal: (egyebek mellett) értékesíteni kívánt, működő gyógyszerterek, az azokat működtető gazdasági társaságok, egyéni vállalkozók, a gyógyszertereket magukban foglaló ingatlanok felkutatása és bemutatása azzal, hogy a feladatot a számlakibocsátó részéről a képviselője: N. Cs. látja el. A felek megállapodtak abban, hogy amennyiben a számlakibocsátó a megbízás teljesítéséhez harmadik személyt kíván igénybe venni, úgy ahhoz a felperes előzetes hozzájárulása szükséges.
- [7] Az alperes szerint az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás (számlák, azok mellékleteiként becsatolt megbízási szerződések, a számlakibocsátónál 2009. október 01. - december 31-ig, 2010. január 01. - március 31-ig terjedő időszakra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés anyaga, a számlakibocsátó részéről a felperestől kapott feladatok elvégzésére alvállalkozókkal: a T. R. Kft.-vel (a továbbiakban: számlakibocsátó alvállalkozója1.), a P.

Kft-vel (a továbbiakban: a számlakibocsátó alvállalkozója2.) kötött szerződések, a számlakibocsátó alvállalkozóinál 2009. október 01. - december 31-ig, 2010. január 01. - március 31-ig terjedő időszakra végzett bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés anyaga, az alvállalkozó1.-nél folytatott egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés adatai, az alvállalkozó1. részéről szintén a megbízotti munkákra az alvállalkozó2.-vel megkötött szerződés, az alvállalkozó2.-nél kezdeményezett kapcsolódó vizsgálat anyaga, az alvállalkozó2. ügyvezetőjének: D. R. édesanyjának a nyilatkozata, az alvállalkozó2. ügyvezetőjének lakcímén végzett helyszíni szemle, a Polgármesteri Hivatal Népeségnyilvántartó Csoportjának belföldi jogsegéllyel az alvállalkozó2. ügyvezetőjének lakcímére vonatkozó válaszirata, a számlakibocsátó és egyben az alvállalkozó1. ügyvezetőjének: N. Cs.-nak és felperes ügyvezetőjének nyilatkozatai, a cégnyilvántartás adatai) alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlakibocsátó 6 darab számlája tartalmilag nem hiteles bizonylat, ugyanis a dokumentált gazdasági események a felek között a valóságban nem történtek meg.

- [8] Az alperes megállapította, hogy a felperes által megbízott számlakibocsátó a szerződésekben tárgyként megjelölt feladatokat tovább adta az alvállalkozó1.-nek, valamint az alvállalkozó2.-nek, de az alvállalkozó1. szintén továbbadta a feladatok teljesítését az alvállalkozó2.-nek. A felperes szerint ugyanakkor a megbízást a számlakibocsátó teljesítette és nincs tudomása arról, hogy bárkit bevont volna feladatai teljesítésébe.
- [9] Az alvállalkozó2. azonban, akinek az alvállalkozó1. a számlakibocsátótól megkapott feladatokat továbbadta, a revízió vizsgálata szerint a bejelentett székhelyén nem található, ott gazdasági tevékenységet nem végez, ügyvezetőjének elérhetősége ismeretlen, édesanyja szerint a fia külföldön, Vietnamban tartózkodik, a lakcímén a céggel kapcsolatban nem lévő magánszemély lakik. Az alvállalkozó2.-nek a vizsgált időszakban bejelentett alkalmazottja nem volt, semmilyen személyi és tárgyi feltétellel nem rendelkezett, amely a megbízásban szereplő munkák elvégzésére alkalmassá tette volna, a számlákban foglaltak teljesítését a számlakibocsátó felé igazolni nem tudta. A számlakibocsátó ügyvezetője akként nyilatkozott, hogy az alvállalkozó2. tevékenységéről nincs ismerete.
- [10] Az alperes megállapította, hogy a számlakibocsátó olyan társasággal kötött szerződést, amelyikről azt sem tudta, hogy mivel foglalkozik, az elvégzett tevékenységéről részletes, tételes érdemi választ adni nem tudott, az alvállalkozó2. személyi, tárgyi feltételeiről, szakember ellátottságáról ismerettel nem bírt, a munka elvégzését nem ellenőrizte, és annak ellenére, hogy a számlakibocsátó és az alvállalkozó1.

