

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.374/2017/6.

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

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Molnár Angelika egyéni ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Harhai-Gaál Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.281/2016/22. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.281/2016/22. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 759.000 (hétsházötvenkilencezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes képviselője dr. K. E., munkavállalója édesapja, K. J. A S. Kft., mint megrendelő 2014. július 24-én kötött szerződést a felperessel, mint fővállalkozóval a ... szám alatt létesítendő kereskedelmi célú csomagolóüzem és kiszolgáló létesítmények

építőipari munkáira. Az ingatlan kivitelezésére a felperes az É. Kft.-vel, mint alvállalkozóval kötött szerződést, mely gazdasági társaság képviselője szintén a felperes ügyvezetője, munkavállalója K. J. Az egyes szerkezeti elemek szállítására a felperes a fő tevékenységként őrzés-védelemmel foglalkozó G. Kft.-vel (a továbbiakban: G.Kft.) 2014. december 1-jén szerződött. A szerződés alapján a G.Kft. két előlegszámlát bocsátott ki a felperes részére, melyek áfa tartalmát összesen 7.589.700 forintot a felperes levonható adóként vallotta. A G.Kft. ügyvezetője B. T. GYED-en volt, a társaságban tevékenységet nem végzett. A G.Kft. nevében Ú. Z., a Kft.-vel jogviszonyban nem álló személy meghatalmazás alapján intézett ügyeket. A munkásokat, a szerkezetek előállításának folyamatát K. J. szervezte.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság a 2014. december hónapra áfa adónemben pénzüsszeg kiutalására irányulóan bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le felperesnél.

Megállapították, hogy Ú. Z. számos gazdasági társaság ügyvezetője volt, melyek közül négy a revízió időpontjában felszámolási eljárás alatt állt, egy pedig felszámolási eljárás során megszűnt. Régóta kapcsolatban áll K. J.-al, egyik cégében üzletrésztől tőle vásárolta. A felperes felé a beszerzéseket Ú. Z. intézte K. J.-al együtt vagy egyedül K. J. bonyolította azt a G.Kft. nevére és számlájának terhére, a személyi és tárgyi feltételeket, telephelyet ő biztosította, a szállítási díjakat ő fizette, az ügyletek mögött valójában K. J., a felperes munkavállalója, építésvezetője áll. A G.Kft. 2014. IV. negyedévi áfa bevallása adóminimalizáló jelleget mutatott, a felperes felé történt nagy összegű adóköteles értékesítés ellenére elszámolandó adója 141.000 forint volt. Beszerzéseinek felülvizsgálatára az adóhatóság felszólítása ellenére be nem mutatott áfa analitika hiányában nem kerülhetett sor. A G.Kft. a 2014. XII. 31-ei mérlegében 1.311.000 forint pénzeszközt mutatott ki annak ellenére, hogy az előleget átvette, azzal kapcsolatban december hónapban teljesítésre nem került sor, és az ügyvezető elmondása szerint pénzt otthon nem tartott. 2015. I. negyedévre 0 adattartalmú áfa bevallást nyújtott be, saját bevallása alapján nem végzett tevékenységet.

- [3] A revízió és a kiegészítő ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2014. december hónapra áfa adónemben 7.590.000 forint adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, melyből 7.268.000 forint jogosulatlan igénylésnek minősült, mely után 50%-os adóbírságot alkalmazott. Határozatának indokolásában kiemelte, hogy a felperes felé 2014. december hónapban történt valótlan előlegszámlák kibocsátására azért került sor, hogy annak áfa tartalmát a felperes jogtalanul visszaigényelje.

- [4] A felperes a 2060711925 számú határozatával az adóbírság mértékét 200%-ra felemelve megváltoztatta az elsőfokú határozatot,

egyebekben helybenhagyta.

Az elsőfokú ítélet

[5] A peres eljárás során az alperes a 2060796078 számú határozatával a bírság tekintetében módosította határozatát és azt az elsőfokú határozattal egyezően 50%-os mértékben állapította meg. Az elsőfokú bíróság ezen módosító határozatra tekintettel a bírság tekintetében a pert megszüntette, az adókülönbözet tekintetében tovább folytatta.

