

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.037/2017/5. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Millen Csaba egyéni ügyvéd

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Iván Beáta jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. szeptember 19. napján kelt 4.K.27.308/2016/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.308/2016/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 250.000 (kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra, 2.820.000 (kettőmillió-nyolcszázhuszezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az egyéni vállalkozó felperes 2011. július-szeptemberi időszakra a 2011. október 20-án benyújtott bevalláson 0 Ft befizetendő adót vallott, majd 2012. szeptember 29-én önellenőrzéssel módosította akként, hogy elszámolandó adóját - 28.200.000 Ft-ban jelölte meg, ezt visszaigényelhető adónak minősítette, az összeg kiutalását nem kérte. A negatív előjelű értékesítés alapjának a B. Kft. („A” Kft.) részére 2011. augusztus 12. napján kibocsátott számlát tekintette. E bizonylat szerint a számla tartalma: felbontó szerződés szerinti víz és szennyvízhálózat, melléklete pedig 2 db 2011. augusztus 12-én kelt „adásvételi szerződést felbontó szerződés”.
- [2] A felperes a víz és szennyvízhálózatra 2010. szeptemberben kötött szerződéseket, az ezek alapján kibocsátott számlákat stornírozta az önellenőrzés során. Az eredeti számlák AG7S-U362714 és AG7S-U362715 sorszámmal 2010. szeptember 29-i, illetve 30-i teljesítési idővel kerültek kibocsátásra, nettó 112.800.000 Ft-ot és 28.200.000 Ft általános forgalmi adót (áfa) tartalmaztak.
- [3] Az adóhatóság a felperesnél áfa adónemben 2011. július-szeptemberi időszakra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az alperes a 2015. február 27. napján kelt határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, amely a felperes terhére 28.200.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg, amit jogosulatlan visszaigénylésnek minősített és 21.150.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [4] Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 55. § (1) és (2) bekezdéseire, 77-78. §-aira, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 97. §-ára, 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) és (2) bekezdéseire, 189. § (11) bekezdésére alapította.
- [5] Az alperes határozatának indokolásában rögzítette, hogy a stornó számlák jogalapját képező gazdasági eseményt korábban már megvizsgálta, 2010. évre ugyanis - áfa adónemben - bevallások utólagos vizsgálatára irányuló revíziót végzett a felperesnél. Az ennek eredményként hozott másodfokú jogerős határozatában a felperes terhére adókülönbözetet írt elő, adóbírsággal sújtotta és késedelmi pótlékot is felszámított. Az e határozat ellen felperes által előterjesztett keresetet a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2013. március 6. napján kelt 4.K.26.623/2013/2. számú ítélettel elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Kúria pedig a 2014. június 12. napján kelt Kfv.V.35.500/2013/8. számú ítéletében hatályában fenntartotta

- a keresetet elutasító jogerős ítéletet.
- [6] Az előzőekben megjelölt, és jelen ügyben figyelmen kívül nem hagyható jogerős határozatok egyértelműen tartalmazzák, hogy a felperes áfa bevallásában felszámított adót nem szerepeltetett, az „A” Kft. az áfa összeget nem fizetette be a költségvetésbe, és a szennyvízhálózatot adásvételi szerződéssel továbbértékesítette a T. Kft.-nek („B” Kft.), amely a hálózatokat eladta a P.I. Kft.-nek („C” Kft.). A „B” Kft. fantomcégként áfa bevallást nem nyújtott be, a „C” Kft. pedig a számlák tartalmát levonásba helyezte. Ezeknek az ügyleteknek az eredménye az volt, hogy a papíron áthárított áfát senki nem fizette meg, valódi pénzmozgásra nem került sor, a „C” Kft. adólevonási jogának gyakorlásával pedig a felperes, illetve a felperes lányának vagyona gyarapodott volna. Az ügyletek kapcsán a felperesnek az áfa fizetési kötelezettségét az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése és 147. § (1) bekezdése alapozza meg, azaz az áfát tartalmazó számlák kibocsátása, mint jogi tény.
- [7] A Kúria ítélete tartalmazta azt is, hogy „a felperesnek adóelőnye a számlák adótartalmának eltitkolása révén keletkezett, amely figyelembe véve az eset valamennyi körülményét egyértelműen szándékos adózói magatartásnak minősül”. Rögzítette a Kúria azt is, hogy „a vitatott számlák teljesítési időpontja 2010. évi. Az Áfa tv. szabályai értelmében az adófizetési kötelezettség ebben az időszakban keletkezett, ezt nem befolyásolja az ügyletek későbbi megghiúsulására vonatkozó felperesi előadás”.
- [8] Az alperesnek a 2011. július - szeptemberi időszakot érintő ellenőrzés eredményeként - az előzőekben részletezettek miatt - az volt az álláspontja, hogy szándékos, fiktív számlázás történt, nem következett be az ügyletek megghiúsulása, ezek kizárólagosan adókijátszási célt szolgáltak. A felperes érvelése azért sem fogadható el, mivel a felbontó szerződés időpontjában az „A” Kft. már rég nem volt az ivóvíz és szennyvízhálózat tulajdonosa. Szándékos és fiktív számlázás esetén pedig az adót annak kell megfizetnie, aki a számlán kibocsátóként szerepel, ez alól csak akkor mentesülhet, ha időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét, de erre nem került sor. A felperes ugyanis a 2010. szeptemberben kiállított számlát csak 2011. augusztus 12-én érvénytelenítette és az általa kibocsátott számlák adótartalmát az „A” Kft. már levonásba helyezte.
- [9] Az elsőfokú adóhatóság megalapozottan és jogszerűen alkalmazta a 75%-os bírság mértéket, mert a felperes magatartása a költségvetés szándékos megkárosítására irányult, az adókülönbözet keletkezése, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával hozható összefüggésbe, mivel a felperes a gazdasági eseményeket nem a tényleges tartalmuk szerint tartotta nyilván és tudata átfogta a hiteltelen