ügyvezetője ugyanaz a személy, a számlakibocsátó nem tudta megmondani, hogy milyen teljesítést végzett az alvállalkozó². Ugyanakkor a felperes ügyvezetője szerint a feladatokat csak a számlakibocsátó végezte.

- [11] A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként nem kerültek elő olyan objektív, kétséget kizáró bizonyítékok, amelyek aggálytalanul igazolták volna, hogy a gazdasági események a számlákon feltüntetett módon végbe mentek volna. A felperes ügyvezetőjének kellő körültekintése nem igazolt, semmilyen dokumentummal nem tudta alátámasztani az elvégzett munkát, az alvállalkozó²-őről, az elvégzett gazdasági tevékenységről nem volt tudomása, azt nem tudta ismertetni, így részéről kellő körültekintés meg sem állapítható.

A kereseti kérelem

- [12] A felperes keresetében elsődlegesen a határozat megváltoztatását és fizetési kötelezettségei törlését, másodlagosan a hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [13] Álláspontja szerint a hatóság hiányos tényállás alapján meghozott döntése jogsértő. Sérelmezte, hogy a revízió az észrevételeit figyelmen kívül hagyta, nem tájékoztatta felajánlott bizonyítékai visszautasításának indokairól, a más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményét nem ismertette, az iratokba való betekintés lehetőségét sem biztosította a számára, és az ellenőrzési cselekményeknél sem lehetett jelen.
- [14] Vitatta, hogy az alvállalkozó²-nél az adóhatóság teljes körű bizonyítási eljárást végzett volna, mert nem állapítható meg, hogy e cég további alvállalkozókat bevont-e a teljesítésbe. Előadta, hogy az alvállalkozói lánc felépítése üzleti célból történt, mert a patikák tényleges megszerzője nem kívánta felfedni a kilétét. Elismerte a számlakibocsátó teljesítését, vonatkozásában az alvállalkozókra irányuló megállapítások irrelevánsak, mivel azokkal nem állt kapcsolatban. A kellő körültekintés tárgykörben az Európai Unió Bírósága (EUB) ítéleteire hivatkozott.

Az elsőfokú ítélet

- [15] Az elsőfokú bíróság 2014. április 8. napján kelt 25.K.28.642/2013/32. számú ítéletét a felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Kúria a 2015. március 5. napján meghozott Kfv.I.35.521/2014/6. számú végzésével – mivel az elsőfokú ítélet indokolása a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak nem felelt meg – hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította.

