

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.719/2017/3 .

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

A felperes:

A felperes képviselője: Poharánszki Ügyvédi Iroda

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. július 04. napján kelt 1.K.27.134/2016/26. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.134/2016/26. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2012. április és szeptember hónap közötti időben 6 db számlát fogadott be a J. T. Kft.-től (Kft.) a „Business” időszak kiadványban megjelenő havi 1/1 oldal terjedelmű hirdetésről bruttó 9.601.200 Ft összegben. A számlák alapján a felperes összesen 2.040.000 Ft összegben élt

- általános forgalmi adó (áfa) levonási jogával.
- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2012.évre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 2.040.000 Ft adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg, 1.020.000 Ft adóbírságot szabott ki, 248.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2015. november 11. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1) bekezdésére, 166. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 97. § (4)-(6) bekezdéseire alapította.
- [4] Az alperes határozatát azzal indokolta, hogy az elsőfokú adóhatóság által teljes körűen feltárt és tisztázott tényállás alapján az állapítható meg, hogy a Kft. által kibocsátott számlákba foglalt hirdetési tevékenység nem valósult meg, a felperes és a Kft. között nem került sor valós reklámszolgáltatás teljesítésére. Az elsőfokú adóhatóság bizonyította objektív körülmények alapján, hogy a felperes tudta, illetve tudnia kellett arról, hogy a Kft. nem képes szolgáltatás nyújtására, ténylegesen nem is nyújtott számára reklámszolgáltatást. A felperes nem járt el kellő körültekintéssel, nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [5] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott. Az volt a jogi álláspontja, hogy a gazdasági esemény megvalósult, nincs bizonyíték arra sem, hogy az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozott volna. Nem volt tudomása, nem is lehetett tudomása arról, hogy a gazdasági események nem teljesen jogszerűen jöttek létre, jogkövető és a tőle elvárható magatartást tanúsított.
- [6] Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [7] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, jogerős ítéletében az alperes határozatát az elsőfokú

- határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte.
- [8] A perben eldöntendő kérdésnek azt tekintette, hogy a felperes az alperes által vizsgált ügylet során elvárható magatartást tanúsított-e, tudott-e vagy tudhatott-e arról, hogy adókiátszás történik, adólevonási jogát jogszerűen gyakorolta-e. E körben kiemelte, hogy az alperes a társhatósági megállapítások eredményeként jutott arra a következtetésre, hogy nem jött létre a gazdasági esemény, ezért a felperes által befogadott számlák nem tartalmazzak valós gazdasági történést. (Ezt állapította meg a NAV Pest megyei Adóigazgatósága által lefolytatott kapcsolódó vizsgálat adatai alapján egy másik adózó és a Kft. közötti ugyanilyen tartalmú jogviszony minősítése során a Nyugat-dunántúli hatósági főosztály, ezért figyelemmel kell lennie arra, hogy az Art. 1. § (3a) bekezdésében, illetve a vizsgált időszakban hatályos 130. §-ában foglaltakra nem minősíthet adózőként eltérően.)
- [9] Hangsúlyozta, hogy az alperes által hivatkozott Áfa tv. 120. § a) pontjának értelmezését segítő 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (KMK vélemény) szerint gazdasági esemény hiányában szükségtelen és értelmezhetetlen annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott-e vagy tudnia kellett-e az adókiátszásról. Az alperesnek az volt a jogi álláspontja jelen ügyben, hogy az adókiátszásról a felperes tudott, mert annak résztvevője volt. Az alperes által feltárt körülmények azonban nem bizonyítják azt, hogy a felperes tudomással bírt volna a számlakibocsátó által elkövetett adókiátszásról, illetve erről tudnia kellett volna.
- [10] A felperes a szerződés megkötése során nem tért ki teljes mértékben az ügylet minden részletére, erre azonban jogszabályi lehetősége sem volt, így ez nem jelenthet adókiátszásban való részvételt. Olyan kötelezettség nem terhelte a felperest, hogy vizsgálja meg a számlakibocsátó székhelyén való fellelhetőségét vagy azt, hogy rendelkezik-e a munka elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel. A nyomdára, felelős kiadóra vonatkozó ismeretek hiánya sem róható a felperes terhére, továbbá az sem, hogy a számlakibocsátó állítólagosan szerzői jogsértést és védjegybitorlást követett el, illetve nem tett eleget a köteles példány szolgáltatására vonatkozó előírásnak. Ezekről a felperesnek nem kellett tudnia, ezek az adatok, tények, körülmények nem eshetnek a terhére.
- [11] A számlakibocsátó cég vizsgált időszaki ügyvezetőjét az alperes nem tudta meghallgatni, mivel időközben elhunyt. A Kft. képviselőjében eljáró személy pedig az idézésekre nem jelent meg, a jogügylet létrejöttének tényére, teljesítés igazolására vonatkozóan ebből következően csak a felperesi ügyvezető nyilatkozata és az ehhez kapcsolódó iratok állnak rendelkezésre. A felperesi ügyvezető a tiszteletpéldányokat