számlák kibocsátását.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [10] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.
- [11] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [12] Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az alperes határozata a felperes által vitatott körben megfelel a jogszabályi előírásoknak, ezért a keresetet elutasította.
- [13] Ítéletének indokolásában utalt arra, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 229. § (1) bekezdésébe foglalt anyagi jogerővel kapcsolatos rendelkezés értelmében figyelembe kellett vennie a 4.K.26.623/2013/2. és a Kfv.V.35.500/2013/8. számú ítéletekbe foglaltakat.
- [14] Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében és 77-78. §-aiban felsorolt adó alapjának csökkentését eredményező esetek egyikével sem azonosítható a fiktív számla jogkövetkezményének elhárítása. Az adókiárássági célú fiktív számlázás jogkövetkezménye alól az adózó nem mentesülhet. A felperes maga sem jelölt meg olyan jogszabályi előírást, amely alapján az adókiárássági célból kiállított fiktív számla érvénytelenítésével adóalapját jogszerűen csökkenthetné. A közigazgatási és a peres eljárás során sem tudta igazolni az ügylet állítása szerinti meggyőződését. Arra a felperes helytállóan hivatkozott, hogy a jogügylet valójában létre sem jött, és ez összhangban áll az adóhatóság megállapításával, mely szerint valós ügyletek helyett kizárólag fiktív számlák kiállítására, és önellenőrzéssel a jogkövetkezmények elhárítását célzó magatartásra lehet következtetni.
- [15] Jogosulatlan visszaigénylés esetén az Art. szankciórendszere nem tesz különbséget a kiutalást kérő és kiutalást nem kérő adózók között. A felperes valótlan tartalmú felbontó szerződést kötött, valótlan érvénytelenítő számlákat állított ki és szerepeltetett az áfa nyilvántartásában az adófizetési kötelezettség alóli mentesülés és a költségvetés szándékos megkárosítása érdekében. Jogosulatlan visszaigénylése ezért a bizonylatok és nyilvántartások meghamisításával függ össze, ami megalapozza a 75%-os bírságmérték alkalmazásának jogszerűségét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati

kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság eljárása és határozata nem felel meg a Pp. 193. §-ában, 196. § (1) bekezdés a) pontjában, 197. § (1) és (2) bekezdéseiben, 206. § (1) és (2) bekezdéseiben, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Álláspontja szerint az alperes „nagyon egyoldalúan és érveit figyelembe nem véve döntött”, az elsőfokú bíróság pedig figyelmen kívül hagyta a releváns tényeket, nem értékelte az ezekre vonatkozó bizonyítékait, indítványait okszerűtlenül mellőzte és az egyéb bizonyítékokat „súlyosan, okszerűtlenül mérlegelte”, nem teljesítette indokolási kötelezettségét.

- [17] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

- [19] A Pp. 271. § (2) bekezdése szerinti szabályból következően felülvizsgálati kérelem a jogerős ítélettel szemben terjeszthető elő, és ebben meg kell jelölni a jogszabálysértés és a megsértett jogszabályhely megjelölése mellett, hogy a fél a határozat megváltoztatását milyen okból kívánja. A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amely során a jogerős bírói jogalkalmazással összefüggésben keletkezett jogsérelmek orvosolhatók, mégpedig a felülvizsgálati kérelem keretei között. A rendkívüli jogorvoslati eljárásban tehát a keresetben megjelölt és a közigazgatási hatóság eljárására visszavezethető - jogerős ítélettel már elbírált - jogsértések nem reparálhatók (KGD 2014.170.).