- [16] A megismételt eljárásban eljáró elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [17] Indokolása szerint először az eljárási jogi keresetrészeket bírálta el. A vérfaktor készítmények beszerzése körében az adóhatóság vizsgálta a felperes megbízójaként eljáró H. Gy. Zrt.-t. Ezen ellenőrzés az Art. 118.§ (1) bekezdése szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésének vizsgálata volt, amely az adó alapjának, összegének megállapítására nem irányulhat, így a számlák mögötti gazdasági esemény megvalósulását a hatóság nem is vizsgálta. Eltérő megállapítás hiányában tehát az Art. 130.§-át meg sem sérthette. Rögzítette még, hogy e cégnél az ellenőrzést mely adóigazgatóság folytatta, azaz nem ismeretlen, hanem az adóhatóságnál létező szervezeti egység végezte az ellenőrzést.
- [18] Az elsőfokú bíróság szerint az iratokból nem állapítható meg, hogy a felperes irat-betekintési joga korlátozva lett volna, ilyen kérelmet elő sem terjesztett, de meg sem jelölte, hogy milyen iratot nem tudott megismerni, az észrevételezés jogát pedig az eljárás során gyakorolta. Megállapította továbbá, hogy a közigazgatási iratok között csak T.J.-né számára adott meghatalmazás található, a felperes által hivatkozott dr. K. S. részére szóló meghatalmazás nem, így az adóhatóság a kézbesítések folyamán sem járt el jogsértően. Annak vizsgálata pedig, hogy az alvállalkozó² ellenőrzése során az ügyvezetőjének megküldött hatósági iratokat a címen lakó magánszemély miért vette át, és rendelkezett-e átvételi jogosultsággal, az adóhatóságnak nem kellett vizsgálnia, mivel az iratok kézbesítését a postai szolgáltató végezte.
- [19] Itt jegyezte meg az elsőfokú bíróság, hogy a számlakibocsátó nevén kiállított számlákon szereplő ügynöki jutalék teljesítését alátámasztó dokumentumokat a felperes nem nyújtott be, sőt maga akként nyilatkozott, hogy okiratokkal nem rendelkezik. Helytálló az adóhatóság vonatkozó hivatkozása, hogy mindazon bizonyítékokkal, amelyek a számlatartalmak valósággal egyező voltát igazolják, az adózónak rendelkeznie kell.
- [20] A felperes nem jelölte meg konkrétan azt sem, hogy milyen ellenőrzési cselekménynél szeretett volna részt venni. A kapcsolódó vizsgálatokról az adótitok miatt a hatóságot értesítési kötelezettség nem terhelte, e vizsgálatoknak a felperest érintő megállapításait a jegyzőkönyv és a határozatok tartalmazzák.
- [21] A felperes nem közölte konkrétan, hogy milyen bizonyítási eljárás lefolytatását indítványozta, illetve hogy a hatóság milyen bizonyítást utasított vissza indokolás nélkül.
- [22] Az a tény, hogy az adóhatóság az értékesítéssel kapcsolatosan a bevallásban foglaltakat elfogadta, nem jelenti azt, hogy ezzel a bevallás alapbizonylatait ne kifogásolhatná. Az Áfa tv. 55.§ (1)-(2) bekezdései értelmében a számlakiállítás

- adófizetési kötelezettséget keletkeztet, amely egyben nem igazol az adóbevallással kapcsolatosan tényeket.
- [23] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóhatóság tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettségét teljesítette. Széles körű bizonyítási eljárást folytatott, beszerezte a felperesi képviselő nyilatkozatát, kapcsolódó vizsgálatot végzett, helyszíni szemlét tartott, belföldi jogsegélyt vett igénybe, nyilatkoztatta az ügyben eljáró cégek ügyvezetőit. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a felperes hiteltelen számlákra kívánt adólevonási jogot érvényesíteni, a felperes a perben nem mutatott fel olyan bizonyítékot, amely az adóhatósági megállapítások megalapozottságát, jogszerűségét cáfolta volna.
- [24] A felperes a munkálatok elvégzésével kapcsolatosan először a fellebbezésében hivatkozott dr. D.L. (a továbbiakban: magánszemély), azonban nem igazolta, hogy bármilyen módon köthető lenne az alvállalkozó2.-höz. A perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapítható, hogy a felek mesterséges, többszereplős gazdasági láncolatot alakítottak ki a magánszemély elrejtése végett. E személy a számlázási láncolat egyetlen tagjához sem kapcsolható, az általa elvégzett munkálatok azonban kifejezetten csak azt tudják igazolni, hogy nem a számlaláncolatban szereplő cégek végezték a számlák szerinti gazdasági tevékenységet. Az a körülmény, hogy a magánszemély szerepére az adóhatósági eljárás során nem derült fény, a felperes terhére esik. Az elsőfokú bíróság szerint a benyújtott bizonyítékok - különösen a legutolsó tárgyaláson csatolt együttműködési megállapodás - alapján a felperes nyilvánvalóan tudomással bírt arról, hogy a tényleges munkát a számlázási láncolatban részt nem vevő magánszemély fogja elvégezni, így az a körülmény, hogy ezen számlákra hivatkozással adólevonási jogot kívánt érvényesíteni, nem tekinthető másként, mint tudatos, szándékos adókijátszásnak. Ebből következően felperesnek az uniós joggyakorlatra és kúriai ítéletekre való hivatkozása teljes körűen súlytalan, ugyanis tudatos adókijátszásban vett részt. Az a tény, hogy az adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott, és minden egyes tényt, körülményt értékel, csak a javára és nem a terhére értékelhető. Az alperes megalapozott, jogszerű döntést hozott.