[6] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

Indokolása szerint az alperes arra a megállapításra jutott, hogy a számlakibocsátó és a felperes között valós gazdasági esemény nem volt, mivel ténylegesen a gazdasági eseményben a számlakibocsátó nem vállalt valós szerepet. A felperes által becsatolt 2015. júniusi teljesítésű számlák nem igazolják a teljes előleg felhasználását, további bizonylatok nem állnak rendelkezésre. A valós gazdasági folyamatokat a felperes képviselőjének édesapja, K. J. irányította, akit az elsőfokú bíróság a peres eljárás során tanúként meghallgatott. Az elsőfokú bíróság szintén tanúként hallgatta meg Sz. J-t, G. B-t, H. A-t, akik egyezően adták elő, hogy a G.Kft. alkalmazásában álltak 2015. január 6-tól augusztus elejéig, K. J. közvetítésével. A munkát Ú. Z. irányította, azonban azt K. J. ellenőrizte. A jogerős ítélet bemutatta az adóhatóság által lefolytatott bizonyítási eljárást (felperes törvényes képviselőjének, a számlakibocsátó ügyvezetőjének, a tényleges munkát végző személyeknek meghallgatását, bevallási adatok elemzését, a munkálatokhoz kapcsolódó szerződéses rendszert, a számlázási folyamatot). Megállapította, hogy az alperesi határozat tartalmazza azokat tényeket és körülményeket, amelyekre megállapításait alapozta. A hatóság nem egyetlen objektívnek minősülő tényre vagy körülményre, hanem több egymásra épülő együttes tény és körülmény alapján döntött, amelyek az adólevonás jogszerűtlenségét a bíróság megítélése szerint is alátámasztják. Ezen tények közül alapvető jelentőséggel bír az ügy megítélése szempontjából K. J. szerepe. Nincs olyan eleme a gazdasági eseménynek, ahol az ő neve vagy szerepvállalása ne tűnne fel akár a munkavállalók, akár a munkavégzés helye, akár a beszerzés és a szállítás szempontjából.

[7] A felperesnek nem sikerült a perben cáfolnia azon adóhatósági megállapítást, miszerint a számlakibocsátó által felvett előlegszámlával szemben a vizsgálattal érintett időszakban ténylegesen csak 2,5 millió forintos beszerzés történt volna és a perben becsatolt további számlák sem igazolják az előleg teljes felhasználását.

- [8] A rendelkezésre álló bizonyítékok komplex elemzése alapján megállapítható, hogy a felek között a számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg, erről a felperesnek tudnia kellett, hiszen munkavállalója üzleti kapcsolatait felhasználva segítette a számlakibocsátót mind az áru beszerzésében, a munkavállalók szervezésében. Egyértelműen igazolást nyert, hogy valójában a gazdasági események szervezője és irányítója K. J. volt. Az adóhatóságnak az Európai Unió Bíróságának ítéleteire is tekintettel vizsgálnia kellett azt, hogy a felperes által befogadott számlák hiteltelenségén túlmenően a felperes tudott-e vagy tudnia kellett volna-e arról, hogy az áfa szabályok kikerülését megvalósuló jogügyletben adókijátszásban vesz részt. Ezt a bíróság megítélése szerint a hatóság által feltárt, K. J. felperesi munkavállaló szerepvállalása - aki a felperes ügyvezetőjével rokon kapcsolatban áll - mindezt egyértelműen alátámasztja.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, új eljárás lefolytatására kötelezést, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte.
- [10] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdését, mivel átvette az alperes által megállapított tényállást és következtetéseket. Az adóhatóság objektív tényekkel nem bizonyította, hogy a felek között a számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg. Hivatkozott a 17. számú tárgyalási jegyzőkönyvben a peres felek által tett nyilatkozatokra, melyben az alperes nem fogalmazott meg egyértelmű álláspontot a felperes magatartásáról. A tényállás megítélése és a bizonyítási teher alakulása miatt különös jelentősége van ennek a nyilatkozatnak, figyelemmel a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményére. A KMK vélemény alapján valamennyi feltárt ténynek logikailag zárt rendszerben kell alátámasztania a levont, levonható következtetéseket, ezzel szemben az elsőfokú bíróság egyrészt nem értékelt minden feltárt tény, körülményt, másrészt nem teljesül a logikailag zárt rendszerben történő értékelés követelménye sem. Hivatkozott arra, hogy K. J. szerepének megítélésénél figyelmen kívül maradt az az objektív tény, hogy nevezett építésvezető és felelős műszaki vezető, így szakmailag indokolt volt személyes részvétele az építési beruházásban. A logikai rendszer ellen szól az, hogyha egyszer elismerjük a számlakibocsátó „gyártással kapcsolatosan elvégzett munkáit”, nem lehet ugyanezen tény alapján vitatni a felperes és a számlakibocsátó közötti termékértékesítés megvalósulását.

