

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.331/2017/11.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: felperes neve „f.a.”

A felperes képviselője: Dr. ... ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 8.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Egeri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. február 20-án kelt 8.K.27.334/2016/6. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egeri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.334/2016/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 150.000.- (százötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 490.400.- (négy száz kilencvenezer-négy száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az ... Kft. (a továbbiakban: Kft.) 2014. január 27-én bocsátotta ki a felperes felé számláját palackozott borok, rekesz és raklap értékesítéséről bruttó 23.065.005.- forint összegben, melyből az áfa 4.903.584.- forint. A felperes a számla áfa összegét levonásba helyezte.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2014 januárjára áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére 4.904.000.- forint adókülönbözetet állapított meg, melyből 2.895.000.- forint a jogosulatlan igénylés, további 2.009.000.- forint az adóhiány. Kötelezte a felperest az adóhiány, 2.452.000.- forint adóbírság és 77.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére. A Kft.-nél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat eredményére is alapítottan a hatóság megállapította, hogy a palackozott borok eredete nem igazolt, a számlában szereplő gazdasági esemény az ott megjelölt felek között nem jött létre, így a számla nem minősül adólevonási jogot megalapozó dokumentumnak. A felperes az Eger, ... u.-ban működő cégcsoport tagjaként tudomással bírt a Kft. tevékenységéről. A két társaság könyvelője ugyanaz a cég, köztük személyi összefonódások találhatók, a felperesnek észlelnie kellett a számla hiteltelenségét. A cégcsoport tagjainak - így a felperesnek is - célja a számla felhasználásával jogosulatlan adóelőny megszerzése volt.
- [3] Az elsőfokú határozattal szemben a felperes fellebbezést terjesztett elő, az alperes a 2016. szeptember 30-án kelt 2060788343. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy a bizonyítási eljárás nem vezetett olyan eredményre, amely a befogadott számla tartalmi hitelességét alátámasztotta volna. A felperes iratanyagában nem voltak fellelhetők a borszármazási bizonyítványok, és a borkísérő okmányok. Az Eger, ... u. ... szám alatti borászati üzemben működő társaságok egy cégcsoportot alkotnak, melyek jellemzően egymás közötti ügyleteket bonyolítottak le, a cégcsoporton belüli számlázás - a külső társaságok felé kiállított számlákkal ellentétben - kézzel történt. A székhely azonosság, a személyi összefonódások, valamint a bevallást benyújtó személy azonossága miatt a felperesnek tudomással kellett bírnia a cégcsoport és egyes tagjai működéséről és a számla szerinti gazdasági esemény hiányáról.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes eljárási- és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bíróság felülvizsgálatát.

Az elsőfokú ítélet

- [5] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet

elutasította. Az indokolásban felhívta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontját; a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését; az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (3a) bekezdését; a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 36. § (2) bekezdését és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339. § (1) bekezdését.