elfogadta teljesítés igazolásként, és az alperes ezt terhére rója a megfelelő gondosság tanúsítása körében. A rendelkezésre álló adatok, tények, körülmények összevetésével azonban az a következtetés vonható le, hogy a felperes felé az ügylet teljesítése csak „látszólagosan” történt meg, a felperest lényegében megtévesztették. Felmerülhet az a kérdés, hogy miként kellett volna meggyőződnie a tényleges teljesítésről, de ennek esetleges, részleges hiánya esetén sem állapítható meg a felperes adókiijátszásban való részvétele.

- [12] Az adóhatóság társhatósága is utalt az ügyben un. gyanús körülmények feltárására, arra azonban a rendelkezésre álló adatok alapján objektív módon nem lehet következtetni arra, hogy a felperes eljárása nem volt jóhiszemű, vagyis tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy adókiijátszás történik. Az alperes annak ellenére nem tudta bizonyítani, hogy a felperes adókiijátszásban vett részt, hogy a gazdasági esemény ténylegesen nem valósult meg. A felperest a számlakibocsátó lényegében megtévesztette, így nem bírt tudomással arról, hogy a Kft. ténylegesen milyen adójogi következményekkel járó magatartást tanúsított, ezért a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezéséről kellett döntenie. Az új eljárást pedig azért nem rendelte el, mert az ügy megítélése szempontjából lényeges új tény vagy körülmény további feltárása – figyelemmel a számlakibocsátó és képviselőjének elérhetetlenségére – nem várható.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a kereset elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 119. § (1) bekezdésében, 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. § (2) bekezdésében, 166. § (2) bekezdésében, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében, 339.§ (1) bekezdésében, 339/A. §-ában foglaltaknak.
- [14] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a rendelkezésére álló releváns bizonyítékokat tévesen értékelte. Hangsúlyozta, hogy teljes körűen eleget tett az Art. 1. § (3a) bekezdésében foglaltaknak, mivel a Kft.-nél végzett vizsgálat a valós gazdasági esemény hiányára tett megállapítást, ezzel összhangban rögzítette a teljesítés hiányát és vonta le annak adójogi jogkövetkezményeit a felperes, mint számlabefogadó esetében. Kifejtette, hogy a jogerős ítéletbe foglalt érdemi döntés nem felel meg az Európai Unió Bírósága (EUB) joggyakorlatának, a KMK véleménynek. Nem helytállóak az elsőfokú bíróságnak azon megállapításai sem, melyek szerint a

számlakibocsátó érdekkörében felmerült körülményeket értékelte volna a felperes terhére és azt, hogy az eset összes körülményeinek értékelése alapján az lenne megállapítható, hogy a felperes felé a teljesítés látszólagosan történt meg, és őt megtévesztették. Fenntartva határozatában foglaltakat azt hangsúlyozta, hogy a tényállást megalapozottan állapította meg, helytállóan mutatott rá arra is, hogy valós teljesítés elmaradása nem kizárólag a számlakibocsátó érdekkörében felmerült okoknak tudható be.