- [11] Nem lehetett volna figyelmen kívül hagyni, hogy a felperes és a számlakibocsátó módosította a teljesítést, az 2011. június 30-ig folyamatosan zajlott és a 2015. január-május hónapokra elrendelt egyes adókötelezettség teljesítésének ellenőrzése során ezeket a dokumentumokat, számlákat a felperes az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta. Ennek folytán nem állapítható meg, hogy az adóhatóság, amint a jogerős ítélet fogalmaz, eleget tett volna a tényállás teljes körű feltárására vonatkozó kötelezettségének.
- [12] Hivatkozott arra, hogy az egyes bizonyítékokat, közöttük Sz. J., G. B. és H. A. tanúvallomását az elsőfokú bíróság kirívóan okszerűtlenül értékelte. Iratellenesen és okszerűtlenül következtetett arra, hogy B. T., mint a G.Kft. képviselője ténylegesen ne vett volna részt a gazdasági folyamatban, ugyanis ő minden lényeges gazdasági eseménynél jelen volt. Ezek a tanúvallomások az elsőfokú bíróság által a K. J. irányító szerepére levont következtetéseket sem támasztják alá.
- [13] Álláspontja szerint nem lett objektív tényekkel alátámasztva, hogy a felperes tudott vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna arról, hogy adókiátszásban vesz részt. Ismételten hivatkozott a KMK véleményre. Az adózóra háruló bizonyítási teher nem értelmezhető olyan terjedelemben, amely a hatóság által jogszabályi kötelezettség alapján lefolytatandó bizonyítást helyettesíti és amely a független gazdasági szereplők közötti üzleti kapcsolat racionalitását figyelembe véve nem várható el.
- [14] Az előleg felhasználásával kapcsolatos alperesi megállapítás is alaptalan, hiszen az előleget terhelő áfa levonása kapcsán az Áfa tv. nem tartalmaz olyan rendelkezést, amelyből az következne, hogy az olyan arányban vonható le, amilyen arányban az adott időszakban a felek azt teljesítésre elszámolják, éppen ellenkezőleg, az előleg fizetése önálló gazdasági eseménynek minősül. Az előleg teljesült, amely miatt a számlán áthárított áfa levonása nem vitatható el a felperestől azon az alapon, hogy az előlegfizetéssel érintett időszakban 2014. december milyen összegben bizonyította az előleg felhasználását, illetve a későbbi, vizsgálattal nem érintett időszakokra vonatkozóan sem tudta teljes körű felhasználását a felperes igazolni.
- [15] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [17] A Kúria a Pp. 272.§ (1), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően

a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján alapján vizsgálhatja felül.