- [6] Érvelése szerint nem nyert igazolást, hogy mely bortételek értékesítésére került sor, ezért a termékek eredete nem igazolt, azok nem azonosíthatóak. Az a körülmény, hogy a felperes különböző bortételeket értékesített nem alkalmas a számla tartalmi hitelességének igazolására. A felperes által csatolt kimutatás csak részleges egyezőséget mutatott, az, hogy az érintett társaságok jövedéki adatszolgáltatási kötelezettségüknek eleget tettek a számla hitelességét nem bizonyítja. Az értékesítés pénzügyi rendezése nem ellenőrizhető, nem állapítható meg, hogy az egyes bortételek milyen évjáratúak, mely engedélyszámokhoz köthetők és a Kft. rendelkezhetett-e az adott borokkal.
- [7] A bíróság jelentőséget tulajdonított az Eger, ... u. ... szám alatti telephelyhez köthető társaságok tevékenysége egymásra épülésének, valamint annak, hogy a cégek az áfa levonási jogukat úgy kívánták érvényesíteni, hogy áfa fizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget. A bíróság megállapította, hogy a bortételek eladása során adókijátszás valósult meg, amelyről a felperesnek nyilvánvalóan tudomása volt.
- [8] A bíróság nem találta megalapozottnak a Ket.-ben foglalt jogszabályi rendelkezések megsértésére történő hivatkozást. Kifejtette, hogy a szükséges határozatok, engedélyek az eljárás során beszerzésre kerültek, azonban azok nem voltak hozzárendelhetők a számla adataihoz. A felperes az iratcsatolásra történő felhívásnak nem tett eleget, az a nyilatkozat, hogy az iratok a könyvelés helyszínén fellelhetők, nem minősül bizonyítási indítványnak. Az adóhatóság a Kft.-vel szemben folytatott vizsgálat során nem ismerte el a számla szerinti gazdasági esemény megvalósulását.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helytadás iránt. Nézete szerint az elsőfokú bíróság helytelenül értelmezte az irányadó jogszabályhelyeket, ezáltal téves következtetésre jutott. Sérült az Áfa tv. 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, az Sztv. 15. § (3) bekezdése, az Art. 1. § (3a) bekezdése, valamint a Ket. 36. § (2) bekezdése.
- [10] Hangsúlyozta, a bíróság sem vitatta a palackozott borok értékesítésének megtörténtét, ez önmagában elegendő a kereseti

kérelem teljesítésére, mert jövedéki termékek adásvétele történt. Jogszerűtlen az a hatósági és bírósági megállapítás, hogy a felperes által értékesített palackozott borok nem a Kft.-től származnak, ezt a jövedéki szabályozás kizárja. A cég biztosította az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények megismerését, hiszen jelezte, hogy az iratok a könyvelés helyszínén rendelkezésre állnak. Az adóhatóság a nyilvántartó hatóságokat kötelezettsége ellenére nem kereste meg, a becsatolt kimutatások részleges egyezősége a felperesi álláspontot támasztja alá. Iratellenes az az ítéleti érvelés, hogy a jövedéki adatszolgáltatási kötelezettség teljesítése önmagában nem elegendő a tartalmi hitelesség igazolására. A pénzügyi teljesítést bizonyítja az a tény, hogy a cégek között elszámolatlan tétel nincs. Nem tényyszerű az az okfejtés, hogy a felperes a számlán szereplő bortételek beazonosításához szükséges adatokat nem bocsátotta rendelkezésre.

- [11] A felperes kifejtette, hogy az ellenőrzés során nem került igazolásra, hogy mely társaságok, milyen időszakra, mely fizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget és miben áll a személyi összefonódásuk. Az adóhatóság ugyanazon ügyletet a számlakibocsátó és a számlabefogadó oldaláról másként értékelte, amikor a Kft.-nél az értékesítést terhelő adót jogszerűnek tartotta, míg a felperesnél az adólevonást nem fogadta el. Az irányadó bírói gyakorlat szerint a belső szabályzatok és az utasítások is alkalmazandók az ellenőrzés során.
- [12] A felperes iratellenesnek tartotta azt az ítéleti hivatkozást, hogy megsértette együttműködési kötelezettségét. Ezzel szemben információt nem hallgatott el, pontosan megjelölte, hogy a vonatkozó iratok hol tekinthetők meg. Nincs szó adókijátszásról, melyről a felperesnek tudnia kellett volna.
- [13] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [15] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [16] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból helytálló jogi következtetést vont le. A felülvizsgálati bíróság a jogerős ítéletben foglaltakkal egyetért, a felülvizsgálati kérelemben írtakat elbírálva az alábbiakat fejti ki.
- [17] A Kúria elsődlegesen rögzíti, hogy az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1)

bekezdése alapján a maguk összességében értékelte és helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést ebben a körben a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem tárható fel.