A felülvizsgálati kérelem

- [25] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozatalát, másodlagosan az adóhatározatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését, harmadlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra

- kötelezését kérte.
- [26] Álláspontja szerint az ítélet sérti a Pp. 1.§-át, 2.§ (1) bekezdését, 3.§ (5) bekezdését, 196.§ (1) bekezdését, 220.§ (1) bekezdés e) pontját, az Art. 1.§ (2) bekezdését, 2.§-át, 5.§ (1) bekezdését, 95.§ (1) és (4) bekezdéseit, 97.§ (3)-(6) bekezdéseit, 98.§ (1) bekezdését, 100.§ (1) bekezdés b) pontját, (3)-(4) bekezdéseit, 107.§ (3)-(4) bekezdéseit, 130.§-át, 154.§(1) bekezdését, 171.§ (1) bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1.§ (2) és (4) bekezdéseit, 2.§ (2)-(3) bekezdéseit, 50.§ (1) és (6) bekezdéseit, 58.§ (1) bekezdését, 72.§ (1) bekezdés ea) pontját, a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) 277.§ (1) bekezdését.
- [27] A felperes szerint súlyos eljárási hibát vétett az elsőfokú bíróság akkor, amikor nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e avagy sem. Annak ellenére fenntartotta hatályában a jogszabálysértő alperesi határozatot, hogy ő maga más tényállást tárt fel és más jogi következtetésre jutott.
- [28] Túlterjeszkedett a kereseti kérelmen az elsőfokú bíróság akkor, amikor eltérő tényállást tárt fel és mégis hatályában fenntartotta a jogszabálysértő alperesi határozatot. Megdőlt a személyi és tárgyi feltételek hiányában létre nem jöhetett gazdasági esemény, mint alperesi megállapítás, amely okán az elsőfokú és másodfokú adóhatóságot új eljárásra kellene utasítani.
- [29] A szerződéssel vállalt munkák kapcsán tett nyilatkozatokat teljességgel figyelmen kívül hagyta az elsőfokú bíróság, azt jogsértő módon nem is ismertette ítéletében.
- [30] Nem történt meg annak bizonyítása az alperes részéről, hogy a számlák szerinti gazdasági esemény valótlan lett volna, arra vonatkozó bizonyítás pedig, hogy adókiírással irányuló ügyletet hozott volna a felperes, végképp nem szerepel a tényállásban.
- [31] Kirívóan okszerűtlen, indokolatlan az ítélet, mivel az abban nívumként hivatkozott tudatos adókiírással kapcsán az elsőfokú bíróság nem jelölte meg azt, hogy álláspontja szerint miben áll a felperes adókiírással, milyen adójogi előírásokat sértett meg az ügylettel, nála vagy más üzleti partnerénél milyen jogosulatlan adóelőny keletkezett.
- [32] Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [33] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [34] Elsődlegesen kiemeli a Kúria, hogy a jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben

perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül /Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./.

- [35] A továbbiakban rögzíti a Kúria, hogy a bíróság a polgári ügyek körében felmerült jogvitát erre irányuló kérelem esetén bírálja el, feladata a jogvitákban a felek jogainak érvényesítése. A bíróság a felek által előterjesztett kérelmekhez és jognyilatkozatokhoz kötve van /Pp. 2.§ (1) bekezdése, 3.§ (1)-(2) bekezdései/, a keresetről a per érdemében ítélettel határoz, az írásbafoglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását /Pp. 212.§ (1) bekezdés/, 220.§ (1) bekezdés d) pont/. Az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, azonban a döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen [Pp. 213.§ (1) bekezdés, 215.§].
- [36] 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 elbírálta, rendelkezését részletesen megindokolta, a bizonyítékok helyes értékelésével, megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [37] Az elsőfokú bíróság helytállóan - miután a közigazgatási perben a felperes eljárási jogi és anyagi jogi jogszabálysértésre hivatkozással kérte a határozatok bíróság általi felülvizsgálatát - elsődlegesen a hatóság eljárását vizsgálta a keresetben foglaltak alapján.
- [38] Az eljárási jogszabálysértések tárgykörben 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 meghaladottá 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 a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján azt kellett bizonyítania, hogy a hatóság eljárási jogszabálysértéseket követett el, másrészt, hogy azok az ügy érdemi elbírálására kihatottak.
- [39] Az elsőfokú bíróság tételesen vizsgálta (egyebek mellett) az alapelvi jogszabálysértésekre, az Art. 130.§-ára, az ellenőrzést lefolytató hatóság meghatározására, az iratbetekintési jogra, az

