

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.060/2017/7.

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

A felperes:

A felperes képviselője: Jalsovszky Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Fehér Tamás Ügyvédi Iroda, dr. Fehér Tamás Kristóf ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe)

Az alperes képviselője: Dr. Jenőfi Márk jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.31.593/2016/7. számú ítéletét

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.31.593/2016/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2010. január 25-én kezdte meg gazdasági tevékenységét, fő tevékenységi köre gabona, dohány, vetőmag, takarmány nagykereskedelme. A 2010. IV. negyedévben beszerzést terhelő levonhatóként vallotta a B. Bt. (a továbbiakban: Bt.) számláinak

37.653.064 forint áfa tartalmát.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság 2010. október-december hónapokra áfa adónemben bevallások ellenőrzését folytatta le a felperesnél. A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 37.653.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperesnél, amely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] Az alperes a 2061214360 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Az alperesi megállapítás szerint objektív körülményként igazolják a felperes tudatos magatartásának hiányát.

Az elsőfokú ítélet

- [4] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.
- [5] Indokolása szerint az adóhatóság által a határozatban rögzített megállapítások nem értékelhetők az adóelkerülési szándékot alátámasztó objektív bizonyítékként. Az alperes azt rögzítette, hogy a felperes nem emlékezett arra, hogy a Bt. végrehajtás felfüggesztés vagy hátralékos nyilvántartás alatt áll-e, amennyiben informálódott volna, úgy felébredhetett volna a gyanú. Ez a megállapítás azért nem megalapozott, mert a Bt. adószámát 2011. június 28-án felfüggesztették, ekkor végrehajtás alatt nem állt, a hivatalbóli törlés kezdete 2012. április 10. volt, amely több mint fél évvel, illetve egy évvel azt követően történt, hogy a felperes a számlákat befogadta. A vizsgált időszak tekintetében a cég-információ a Bt. teljesítésére vonatkozóan nem tartalmazza az adóhatóság által megállapított adatokat. Ugyanakkor a felperes hivatkozott arra, hogy az Opten rendszeren keresztül nem talált a Bt. működésére vonatkozó negatív eseményeket. Ellenőrizte a Bt. adószámának érvényességét, Sz. I. meghatalmazását. A felperes a rendelkezésre álló ellenőrzési cselekményeket elvégezte, így kellő körültekintés hiánya nem állapítható meg. Az alperes ezt meghaladóan olyan vélt ellentmondásokat tárt fel, amelyek értelmezése, értékelése nem támasztja alá az adóhatósági megállapítást.
- [6] Az adóhatóság a felperesi bizonylatokat hiányosnak találta, ezért a gazdasági ügylethez tartozó más szereplőknél is lefolytatott kapcsolódó vizsgálatok adatait is felhasználta, de azt nem bizonyította, hogy a Bt. nem teljesített a felperesnek, azt bizonyította, hogy a Bt. beszerzései fiktívek. E körben az adóhatóság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének, mert meg sem kísérelte a termények szállításának vizsgálatát. Az áruk a szállítások során mennyiségi és minőségi ellenőrzésen is

átestek, de ezeket az adatokat az adóhatóság figyelmen kívül hagyta és ezt nem indokolta. Az adóhatóság az adózók vizsgálatának adataiból vont le következtetéseket, de azt nem vizsgálta, a felperes tudattartalma kiterjedhetett-e a csalárd jellegre. Kitért arra is, hogy a kapcsolódó vizsgálatok eredményét legkésőbb az adóvizsgálatról kiállított jegyzőkönyvben ismertetni kell, enélkül nem alapíthatja azokra határozatát az adóhatóság.