- [18] A jogerős ítélet a Pp. 213. § (1) és 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal összhangban kiterjedt valamennyi a felperes által megjelölt jogszabálysértésre, a közigazgatási és munkaügyi bíróság indokolási kötelezettségének eleget tett.
- [19] A vizsgált időszakban az áfa levonási jog tartalmi feltételére irányadó szabályokat a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 168. cikke és az Áfa tv. 120. §-a, míg a tartalmi feltételeket az Irányelv 178. cikke és az Áfa tv. 127. §-a határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar Áfa tv. mellett az irányadó uniós norma, jelen esetben az Irányelv. Ebben a körben figyelembe veendő még az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. §-ában, 166. §-ában írtak és az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben (a továbbiakban: KMK vélemény) foglaltak.
- [20] Az Áfa tv. 120. § 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 rá áthárított. Az áfa levonás feltételeit ugyanilyen tartalommal szabályozza az Irányelv 168. cikk a) pontja.
- [21] A KMK vélemény rendelkező részének 2. pontja rögzíti, hogy amennyiben a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- [22] A Kúria figyelemmel a felhívott jogszabályokra és az Európai Unió Bíróságának kötelezően alkalmazandó ítéleteire kiemeli, hogy az alperes határozata és az elsőfokú ítélet nem jogszabálysértő. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív bizonyítékokkal igazolta az adólevonási jog alapjául szolgáló számla hiteltelenségét, azt, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény megvalósult, de azokat nem a Kft. teljesítette. Szintén bizonyítást nyert, hogy az ügylethez kapcsolódóan adókijátszás történt, melyről a felperesnek tudomással kellett bírnia.
- [23] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, hogy az irányadó tényállás teljes körűen tisztázásra került, a felperes nem jelölt meg olyan javára szolgáló tényeket, körülményeket, melyeket a hatóság és a bíróság nem körültekintően tárt fel és vizsgált. A bizonyítékok értékelése vonatkozásában a Kúria mindenben egyetért az elsőfokú bíróság által kifejtettekkel. Az alperes határozatában, az elsőfokú bíróság ítéletében részletesen rögzítette és vizsgálta azon objektív körülményeket, melyek alátámasztják a számla fiktivitását.

- [24] Az Art. 1. § (3a) bekezdése értelmében az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.
- [25] A felülvizsgálati bíróság nem ért egyet azon felperesi érveléssel, hogy az alperesi határozat és az elsőfokú ítélet sérti az Áfa tv. 1. § (3a) bekezdését, mert a Kft.-nél a hatóság az értékesítést terhelő adót jogszerűnek tartotta, míg a felperesnél az adólevonást nem fogadta el. Az Áfa tv. ugyanis az adófizetési és az adólevonási jogra vonatkozóan eltérő szabályokat tartalmaz. Az 55. § (2) bekezdése alapján beáll az adófizetési kötelezettség, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. Ugyanakkor az Áfa tv. - korábban ismertetett - 120. §-a feltételekhez köti az adólevonási jog gyakorlását, melyeknek a felperes nem felelt meg. A Kft. annak ellenére bocsátott ki számlát, hogy az abban szereplő termékértékesítést nem teljesítette, így a számlában szereplő adót meg kell fizetnie. A fent kifejtetteknek megfelelően az adóhatóság nem minősítette a perbeli jogviszonyt adózónként eltérően.
- [26] A perbeli jogvita tárgya általános forgalmi adó, az adóhatósági ellenőrzés során alkalmazandó eljárási jogszabály az Art. - mögöttesen a Ket. -, míg az irányadó anyagi jogi jogszabályok az Áfa tv. és az Irányelv. A bor nem vitásan jövedéki terméknek minősül, a jövedéki hatóság jogosult a jövedéki szabályok betartásának ellenőrzése céljából jövedéki ellenőrzést végezni, melynek során a vonatkozó jövedéki jogszabályok az irányadók. Az adóellenőrzés és a jövedéki ellenőrzés célja és a vizsgálandó körülmények egymástól jelentősen eltérnek. Önmagában az a tény, hogy a felperes a jövedéki szabályokat betartotta nem jogosítja fel az áfa levonásra. A borok értékesítésének megtörténtét nem igazolja a bor jövedéki terméként történő meghatározása. A fentiekhez kapcsolódóan a Kúria kiemeli, hogy nem iratellenes az az ítéleti okfejtés, hogy a jövedéki adatszolgáltatási kötelezettség teljesítése önmagában nem elegendő a tartalmi hitelesség igazolásához.
- [27] A felülvizsgálati bíróság osztja azt az ítéleti érvelést, hogy a tényállás-tisztázási kötelezettség az adóhatóságot terheli, azonban az adózónak együttműködési kötelezettsége áll fenn, a szükséges dokumentumokat az adóhatóság rendelkezésére kell bocsátania. A felperest iratcsatolásra hívta fel a hatóság, ennek a társaság csak kisebb részben tett eleget, az az előadása, mely szerint az iratok a könyvelés helyszínén megtekinthetők, nem minősül sem az iratcsatolási kötelezettség teljesítésének, sem bizonyítási indítványnak. A felülvizsgálati bíróság nézete szerint ez a magatartás a felperes terhére értékelendő.
- [28] A Ket. 36. § (2) bekezdése alapján az ügyfél azonosításához szükséges adatok kivételével az ügyféltől nem kérhető olyan adat igazolása, amely nyilvános, vagy amelyet valamely hatóság, bíróság