- [18] A felülvizsgálati kérelemben azonban nem csak meg kell jelölni a jogerős ítélet jogszabálysértését, hanem azt is elő kell adni, hogy az miért és mennyiben sérti a hivatkozott rendelkezést. A felperes felülvizsgálati kérelmének indokaként többnyire az alperesi határozatban megjelenő jogszabálysértésekről tett előadást, arra hivatkozva, hogy az elsőfokú bíróság átvette az alperes által megállapított tényállást és következtetéseket. A Kúria előtti eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi, vagy az elsőfokú hatósági határozattal, és az ezt megelőző ellenőrzéssel összefüggésben előadott jogszabálysértések vizsgálatára. Az adóigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezés és az alperesi határozatot vitató kereseti indokok megismétlése nyomán nem állapítható meg a jogerős ítélet által megsértett jogszabályi hely (pl. Kúria Kfv.I.35.458/2012/7. és Kfv.I.35.089/2014/10.szám).
- [19] A felülvizsgálati kérelem az elsőfokú bíróság által okozott jogsérelemként hivatkozott a bíróság előtt tett tanúvallomások értékelésének mellőzésére. A jogerős ítélet 7. oldala azonban tartalmazza K. J., Sz. J., G. B. és H. A. tanúvallomásainak ismertetését, azok értékelését, a bírói következtetések összefoglalását. Ez okból tehát szintén nem volt jogszabálysértő a jogerős ítélet. A tanúvallomások ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére a felülvizsgálati eljárás - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - pedig a [24] bekezdésben foglaltakat meghaladóan már nincs lehetőség. Ugyanez állapítható meg a felülvizsgálati kérelem 2015. júniusi teljesítésre vonatkozó előadására: a kérdést az elsőfokú bíróság elbírált, kitért arra is, hogy az előleg teljes felhasználására további bizonylatok nem állnak rendelkezésre.
- [20] A felülvizsgálati eljárást képező jogerős ítélet nem az alperes perbeli nyilatkozatait, hanem az alperesi határozat jogszerűségét vizsgálja a kereseti kérelem korlátai között. Az alperesi határozat indokolása a 15. oldalon egyértelműen rögzíti, hogy a „felek között a számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg, amelyről adózónak is tudomása volt.” Az elsőfokú bíróság ennek megfelelő tartalommal folytatta le a bírósági felülvizsgálatot, ugyanez szerepel a jogerős ítélet 2. oldalán a történeti tényállás körében ismertetett alperesi határozat indokolásban, és az elsőfokú bíróság jogi indokolásaként a 8. oldal harmadik bekezdésében.
- [21] A Kúria 5/2016.(IX.26.) KMK vélemény 1) pontja érinti azt az esetkört, amikor a számlában szereplő termékértékesítés/szolgáltatás nyújtás a valóságban nem történt meg, a számla csak „önmagában” létezik, mögöttes gazdasági esemény

nélkül. Célja csalárd módon vagy visszaélésszerűen az áfa levonási jog gyakorlása. A gazdasági esemény hiányáról a számlában szereplő felek tudomással bírnak, szubjektív tudatuk átfogja annak nem valós jellegét. Erre figyelemmel sürgősszerűen és értelmezhetetlen annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna az adókijátszásról, adócsalásról. Tudott róla, hiszen résztvevője volt az adókijátszásnak.

[22] Az elsőfokú bíróság a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az iratoknak megfelelően, egyértelműen határozta meg a számlakibocsátással érintett gazdasági kapcsolat tartalmát, és ugyan ehhez képest, akár csak alperes, sürgősszerűen foglalt állást a felperes ismereteit illetően, de az állásfoglalás tartalma vitathatatlan: a felperes tudott a gazdasági esemény hiányáról, a levonási jog alap nélküli, adókijátszáshoz vezető gyakorlásáról.

[23] Téves a felülvizsgálati kérelemnek az előlegre vonatkozó előadása is.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 59.§ (1) bekezdése szerint termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha a teljesítést megelőzően pénz vagy készpénz-helyettesítő fizetési eszköz formájában ellenértékbe beszámítható vagyoni előnyt juttatnak (a továbbiakban: előleg), a fizetendő adót az előleg jóváírásakor, kézhezvételekor kell megállapítani.

Az Áfa tv. ezen rendelkezése alapján valóban a gazdasági esemény egészének teljesülése nélkül lehetőség van az áfa levonási jog gyakorlására, melynek mértéke az 59.§ (2) bekezdése alapján a fizetendő adó arányos összege. Az előleg intézményét azonban nem lehet kiragadni a tényleges gazdasági esemény egészéből: ha a termékértékesítés megvalósulása kétségesse válik, nem lehet az előleg kapcsán sem áfa levonási jogot gyakorolni. A felperes esetében ez történt.

[24] A Kúria a [19] bekezdésben kitért arra, hogy meghatározott feltételek mellett a bizonyítékok értékelése kapcsán is sor kerülhet a jogerős ítélet jogszabálysértésének a megállapítására. Ezt megalapozhatja a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése. Ítéleti tényállás kapcsán ilyen jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az elsőfokú bíróság hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzített. Nem állapítható meg 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. A jogerős ítélet zárt logikai rendben, okszerűen bírálta el az elé terjesztett közigazgatási iratokat és felperesi bizonyítékokat. Ez okból sem volt helye a hatályon kívül

helyezésnek.

- [25] A felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott jogszabályértés megállapítására okot adó előadást, ezért a Kúria az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [26] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [27] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [28] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége: a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2018. január 4.

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