iratok kézbesítésére, az adózó iratszolgáltatási kötelezettségére történt felszólításra, az ellenőrzési cselekményeknél való adózói részvételre, a bizonyítási indítványokra, az adófizetési kötelezettség előírására, a tényállás tisztázására, a bizonyításra vonatkozó felperesi eljárás kifogásokat, és a Pp. 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelő jogi indokolású, helytálló döntéssel azt állapította meg, hogy felperes az adóhatóság eljárásában az Art.-nek illetve a Ket.-nek az ügy érdemi elbírálására kiható megsértését, azaz eljárási jogszabálysértést nem bizonyított, amely miatt a határozatok hatályon kívül helyezéséről nem rendelkezhetett.

- [40] A felperes adózásának anyagi jogi értékelése során alkalmazandó 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.
- [41] 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.
- [42] 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). A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok, nem nyert bizonyítást, hogy a gazdasági események a számlákon szereplő adattartalommal a valóságban megtörténtek volna. A határozatokkal szembeni jogorvoslat (Art. 143.§ (1) bekezdés) közigazgatási perben a felperesnek biztosított volt.
- [43] 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 keresetét bizonyítania kellett, az alperes (bizonyítékokon alapuló) megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, és az általa befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles

bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.

- [44] A felülvizsgálati eljárásban pedig 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]. 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.
- [45] Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának (1) bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, a Pp. bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek mindenben megfelelő bizonyítást folytatott, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. A felperesnek az Art. 44.§-a alapján megfelelő okiratokkal kellett volna bizonyítania, hogy a számlák kiállítása az azokban feltüntetett adatokkal egyező, valós gazdasági ügylet alapján történt. A felperes azonban okiratokkal a számlái hitelességét nem tudta bizonyítani.
- [46] Az elsőfokú bíróság 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. Az ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket, a pertörténet sorában a keresetet, továbbá az alperes ellenkérelmében foglaltakat.
- [47] Az elsőfokú bíróság 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 perben lefolytatott bizonyítási eljárást, részletezte a bizonyítási teherviselést, a Pp. 206.§-ában foglaltaknak megfelelően értékelte a bizonyítékokat és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését.
- [48] Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a számlákon feltüntetett felek között nem valósult meg a gazdasági esemény, továbbá, hogy erről a felperes tudott, így a kellő körültekintésére való hivatkozása is alaptalan, okszerűen, közérthetően, a bizonyítékok logikus érvelésével fejtette ki. Az elsőfokú bíróság akkor, amikor a magánszemélyre vonatkozóan folytatott a perben bizonyítást, és annak eredményét értékelte is, a tényállás teljes körű

tisztázása érdekében járt el. A számlák hiteltelenségére vonatkozó megállapításának alapja e bizonyítás után is változatlanul az volt (ítélet 13. oldal utolsó bekezdés), hogy a gazdasági események a számlákon feltüntetett felek között nem valósultak meg, amelyről a felperes tudott.

- [49] Keresetét a felperes nem bizonyította, így az csak igazolatlan féli előadás maradt. A számlatartalmak és a valóság egyezőségének bizonyítása hiányában, hiteltelen számlák birtokában az adólevonás joga nem gyakorolható. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a bizonyítékok teljes körű és okszerű értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, kiegészítésre nem szorul, a Pp. 221.§ (1) bekezdésének megfelelő, így a bizonyítékok felülmérlegelésének nincsen helye.
- [50] 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

- [51] *Közigazgatási adóperben az adózó-felperesnek bizonyítania kell, hogy az adólevonási joga alapbizonylatául szolgáló számlái hiteles bizonylatok.*

Záró rész

- [52] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [53] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről 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. február 2.

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