- [20] A felülvizsgálati eljárásban nem kerülhet sor bizonyítás felvételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben - a Pp. 275. §-a értelmében - a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH 2012.179.). Tényállás kapcsán pedig jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a Pp. 275. §-a értelmében nem kerülhet sor.

- [21] A felperes felülvizsgálati kérelmének azon része, amely „Az ügy alapja” címet viseli, nem a bírói ítéletben, hanem az alperesi határozatban foglalt tényállást vitatja, és ezt is jórészt olyan körben teszi, amely nem a perrel érintett időszakra vonatkozik, és a 4.K.26.623/2013/2., továbbá Kfv.V.35.500/2013/8. számú ítélettel már elbírálásra került,

ezért - a Pp. 229. § (1) bekezdése értelmében - jelen ügyben nem tehető vitássá. Rámutat a Kúria arra is, hogy a felperesi állítással ellentétben a jogerős ítélet 4. oldal utolsó bekezdése, továbbá 5. oldal első és második bekezdései - a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően - iratszerűen tartalmazzák minden ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns adatot, tény, körülményt, bizonyítékot és ezek eljárási szabályoknak megfelelő értékelését is.

- [22] Az elsőfokú bíróság ítéletében részletesen kifejtette azt is, hogy a keresetben előadottakat miért nem fogadja el, és - a felülvizsgálati kérelemben kifejtett érveléssel ellentétben - minden felperes által becsatolt okirati bizonyíték értékelésre került. Az elsőfokú bíróság jogszerű, ezért helytálló indokát adta annak, hogy miért nem fogadhatók el a felperes által hivatkozott szerződések és bizonylatok. A felperes egyébként a felülvizsgálati kérelmében maga sem jelölte meg konkrétan, hogy melyek lennének azok a „releváns tények”, amelyek nem kerültek értékelésre, ezért alaptalanul hivatkozott az okiratokkal kapcsolatos Pp. szabályok megsértésére is.
- [23] Az adójogviszonyra irányadó rendelkezéseket az adójogi eljárási és anyagi jogszabályok tartalmazzák. Az Art. 1. § (7) bekezdése értelmében pedig az adóhatóság és a bíróság is jogosult a szerződések, ügyletek és más egyéb cselekmények adójogi minősítésére (724/B/1994. AB határozat). Nem tartozik szakértő kompetenciájába az ügyletek, bizonylatok, számlák valóságtartalmának, érvényességének, illetve érvénytelenségének megállapítása, mivel ezek éppúgy jogkérdésnek minősülnek, mint annak eldöntése, hogy a felperes a perrel érintett időszakra vonatkozó bevallásában jogszerűen szerepeltetett-e negatív előjelű értékesítést, visszaigényelhető adót. Jelen ügyben nem merült fel olyan kérdés, amely szakértő bevonására alapot adhatott volna. Az elsőfokú bíróságnak és a Kúriának is kizárólag jogkérdésben kellett döntenie, ezért a felperes által csatolt szakértői vélemény nem alkalmas a keresetben és a felülvizsgálati kérelemben előadottak alátámasztására.
- [24] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával, mely szerint a felperes nem volt jogosult a 2010. szeptember 29-én és 30-án kiállított értékesítési számlákat érvénytelenítő számlája alapján fizetendő adójának csökkentésére. Hangsúlyozza e körben, hogy a felperes a felülvizsgálati kérelmében maga sem jelölt meg olyan pénzügyi anyagi jogi tételes normát, amit az elsőfokú bíróság e körben megsértett volna. A jogerős ítéletbe foglalt döntés megfelel az Áfa tv. 55. § (1) és (2) bekezdéseiben, 77.-78. §-aiban, a 2006/112/EK irányelv 90. cikkében foglaltaknak, továbbá az e tárgyban az Európai Unió Bírósága és a Kúria által kifejtett jogértelmezésnek és joggyakorlatnak (C-337/13., EBH

2015.K.11., Kfv.I.35.337/2014/4., KGD 2015.158., C-107/13., Kfv.V.35.627/2015/11.).

- [25] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelem által vitatott és érdemben felülvizsgálható körben nem jogszabálysértő - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján - hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [26] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [27] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [28] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2017. október 12.

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