- [7] Az adóhatóság nyilatkoztatta a Bt-vel való kapcsolatáról a felperes tagját Sz. A-t, de személyére nézve az adóhatóság nem bizonyította, hogy ő bármilyen kereskedelmi tevékenységet végzett volna.. Ennek következtében az erre alapított személyi összefonódásra vonatkozó adóhatósági állítás is megdőlt, igazolatlan maradt.
- [8] A továbbiakban az elsőfokú bíróság bemutatta a számlázási láncolatokhoz kapcsolódóan kialakult kúriai és EUB jogalkalmazást, egyes ítéleteket.
- [9] Az elsőfokú bíróság következtetése szerint az adóhatósági megállapítást a közigazgatási iratanyag nem igazolja, ezért helyezte hatályon kívül az elsőfokú határozatra is kiterjedően az alperesi határozatot és kötelezte új eljárásra az elsőfokú adóhatóságot. Az új eljárásban, a Kúria és az EUB döntéseire is figyelemmel, azt kell vizsgálni, a felperes tudomása mire terjedhetett ki a számlázási láncban őt megelőző gazdasági társaságok tevékenységéről. Amennyiben állítását fenntartja Sz. I-ra vonatkozóan, úgy azt tényekkel kell, hogy alátámassza és ezt követően lesz abban a helyzetben, hogy megítélje, a felperes jogszerűen gyakorolta-e adólevonási jogát.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását kérte. Az adóigazgatási eljárás bemutatását követően előadta, hogy a jogerős ítélet többszörösen jogszabálysértő és megalapozatlan. Sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 213. § (1) bekezdésében foglaltakat is, mivel nem döntött valamennyi kereseti kérelemről: arról, hogy volt-e gazdasági esemény, csak nem a számla szerinti módon valósult meg vagy egyáltalán nem valósult meg, az alperes eleget tett-e az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás feltárási kötelezettségének, illetőleg az alperes elmulasztotta-e a jegyzőkönyvben a más adózóknál végzett kapcsolódó vizsgálatok felperest érintő megállapítások ismertetését.
- [11] Az ítélet sérti továbbá a Pp. 206. § (1) bekezdés, 221. § (1)

bekezdését, mivel az indokolási kötelezettség megszegésével a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte és több esetben iratellenes megállapításokat tett. Az elsőfokú bíróság a tudatos adókijátszásra irányuló számlázási láncolat jelenléte és a felperes ebben való közreműködése ellenére értékelte elégtelennek az adóhatóság által feltárt objektív körülményeket.

- [12] Az ítélet új eljárásra utasító kötelezettsége okszerűtlen, és sérti a Pp. 339. § (1) bekezdését, mivel a rendelkezés nem egyértelmű, hiszen nem tudni, hogy melyik állítást kell tényekkel alátámasztani.
- [13] A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mert a felülvizsgálati kérelem a jogerős ítélet felülmérlegelésére irányul.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] Az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [15] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül a 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően. A felülvizsgálati kérelem tárgya a jogerős ítélet, amely elég részletesen tartalmazza az adott tényálláshoz tartalmazó megállapításokat ahhoz, hogy ne sérüljön a Pp. 221.§ (1) bekezdése, ne legyen akadálya a felülvizsgálatnak.
- [16] A Pp. 275.§ (1) bekezdése folytán a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. Arra ugyanakkor lehetősége van a Kúriának, hogy az ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértést állapítson meg akkor, ha az hiányos, iratellenes vagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg azonban iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.
- [17] Az alperesi határozat maga is tartalmazza, hogy „az elsőfokú adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, azonban a feltárt tények és körülmények értékelése során egymásnak ellentmondó, pontatlan minősítéseket fogalmazott meg, de összességében helyes következtetésekre jutott” (21. oldal), ezeket a pontatlanságokat azonban mégsem oldotta fel, nem pótolta. A Kúria

osztja az elsőfokú bíróság azon álláspontját, hogy az alperesi határozat indokolásában szereplő bizonyítékokból, elővezetett logikai láncból sem vonható még le kétséget kizáró következtetés arra nézve, hogy a felperes megalapozottan, vagy jogszerűtlenül kívánta-e gyakorolni áfa levonási jogát a Bt. számlái alapján. A felülvizsgálati kérelem részletes előadása gyakorlatilag az alperesi határozat hiányosságait kívánja pótolni, amire azonban nem kerülhet sor.

- [18] Alperesi határozat végső következtetése szerint „az adókiírásszásban adózó is részt vett, ... a tényleges gazdasági esemény pedig a végső vevő ... és az ismeretlen első értékesítő között ment végbe...” (23. oldal). A jogerős ítélet ezen megközelítés alapján keletkezett, az új eljárásra adott iránymutatás is ehhez igazodik, melynek alapján nem a gazdasági esemény megtörténtét, hanem a felperes tudattartalmát kell vizsgálni. A kapcsolódó vizsgálatok anyagának megismerhetőségére is tartalmaz indokolást a jogerős ítélet.
- [19] Az elsőfokú bíróság valamennyi kereseti kérelemről döntött, belső meggyőződéséről a Pp. 206.§ (1) bekezdésének megfelelően számot adott, a jogerős ítélet indokolása megfelel a Pp. 221.§ (1) bekezdésének. A felülvizsgálati kérelemben felhívott jogszabályok nem sérültek, ezért a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [20] A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [21] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c/ pontja alapján megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [22] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2017. június 8.

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