

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.433/2017/5. 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: Reichardt Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Reichardt Ágnes ügyvéd,

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Schoblocherné dr. Perényi Zita jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. március 31. napján kelt 4.K.27.168/2016/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.168/2016/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 350.000 (azaz háromszázötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - felhívásra - 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) 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] A felperes 2011-2012. években számlákat fogadott be az A.-P., a C.-T., a F., a K.-T.-K., a P. A. T., az RGH, a P.-K., az A.-B., a N., a S., a K., a S. és a H.-A. elnevezésű gazdasági társaságoktól, és ezek általános forgalmi adó (áfa) bevallásaiban levonható adóként szerepeltette.
- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2011-2012. évekre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az alperes a határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, amely a felperes terhére a vizsgált évekre mindösszesen 59.032.000 Ft adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet írt elő, 29.516.000 Ft adóbírságot szabott ki, 9.759.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény (Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 131. § (1) és (2) bekezdéseire, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 44. § (1) és (2) bekezdéseire, 47. § (1) és (2) bekezdéseire, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 166. § (2) bekezdésére, 167. § (1) és (2) bekezdéseire alapította.
- [4] Az alperes határozatában ismertette az elsőfokú határozatban és a felperes fellebbezésében foglaltakat, és indokolta, hogy mely adatokra, tényekre, körülményekre, bizonyítékokra, jogszabályhelyekre figyelemmel állapította meg az elsőfokú határozatba foglalt érdemi döntés megalapozottságát, jogszerűségét, miért nem fogadta el a felperes érvelését (alperesi határozat 37- 62. oldal).
- [5] Az alperes azt állapította meg, hogy a felperes által a gazdasági társaságoktól befogadott és adólevonáshoz felhasznált számlák tartalmilag hiteltelen, fiktív bizonylatok. A számlakibocsátók nem teljesítették a felperes felé, a számlák szerinti gazdasági események a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütköző, gazdasági tartalom nélküli ügyletek. Ezek kizárólagos célja a levonható adó növelése és ezzel a felperes tárgyidőszakban megállapított fizetendő és levonható adója különbözete tekintetében előnyösebb pozíció elérése volt.
- [6] Az alperes szerint az elsőfokú adóhatóság teljesítette tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét, érdemi döntését a számlakibocsátóknál végzett ellenőrzések is alátámasztják. Az elsőfokú adóhatóság a számlakibocsátók és a felperes közötti jogviszonyt minden esetben azonosan minősítette és jogszerűen járt el akkor is, amikor a fiktív beszerzésekhez kapcsolódó fiktív továbbértékesítések tekintetében - az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére és 147. § (1) bekezdésére figyelemmel - nem tett megállapítást.
- [7] Az alperes határozatában kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság a visszaélésszerű magatartást kellően bizonyította, ezért alaptalan az a felperesi érvelés, mely szerint nem tehető

felelőssé a gazdasági társaságok által elkövetett szabálytalanságokért. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú adóhatóság egyébként sem önmagában a számlakibocsátóknál fellelt hiányosságokra alapította határozatát. A rendelkezésre álló adatok és bizonyítékok egyértelműen kizárják a felperes esetében a kellően körültekintő magatartást, az adókijátszás megakadályozása érdekében az ésszerű és szükséges intézkedések megtételét, illetve azt egyértelműsítik, hogy a felperes tudott, tudnia kellett az adókijátszásról.

- [8] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte vagy az adóhatósági határozatok javára történő megváltoztatását, fizetési kötelezettsége törlését. Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.
- [9] Az elsőfokú bíróság a 4.K.27.166/2015/6. számú ítéletében a felperes keresetét elutasította. Azt állapította meg, hogy az adóhatósági határozatok a kereset által vitatott körben megalapozott döntést tartalmaznak, nem sértenek eljárási, illetve anyagi jogszabályt.
- [10] A felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.V.35.345/2016/5. számú végzésében hatályon kívül helyezte a 4.K.27.166/2015/6. számú ítéletet és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, és új határozat hozatalára utasította, amelyre iránymutatást adott.

A jogerős határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság a Kúria végzésével elrendelt új eljárás eredményeként hozott határozatában a felperes keresetét elutasította.
- [12] Ítéletének indokolásában megállapította, hogy az adóhatóság maradéktalanul teljesítette az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét. Megalapozottan állapította meg, hogy a felperes és a számlakibocsátók között a számlákban rögzített tartalommal a jogügyletek nem jöhettek létre. Helytállóan utalt az alperes arra is, hogy nem kellett volna vizsgálnia az áfa levonás jogszerűtlenségét alátámasztó tényekre, bizonyítékokra figyelemmel a felperes kellő körültekintéssel kapcsolatos érvelését. Az elsőfokú határozat és az alperesi döntés azonban ennek ellenére részletezi, mégpedig megalapozottan, helytállóan, hogy miben nyilvánult meg az ügyletek során a felperes tekintetében a kellő körültekintés hiánya, az adókijátszás elkerülése érdekében történő ésszerű intézkedések megtételének elmulasztása.
- [13] Az elsőfokú bíróság kiemelte, hogy a felperes által átadott szerződések, teljesítésigazolások blankettaszerűek, alakilag azonosak, tartalmilag hasonlatosak. A felperes ugyanazokat a

mintákat alkalmazta a bejövő és a kimenő számláihoz kapcsolódóan, tehát ezek nem voltak egyediesítve, csak a felek nevét cserélte ki, ami önmagában még nem alapozná meg az adólevonás jogszerűtlenségét. A megállapodások tartalmi átfedései és az egyéb bizonyítékok azonban összességükben igazolják az alperesi határozat megalapozott voltát, így pl. azt, hogy számos esetben eltérnek a számlákon és a hozzájuk kapcsolódó szerződéseken rögzített gazdasági események, sok esetben korábbi keltezésű a számla, mint a szerződés, illetve a számlakibocsátó részéről olyan személy írta alá a szerződést, akinek nem volt akkor képviseleti jogosultsága. A tanácsadáshoz, az üzletviteli, az ügyviteli, és szoftver szolgáltatásokhoz kapcsolódó iratokban a felek nem is rögzítették, hogy a szolgáltatás pontosan mit takar, milyen feladatok terhelik a számlakibocsátót, és azt sem, hogy az adott szolgáltatás a felperesi szervezeten belül konkrétan milyen területre vonatkozik, milyen mértékű jövedelmezőséget eredményez.

- [14] A K+F közreműködést tartalmazó iratokban sincs adat arra vonatkozóan, hogy ez mire irányul, még azt sem rögzítették a felek, hogy a feladat elvégzéséhez milyen tárgyi eszközök és humán erőforrás szükséges. Helyesen értékelte az alperes a felperes terhére azt is, hogy több társaság székhelye, fióktelepe ugyanaz az ingatlan volt. A számlák szerinti teljesítés ellenható körülmény az is, hogy a cégek egymás megrendelői és szállítói voltak, azaz a felperes egyazon társaság tekintetében minősült számlakibocsátónak és számlabefogadónak. Az alperes helytállóan utalt a pénzügyi rendezés anomáliáira, továbbá arra is, hogy a felperesnek a tárgyidőszakokban benyújtott áfa bevallásai adóminimalizálási jeleket mutattak. Jogszerűen vette figyelembe az alperes a számlakibocsátóknál lefolytatott kapcsolódó vizsgálatokat, továbbá azok eredményeit, és a felperes keresetében megjelölt eljárási jogszabálysértések nélkül a jogvita eldöntésére irányadó, határozatába foglalt anyagi jogi jogszabályi rendelkezésekkel összhangban állóan, jogszerűen hozta meg határozatát.
- [15] A perben a bizonyítási teher nem fordult meg, a bizonyítás a felperes terhe, illetve lehetősége volt. Tekintettel arra, hogy az új eljárás során a tanúként idézett felperesi ügyvezető a tárgyaláson nem jelent meg („ágynyugalomra” hivatkozva maradt otthon) és orvosi igazolást sem csatolt be, valamint arra, hogy már a revízió során sem emlékezett semmire, a perben sem tudna érdemi adatokat szolgáltatni, így ismételt idézése szükségtelen. Az elsőfokú bíróság a felperes által megjelölt egyéb tanúk meghallgatását azért mellőzte, mert álláspontja szerint az iratok tartalmából, az időbeliségből egyértelműen arra lehetett következtetni, hogy a határozatok szerinti jogügyletek nem történtek meg, és olyan

objektív körülmények állapíthatók meg, amelyeken a tanúk esetleges vallomása sem módosíthatna. E körben még utalt arra is, hogy az alperes több jogügylet kapcsán megalapozottan állapította meg a pénzügyi rendezés ellentmondásosságával kapcsolatos adatokat, adóidőszakra, számlákra lebontva részletezte, hogy mikor nem került sor kiegyenlítésre, mikor történt részkiegyenlítés, illetve mikor került vissza a pénz a befizetést követően a felpereshez, és e dokumentumokkal szemben a felperes okirati bizonyítást nem ajánlott fel.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, elsődleges, illetve másodlagos kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, és új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság eljárása és határozata nem felel meg a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében, 339/A. §-ában, az Art. 97. § (6) bekezdésében foglaltaknak.
- [17] A felperes álláspontja szerint az elsőfokú bíróság azzal valószínűsítette meg az általa megjelölt jogszabálysértéseket, hogy indokolás nélkül fogadta el az alperes megállapításait, annak ellenére, hogy az adóhatósági határozatokból nem állapíthatók meg, hogy miért került sor áfa levonása jogszerűtlenségének megállapítására. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem adta indokát annak, hogy a javára szóló tényeket, bizonyítékokat, miért nem fogadja el, miért nem találja alkalmazhatónak az Európai Unió Bíróságának határozatait. Sérelmezte, hogy az új eljárás során az elsőfokú bíróság elutasította bizonyítási indítványait, és e körben nem, illetve nem megfelelően teljesítette indokolási kötelezettségét.
- [18] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [20] Mindenekelőtt rámutat a Kúria arra, hogy a jelen ügyben felülvizsgálati kérelemmel támadott ítéletet az elsőfokú bíróság új eljárás eredményeként hozta meg, és irányadónak kellett tekintenie a - Pp. 275. § (5) bekezdése értelmében - a Kúria Kfv.V.35.345/2016/5. számú végzésében foglaltakat. E végzés pedig egyértelműen tartalmazza, hogy a Kúria a felperes alapügyben előterjesztett felülvizsgálati kérelmét csupán „részben, a Pp. 3. § (3) bekezdése kapcsán kifejtett jogi érvelés tekintetében találta alaposnak”. Az iránymutatás pedig azt rögzíti, hogy az új eljárás során az elsőfokú

bíróságnak teljesítenie kell tájékoztatási kötelezettségét és csak „ezt követően dönthet az esetlegesen előterjesztett bizonyítások szükségességéről, avagy sürgősségéről, és érdemi határozatát a jogvita eldöntésére irányadó anyagi és eljárásjogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően kell meghoznia”. Az előzőekben ismertetettektől az elsőfokú bíróság nem térhetett el (KGD 2017.121.).

- [21] A rendelkezésre álló iratokból egyértelműen megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság az új eljárás során a Kúria végzése szerint járt el. Jegyzőkönyvbe foglaltan – a Pp. 3. § (3) bekezdésének megfelelően – tájékoztatta a feleket a bizonyítási kötelezettségről. A felperes ezt követően ügyvezetője és az adóhatósági eljárásban megjelölt címeiről már korábban sem idézhető olyan személyek meghallgatását kérte, akik a számlakibocsátók képviselői voltak. Az elsőfokú bíróság – a felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett érvelésével ellentétben – a Pp. 221. § (1) bekezdése alapján eljárva ítéletében helytálló indokát adta annak, hogy miért mellőzte az ügyvezető ismételt meghallgatását, illetve az egyéb tanúk idézését (jogerős ítélet 16-17 oldal).
- [22] Hangsúlyozza a Kúria, hogy a bíróság – a Pp. 3. § (4) bekezdése értelmében – nincs kötve a bizonyítási indítványhoz, a bizonyítást elrendelő döntéséhez, és mellőzheti a bizonyítást, ha az a jogvita elbírálása szempontjából sürgőtlen. A felperes egyébként a felülvizsgálati kérelmében sem fejtette ki, hogy milyen ügy érdemére vonatkozó információ lenne várható az általa megjelölt személyektől, ezért az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a felperes a per során nem hivatkozott olyan adatra, tényre, körülményre, bizonyítékra, amely alkalmas lehetett volna a bizonyítási teher megfordítására, a Pp. 336/A. § (2) bekezdésének alkalmazására. Utal a Kúria e körben még arra is, hogy tanúvallomással számviteli bizonylat nem módosítható, számviteli dokumentum hiánya tanúvallomással nem pótolható.
- [23] A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nem kerülhet sor bizonyítás felvételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a Pp. 275. §-a értelmében – a jogszabályi előírásoknak megfelelően előterjesztett felülvizsgálati kérelem által vitatott körben – a rendelkezésre álló iratok alapján dönthet (BH2012. 179., KGD 2016.72.). Ítéleti tényállás kapcsán 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 rendkívüli jogorvoslati eljárásban az előzőekben rögzítettek miatt nincs

- lehetőség.
- [24] A felperesi érveléssel ellentétben az elsőfokú bíróság minden egyes adatot, tényt, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is helytállóan értékelt, teljesítette indokolási kötelezettségét is, ezért a határozata megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésének és összhangban áll a Pp. 339/A. §-ával is. Ez utóbbi törvényhely megsértése kapcsán a felperes egyébként is csupán az Art. rendelkezéseinek téves értelmezése, illetve alkalmazása miatt hivatkozott. Az elsőfokú bíróság azonban iratszerűen rögzítette azokat a tényeket, bizonyítékokat, amelyek miatt nem fogadható el a felperes Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseire alapított érvelése.
- [25] A kifejtettre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott, érdemben felülvizsgálható körben nem jogszabálysértő, ezért 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 kívül bírálta el.

, 2017. október 26.

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