[15] A felperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[16] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[17] Mindenekelőtt rámutat a Kúria arra, hogy a felülvizsgálati eljárás rendkívüli jogorvoslati eljárás, amit e jellege miatt a Pp. korlátok, keretek közé szorít. A rendkívüli jogorvoslati eljárásban – a Pp. 275. § (1) bekezdése értelmében – nem kerülhet sor bizonyítás felvételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH 2012.179.).

[18] 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 Pp. 275. §-a szerinti szabályozás értelmében nincs lehetőség.

[19] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva a rendelkezésére álló iratokból azt állapította meg, hogy az alperesi előadással ellentétben, az elsőfokú bíróság érdemi döntésének meghozatalakor minden egyes adatot, tény, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is értékelt, mégpedig okszerűen, a logika szabályainak megfelelően, teljesítette indokolási kötelezettségét is. A jogerős ítélet megfelel a 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az alperes felülvizsgálati kérelme tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárás során – ha az ítélet megfelel a Pp. 206.§-ában, 221.§-ában foglaltaknak – nincs lehetőség.

[20] A Pp. 339/A. §-a előírja, hogy a bíróságnak a közigazgatási határozatot – jogszabály eltérő rendelkezése hiányában – a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján kell felülvizsgálnia. Hangsúlyozza e körben a Kúria, hogy a határozathozatal idején fennálló tényeket igazoló új bizonyítékot, illetve bizonyítékokat a bíróság figyelembe

veheti (KGD 2011.99.). Az a tény is határozathozatalakor fennállónak minősül, amelyről a hatóság korábban nem szerzett tudomást, csak a perben került tisztázásra, vagy csak a perben merült fel és egyebek mellett ennek figyelembe vételével dönthető el a jogvita (KGD 2010.189.).

- [21] Az alperes felülvizsgálati kérelmében előadottak az előzőekben részletezettekre, továbbá arra figyelemmel sem adhatnak alapot a Pp. 339/A. §-a szerinti szabály megsértésének megállapítására, mivel az alperes maga is arra hivatkozott, hogy a bíróság által értékelt határozatok kiadmányozásának időpontjában még nem volt kialakult joggyakorlata a tekintetben, hogy a számlabefogadó tudattartalma esetében, mit és miként kell vizsgálnia és hogyan kell értékelnie.
- [22] Tekintettel arra, hogy az elsőfokú bíróság okszerű bizonyítékértékelés eredményeként tette meg megállapításait a tényállás tekintetében, és abból okszerűen vonta le a ténybeli és jogkövetkeztetéseit, a kizárólag felülmérlegelésre irányuló alperesi előadás a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem értékelhető, illetve nem adhat alapot a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére. Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg egyetlen egy olyan adatot, tényt, körülményt sem, amely alkalmas lett volna annak megállapítására, hogy a bíróság okszerűtlen vagy nyilvánvalóan téves következtetést vont le akkor, amikor azt a megállapítást tette, hogy a felperes adókiírátszásban nem vett részt, illetve hogy őt a számlakibocsátó megtévesztette, ezért nem volt tudomása arról, hogy a Kft. milyen adójogi jogkövetkezményekkel járó magatartást tanú sított.
- [23] A Kúria jogi álláspontja szerint az elsőfokú bíróság, mint a konkrét ügyben eljáró nemzeti bíróság, a tényállást helytállónan állapította meg, ebből következően az abból levont ténybeli és jogkövetkeztetése is helytállóak. Nem látott a Kúria indokot arra, hogy az EUB ítélezési gyakorlatától, vagy a KMK véleménytől való eltérést megállapítsa, különös tekintettel arra, hogy nem is jelölt meg az alperes olyan EUB döntést, amelyben kifejtett jogértelmezésbe ütközne a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítélet.
- [24] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott és érdemben felülbírálható körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [25] Az ügy elbírálására tárgyaláson kívül került sor, és a pernyertes felperes érdemi ellenkérelmet, előkészítő iratot nem nyújtott be, így felszámítható költsége a rendkívüli

jogorvoslati eljárás során nem keletkezett, ezért e tárgyban a Kúriának döntení nem kellett.

- [26] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontjában, továbbá a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul, figyelemmel arra, hogy az alperest személyes illetékmentesség illeti meg.

, 2018. április 05.

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