

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t

Az ügy száma: Kfv.V.35.243/2017/5. szám

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

A felperes: felperes neve.

A felperes képviselője: dr. Orosz János ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Harhai-Gaál Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. január 16. napján kelt 8.K.27.238/2016/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.238/2016/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 23.000 (azaz huszonháromezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 106.800 (azaz százhatzernyolcszáz) 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 2013. április 30. napján kezdte meg ruházati kiskereskedelmi tevékenységét a C. C. elnevezésű üzletekben. A tevékenység végzéséhez szükséges tárgyi eszközöket, árukészletet a korábban a C. C. üzleteket üzemeltető: M. R. Kft. „f.a.”-tól vásárolta meg. Az üzletekben munkát végző személyek foglalkoztatására munkaerő-kölcsönzés keretében került sor, amelyről a felperes a G. H. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó) fogadott be számlát 2013. augusztus 31-ei teljesítési időponttal, 3.956.342 Ft adóalap + 1.068.212 Ft általános forgalmi adó (áfa) összegben.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2013. április - szeptember időszakra áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2016. január 26. napján kelt határozatával a felperest 1.068.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 534.000 Ft adóbírság és 90.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. június 15. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [4] Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései, 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.§ (2) bekezdése, 166.§ (2) bekezdése, a Munka Törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (a továbbiakban: Mtv.) 214.§ (1) bekezdése, 217.§ (4)-(5) bekezdései alapján hozta meg.
- [5] Indokolása szerint a számlakibocsátó G0001041 sorszámú, munkaerő-kölcsönzés tevékenységről kiállított számlája alapján az adózó adólevonási jogát nem gyakorolhatja, mert a felek között a számla szerinti gazdasági esemény nem történt meg.
- [6] Az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás (az adóhatóság nyilvántartása, a C. C. üzletek eszközeit átadó M. R. Kft. ügyvezetőjének: H. S.-nak a nyilatkozata, a felperes és a számlakibocsátó között 2013. július 26-i keltezéssel munkaerő-kölcsönzésre irányuló megállapodás, a számlakibocsátónál a 13/42/370044/2278 és 13/42/370044/2276 számú megbízólevelekkel végzett adóellenőrzések adatai, 79 munkavállalónak megküldött és 68 fő részéről visszaküldött nyilatkozatok, a felperesnél ügyintézői munkakörben dolgozó Bodó Katalin nyilatkozata) alapján helytállónan állapította meg, hogy a számlakibocsátó munkaerő-kölcsönzői tevékenységet nem végzett, a munkavállalók azt követően, hogy felperes az üzletek működtetését átvette, ugyanazon munkafeltételekkel a

munkavégzési helyen, változatlan utasítási és ellenőrzési feltételek között végezték a munkájukat. A számlakibocsátó, mint kölcsönadó ténylegesen munkáltatói jogokat nem gyakorolt a munkavállalók felett, ezért nem volt jogosult munkaerő-kölcsönzésre vonatkozó vállalkozási szerződést kötni a felperessel, nem volt jogosult munkaerő-kölcsönzésről számla kiállítására sem. A felperes a számlakibocsátó törvényes képviselőit nem ismerte, a részéről Edinaként megnevezett kapcsolattartó személyről nem ismert, hogy milyen módon lenne köthető a számlakibocsátóhoz.

- [7] Az alperes megállapította, az adózó által kialakított munkaerő-kölcsönzési konstrukció lényege, hogy az adózó megalakulását követően átveszi a M. R. Kft. C. C. üzleteinek tárgyi eszközeit, majd munkaerő-kölcsönzési szerződést köt a számlakibocsátóval annak érdekében, hogy leplezze azon tevékenységét, miszerint a valóságban maga foglalkoztatja tovább a M. R. Kft. C. C. üzleteiben dolgozó munkavállalóit, amely áfa visszaigénylési jog gyakorlásához szükséges feltételek formális megteremtése mellett a munkabéreket terhelő járulékfizetési kötelezettség alóli mentesülést célozta.

A kereseti kérelem

- [8] A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte.
- [9] Vitatta, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettségét teljesítette volna. Álláspontja szerint a valóságban végbement gazdasági esemény alapján jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát.

Az elsőfokú határozat

- [10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [11] Indokolása szerint azt állapította meg, hogy a munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződés megkötésével a felperes olyan adókiadátszásra irányuló ügylet részesévé vált, amelynek célja a befogadott számla áfa tartalmának levonásán túl a munkavállalók után fizetendő közterhek megfizetése alóli mentesülés volt.
- [12] Az volt megállapítható, hogy a munkavállalók nem munkaerő-kölcsönzési céllal létesítettek munkaviszonyt a számlakibocsátóval, szándékuk nem arra irányult, hogy a munkáltató őket más munkavállalók részére munkavégzésre átengedje. A beszerzett írásbeli nyilatkozatok egyértelműen azt igazolták, hogy a számlakibocsátóval a felperes utasítására, a kölcsönbe adó képviselőinek tájékoztatása alapján létesítettek munkaviszonyt.

- [13] Sem a közigazgatási eljárás során becsatolt iratokban, sem a per során nem merült fel adat arra vonatkozóan, hogy olyan személyek képviselték a számlakibocsátót, akik szerződéskötésre - akár a munkaszerződés megkötésére, akár a felperessel létrejött munkaerő-kölcsönzési szerződésre - jogosultsággal bírtak volna. A hivatkozott kapcsolattartók pedig az adóhatósági rendszeradatok szerint a számlakibocsátóval nem álltak jogviszonyban. A munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződés színlelt szerződés volt, amelynek a célja, hogy felperes a munkavállalókkal fennálló munkaviszonyát leplezze, a munkavállalók után fizetendő adó és járulékfizetési kötelezettség elkerülése érdekében. A felperes törvényes képviselője maga ismerte el, hogy a számlakibocsátó törvényes képviselőjével nem találkozott, ugyanakkor nem állapítható meg, hogy a kapcsolattartóként megjelölt Sz. E. milyen viszonyban volt a számlakibocsátó céggel.
- [14] Nem volt megalapozott azon adózói hivatkozás, hogy a számlakibocsátónál felmerülő szabálytalanságok a saját érdekkörét nem érintik. A felperes ugyanis az adókijátszásnak maga is részese volt, így gondossága az ügyletben fel sem merült. Az adóhatóság megkísérelte a számlakibocsátó ukrán állampolgárságú képviselőjének meghallgatását, azonban nem volt elérhető. A felperes a munkavállalók írásbeli megnyilatkoztatásának sérelmére csak általánosságban hivatkozott, a kérdések nem sugallják a választ, befolyásolásra nem alkalmasak. A felperes az irat-betekintési jog sérelmével kapcsolatosan jogszabálysértést nem jelölt meg. Elismerte ugyanakkor, hogy a munkavállalók tájékoztatva lettek a munkáltató személyében bekövetkező változásról, ezáltal elismerte, hogy a munkavállalók nem szabad akarat-elhatározásuk alapján, hanem utasításra létesítették munkajogviszonyukat.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen az adóhatározatok hatályon kívül helyezését, a hatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [16] Álláspontja szerint az elsőfokú ítélet sérti az Art. 5.§ (1) bekezdés, 25.§ (1) bekezdés c) pont, 97.§ (3)-(6) bekezdések, 106.§ (1) bekezdés, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1.§ (1) bekezdés, 2.§ (1) bekezdés, 5.§ (1) bekezdés, 50.§ (4) bekezdés, az Sztv. 166.§ (2) bekezdés rendelkezéseit.
- [17] Fenntartott álláspontja szerint az adóhatóság határozatai jogsértőek, amelyet az elsőfokú bíróságnak észlelnie kellett volna és azokat hatályon kívül kellett volna helyeznie.

Kifejtette, hogy az ellenőrzés nem volt teljes körű sem nála, sem a kapcsolódó vizsgálatok során. Az adóhatóság nem tudott érdemi vizsgálatot folytatni a számlakibocsátónál, így az a megállapítása, hogy a számlakibocsátó magatartása kifejezetten adókiátszásra irányult, csupán bizonyíték nélküli kijelentés, prekoncepció. A tényállás teljes körű felderítését a revízió nem teljesítette, azaz nem bizonyította a befogadott számla tartalmi hiteltelenségét. Tanúvallomást kérdőívek formájában nem lehet beszerezni, olyan helyzetben, amikor a tanúnak az ügyfél nem tehet fel kérdéseket, csupán az adóhatóság, a valóság befolyásmentes, objektív feltárása nem lehetséges.

- [18] Hangsúlyozta, hogy rendelkezett alakilag hiteles számlával, a számlakibocsátóval megkötött szerződéssel, amely okiratokkal szemben a revízióknak kellett volna bizonyítania a számla hiteltelenségét, azonban meggyőző bizonyítékokat nem tárt elő. Meggyőződött arról, hogy a számlakibocsátó a vizsgált időszakban érvényes adószámmal rendelkezett, bejegyzett gazdasági társaság volt, és nem volt a részéről olyan adat, amiből adókiátszásra irányuló magatartásra lehetett volna következtetni. Olyan objektív bizonyítékot, hogy tudta, vagy tudnia kellett az adókiátszásról, az adóhatóság nem tárt elő.
- [19] A felperes hivatkozott még arra, hogy jogairól és kötelezettségeiről nem megfelelően, illetve részben csak az eljárást követően tájékoztatták, így el volt zárva attól, hogy igazát bizonyítsa. Az adóhatóság az alkalmazott szankciók körében is jogsértő módon járt el, annak mértéke eltúlzott, nem alapos. Sérelmezte továbbá, hogy a határozatot az arra hatáskörrel és illetékességgel nem rendelkező személy, a másodrendű alperes hozta meg, elvonva az elsőrendű alperes hatáskörét.
- [20] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [22] A Kúria a közigazgatási határozatok, a peranyag, a kereset, a jogerős ítélet illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírált, rendelkezését részletesen megindokolta, a bizonyítékok helyes értékelésével, megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [23] Elsődlegesen rögzíti a Kúria, hogy az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása [Art. 86.§ (1) bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának (1) bekezdés

a)-f) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg. A felperesnél a revízió az a) pontban foglalt bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott.

- [24] Az ellenőrzés eredményeként meghozott jegyzőkönyv, a határozatok szerint a perbeli adóügy tárgya a számlakibocsátó számlájára alapított adólevonás jogszerűségének eldöntése volt, amelyre irányadó anyagi jogi jogszabály: az 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.
- [25] Az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók 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.
- [26] Az adóhatóságnak eljárása során azt kellett vizsgálnia, hogy felperes adózói magatartása (adólevonás) e jogszabályoknak megfelelő törvényes joggyakorlás volt-e. Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani (Art. 97.§ (4) bekezdése), eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket kell figyelembe vennie, minden bizonyítékot súlyának megfelelően kell értékelnie, döntését valósághű tényállásra alapozhatja [Ket. 2.§ (3) bekezdés].
- [27] A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó számlájában feltüntetett gazdasági esemény a felek között nem történt meg. Az adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat az Art. 143.§ (1) bekezdése értelmében a felperesnek is biztosított volt.
- [28] 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 Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes

(bizonyítékokon alapuló) megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, és a befogadott számla valós gazdasági esemény hiteles bizonylata. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.

- [29] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A közigazgatási per elsőfokú szakaszában a bíróság a határozatok jogszerű, illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), a rendkívüli jogorvoslati részben: a felülvizsgálati eljárásban 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].
- [30] Az irányadó anyagi jogi norma, az Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie (a gazdasági esemény a valóságban a számlákon feltüntetettek szerint történt-e meg, amelyre vonatkozó hatósági megállapítások bizonyítottak-e). A Kúria ezért arról a jogkérdésről határozott, hogy a bizonyítás, a bizonyítékok értékelése körében jogszerű volt-e a jogerős ítélet. 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.
- [31] Az elsőfokú bíróság - a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását - 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.
- [32] Ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint a valósággal egyező tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a keresetet, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.
- [33] A felperes kifogásolta a hatóság részéről a tényállás tisztázottságát. Az ügy érdemi elbírálására kihathat, ha a hatóság feltáratlan, bizonyítatlan tényállás alapján dönt. A Pp. 339.§ (1) bekezdésének 2012. február 1-től hatályosan módosított rendelkezése 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 azt kellett bizonyítania, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértést követett el.

- [34] A hatóság ellenőrzések adatai, nyilatkozatok, dokumentumok, azaz bizonyítási eljárás során beszerzett bizonyítékok alapján állapította meg a tényállást. A felperes vitatta a számlakibocsátóval kapcsolatosan végzett ellenőrzés jogszerűségét. A határozatok tartalmazzák, hogy a számlakibocsátónál a 13/42/370044/2278 és 13/42/370044/2276 számú megbízólevelekkel végzett adóellenőrzéseket a NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága végezte 2012. február 20-tól 2013. március 31-ig illetve 2013. április 01-től június 30-ig terjedő időszakokra, amelyeknek során az adóhatóság iratanyagot nem kapott, ukrán állampolgárságú ügyvezetője elérhetetlen volt. A számlakibocsátónál az elsőfokú hatóság részéről folytatott ellenőrzés során már a cég felszámolóbiztosja nyilatkozott akként, hogy az ügyvezetővel a kapcsolatot nem tudta felvenni, iratok nem állnak a rendelkezésére. A számlakibocsátó ügyvezetőjének magyarországi bejelentett címe nem volt, a cég kézbesítési meghatalmazottal rendelkezett, így a felperes által hiányolt elővezettetésére (Ket. 48.§ (3) bekezdés) nem kerülhetett sor. Attól, hogy az ellenőrzés során a revízió rajta kívül álló okok miatt valamely iratot nem tud beszerezni, személyt nem tud meghallgatni, jogsértővé nem válik a vizsgálata, nem sérti meg a saját irányelvét (7006/2008.(AEÉ12.)APEH irányelv) és továbbra is törvényi előírás a számára, hogy bizonyított tények [Art. 97.§ (4) bekezdés] alkothatják az adóhatározat tényállását.
- [35] Az adóhatóság törvényben biztosított joga [Art. 98.§ (1) bekezdés d) pont] a nyilatkozat beszerzés, az Art. 97.§ (5) bekezdése szerint a más adózó nyilatkozata bizonyíték, amely nem azonos az ugyancsak önálló bizonyítéknak minősülő tanúvallomással. A felperes felülvizsgálati kérelmében foglalt ellentétes álláspontjának nincsen törvényes alapja, a revízió a munkavállalókat jogszerűen nyilatkoztatta.
- [36] Az elsőfokú bíróság a továbbiakban vizsgálta a hatóság bizonyítékértékelését, amelyre vonatkozó törvényi rendelkezés (Ket. 2.§ (3) bekezdés, 50.§ (6) bekezdés) a bizonyítékok súlyának, azaz bizonyító erejének vizsgálata, egyenként és összességükben való értékelésük. Helytállóan rögzítette, hogy a Ket. 72.§-ában foglaltaknak megfelelően tartalmazzák a határozatok a bizonyítékok egyenként értékelt bizonyítási súlyát, illetve az összevetésüket is. A perben lefolytatott bizonyítási eljárás alapján - a Pp. 216.§ (1) bekezdése alkalmazásával - megfelelően állapította meg, hogy a számla, a munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződés, a munkavállalók nyilatkozatai, a számlakibocsátó adóbevallásai, a felperes

képviselőjének nyilatkozata, a megjelölt kapcsolattartó szerepe, az üzletek volt üzemeltetője részéről folytatott munkavállalói foglalkoztatás értékelését a hatóság okszerűen, a logika szabályainak megfelelően végezte.

- [37] A Kúria megállapította, felperes az adóhatóság eljárásában, a bizonyítási eljárás lefolytatása, a bizonyítékok értékelése során - amint azt a jogerős ítélet helytállóan tartalmazza - az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértést nem bizonyított, amely miatt az elsőfokú bíróság a határozatok hatályon kívül helyezéséről nem rendelkezhetett.
- [38] Az ítélet tartalmazza az irányadó anyagi jogszabályokat, és az elsőfokú bíróság a jogi indokolásban a bizonyított tényeket összevetette az alkalmazandó törvényi rendelkezésekkel - vizsgálva a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat - részletesen megindokolta a Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított, a keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését. Jogi álláspontja - amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy felperes a perrel érintett számlára jogsértő módon alapított adólevonási jogot, továbbá, hogy adózói magatartása (a meg nem történt gazdasági eseményről kiállított számla befogadása, és utána adólevonási jog gyakorlása) adókijátszást valósított meg - helyes jogi indokolással, közérthetően kifejtett, döntése részletesen megindokolt, amellyel a Kúria aggálytalanul egyet értett.
- [39] Az elsőfokú bíróság döntése megfelel az uniós normáknak, és a nemzeti joggyakorlatnak is. Hangsúlyozza a Kúria, az EUB döntésekre hivatkozás, illetve az EUB ítéleteiből egy-egy pont beidézése nem minden esetben alkalmas valamely állítás igazolására, ugyanis a teljes szöveggörnyezet adja/adhatja meg az ítéletrész EUB által megfogalmazott tartalmát. Lényeges továbbá az ítéleti pont teljes tartalmának ismerete is.
- [40] A felülvizsgálati kérelemben megjelölt, az EUB C-446/15. számú ítéletének döntése (Signum Alfa Sped Kft. ügy) szerint: „A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások héa csalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.”

- [41] A felperes által szintén idézett, az EUB C-8011. és C-142/11. számú döntése (Mahagében Kft. és Dávid egyesített ügy) értelmében: „a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy hozzáadottértékadó-bevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jöllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalany nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.”
- [42] Megjelölt még a felülvizsgálati kérelemben az EUB C-324/11. számú (Tóth ügy) döntése is, amelyben az EUB akként rendelkezett, hogy: „Ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adott ügyben szereplő összes körülmény átfogó vizsgálata során ellenőrzi, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet. Mindazonáltal az alapügyben szereplő helyzethez hasonló helyzetben csak akkor utasítható el a levonási jog, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja, hogy a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.”
- [43] Mindhárom EUB ítélet meghatározta a nemzeti bíróság feladatát. Az elsőfokú bíróság a perben azt teljesítette, bizonyítási eljárást folytatott, amelynek eredményeként megállapította, a hatóság döntése jogszerű, mert bizonyította, hogy a számla nem hiteles bizonylat, és azt is objektív körülmények alapján, hogy a felperes adózói magatartása adókijátszásra irányult, a célja a befogadott számla áfa tartalmának levonása mellett a munkavállalók után fizetendő közterhek megfizetése alóli mentesülés volt.
- [44] A Kúria kifejti a továbbiakban, hogy a számla az Áfa tv. 127.§-ának (1) bekezdés a) pontja értelmében az adólevonási jog tárgyi feltétele. A jogalkotó a termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást (Áfa tv. 2.§) vontatta adózás alá, az áfa fizetése, áthárítása és levonása gazdasági eseményt

feltételez. Az adózók a számlákat termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról állítják ki, méghozzá akként, hogy a gazdasági esemény adatait tartalmazzák a számlák. A valóságban megtörtént gazdasági eseménynek és az arról kiállított számla adatainak egyezniük kell. Ha a számla olyan adatokat tartalmaz, amelyekkel egyezően a gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kapcsolható adóköteles tényálláshoz, valótlan tartalmú, nem hiteles bizonylat. Abban az esetben, ha bizonyított tények alapján az állapítható meg, hogy a valóságban megtörténtek nem egyeznek a számlatartalommal, a számla - hiteltelensége okán - bizonyító erővel nem bír. A felperes az alakilag hibátlan számla rendelkezésre állására, annak tartalmi hiteltelensége okán, alaptalanul hivatkozott.

- [45] A Kúria az egységes ítélezési gyakorlat előmozdítása érdekében az Áfa tv. 120.§ a) pontja értelmezéséről megalkotott 5/2016.(IX. 26.) KMK véleménye szerint:
- [46] 1. Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiátszásról, adócsalásról.
- [47] 2. Ha 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 adókiátszásról, adócsalásról.
- [48] 3. Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiátszásról, adócsalásról.
- [49] Az EUB idézett ítéleteiben, illetve e KMK véleményben foglaltaknak megfelelő volt az elsőfokú bíróság eljárása, a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a számla vonatkozásában a bizonyítékok teljes körű és logikus értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésének - a jogszerű ítéleti döntés, illetve jogszabályi lehetőség hiányában - nincsen helye.
- [50] A felperes keresetében és a per folyamán az első tárgyaláson jogszabályokkal alátámasztottan a bírság mértékét nem vitatta. A felülvizsgálati kérelemben - jogszabályi lehetőség hiányában - kereset nem terjeszthető elő, így a Kúria az adóbírságra vonatkozó felperesi előadást érdemben nem értékelhette. A perben az alperesi pozícióban egy személy volt, így felperesnek az I. rendű és II. rendű alperessel, illetve hatáskörelvonással kapcsolatos, jogszabályhelyet nem tartalmazó előadása nem volt értelmezhető.
- [51] 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

[52] A számlatartalomnak a valósággal egyező voltát az adózó-felperesnek bizonyítania kell.

Záró rész

[53] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

[54] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről 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.

[55] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2017. november 09.

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