vagy a Magyar Országos Közjegyzői Kamara jogszabállyal rendszeresített nyilvántartásának tartalmaznia kell. Az adatszolgáltatás iránti kérelmet nyolc nap alatt kell teljesíteni.

- [29] A felülvizsgálati bíróság kiemeli, hogy a hegyközség nyilvántartása nem tartozik a Ket. 36. § (2) bekezdésének hatálya alá. A vámhivatali nyilvántartás és a NÉBIH nyilvántartása - egyéb erre mutató adatok hiányában - nem bizonyítja azt, hogy a számla szerinti értékesítést a számlakibocsátó teljesítette.
- [30] A felperes a hatósági eljárás során az általa megvalósított értékesítésekre vonatkozóan csatolt iratokat, a beszerzéssel kapcsolatban kizárólag szállítóleveleket nyújtott be. A közigazgatási per során a felperes további dokumentumokat terjesztett elő, azonban az elsőfokú bíróság ezeket is értékelve helytállóan állapította meg, hogy továbbra sem bizonyított a gazdasági eseménynek a számlakiállító általi teljesítése, elsődlegesen a termékek beazonosíthatatlansága okán. A közigazgatási és munkaügyi bíróság pontosan elemezte a felperesi kimutatásokat és helyesen rögzítette, hogy azok csak részleges egyezőséget mutatnak, ezért nem alkalmasak az ügylet valós voltának bizonyítására.
- [31] A felperes okfejtésével szemben az adóhatóság vizsgálta és rögzítette az Eger, ... u. ... szám alatt bejegyzett társaságok - így a felperes és a Kft. - közötti személyi összefonódásokat (elsőfokú határozat 4., 7. oldalai). A személyi összefonódások, a kézi számlázási mód a cégcsoporton belüli ügyletek körében és az adóhatóság által e vonatkozásban feltárt további körülmények bizonyítják, hogy az adókijátszás megvalósult, melyről a felperesnek tudnia kellett.
- [32] A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, mert az nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket.

A döntés elvi tartalma

- [33] *Általános forgalmi adóval kapcsolatos ügyben az Áfa tv. és a vonatkozó uniós irányelv alkalmazandó akkor is, ha a számlával bizonyítani kívánt gazdasági esemény jövedéki termék értékesítése. Az, hogy a számlabefogadó a jövedéki szabályokat betartotta önmagában nem jogosítja fel az áfa levonására.*

Záró rész

- [34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdésére figyelemmel tárgyaláson bírálta el.
- [35] A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint köteles az alperes részére felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [36] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésére

tekintettel. A felülvizsgálati eljárási illeték összegét az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.

- [37] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. február 21.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő