

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.275/2017/6. szám

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

A felperes:

A felperes képviselője: Lévay Zsolt Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Lévay Zsolt ügyvéd,

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Darázs Klaudia jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bírós 2017.január 26 napján kelt 6.K.27.623/2016/38. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 6.K.27.623/2016/38. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

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 a 2011. június havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában 91.711.000 Ft visszaigényelhető adót vallott, és - az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 186. § (1) bekezdés ba) pontjára alapítottnan - kérte a kiutalását. A bevallásában 364.240.000 Ft összegben

- tüntetett fel közösségi értékesítést 4 szlovákiai gazdasági társaság kapcsán. Ezek között szerepelt a S. s.r.o. (szlovák társaság) 125.453.000 összeggel. A felperes levonható adóként szerepeltette bevallásában a B. Kft. (B.Kft.) számláinak adótartalmát is, a 25.544.000 Ft-ot.
- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2011. június hónapra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az elsőfokú adóhatóság a revízió eredményeként a felperes terhére 29.544.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, 14.772.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság a szlovák társaság kapcsán a bevallásban szereplő Közösségen belülrre történő adólevonási joggal járó adómentes értékesítést 0 Ft-ra módosította, ezért a felperes Közösségen belülrre történő adólevonási joggal járó adómentes értékesítését a bevallástól eltérően 238.787.000 Ft-ban állapította meg. E körben érdemi döntését az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdésére, 89.§ (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. (7) bekezdésére, 2.§ (1) bekezdésére, 99.§ (2) bekezdésére alapította. Álláspontja szerint a felperes a B. Kft. számlái alapján sem volt jogosult az adólevonási jog gyakorlására, az Áfa tv. 120.§ a) pontjára, 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 15.§ (3) bekezdésére, 165-166.§-aira, az Art. 1.§ (7) bekezdésére, 2.§ (1) bekezdésére hivatkozott.
- [4] Az elsőfokú hatóság határozatát azzal indokolta, hogy a B. Kft. nem rendelkezhetett árualappal beszállító partnerei hiányosságai miatt, személyi és tárgyi feltételei is hiányoztak a gazdasági esemény megvalósításához. A B. Kft. nem végzett valós gazdasági tevékenységet, a bizonylatok célja az adóáthárítás látszatának megteremtése volt, ezért csökkentette a felperes levonható adóját 29.544.000. Ft-al. Nem fogadta el a szlovák társaság részére továbbszámolt áruk utáni közösségi értékesítéseit sem, ezért a felperes adólevonási joggal járó adómentes értékesítéseinek bevallásban közölt összegét 125.453.000 Ft-tal csökkentette.
- [5] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2015. december 1. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes határozatának indokolásában ismertetette az elsőfokú határozat megállapításait, a felperes fellebbezésében előadottakat, és azt, hogy a fellebbezést miért nem tartja megalapozottnak.
- [6] Az alperes jogi álláspontja az elsőfokú határozatot helybenhagyó döntés kapcsán a következő volt: A felperes beszerzéseit és értékesítéseit nem lehet valós ügyletként értékelni, ezért ezeknek az adózás szempontjából nincs jelentősége, és emiatt ezekhez adólevonási jog sem kapcsolódhat. A felperes egy olyan körhinta csalásos konstrukció szereplője volt, amelynek célja adóelőny realizálására irányult. A felperes alkalmazásában álló S. S.

(beszerzési vezető), és Z.-né Sz. M. R. (gazdasági és operatív vezető) nem számíthatott ellenőrzésre, nem volt konkrét szabályozás a közösségi partnerekkel kapcsolatban. A beszerzési vezető kontroll nélkül, a vonatkozó belső előírások ismerete nélkül járt el, a gazdasági és operatív vezető az ügyletek tartalmának vizsgálata nélkül készítette el a bevallásokat, egyikük sem számíthatott ellenőrzésre, ezért a felperes nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ne vegyen részt az adókijátszásra irányuló ügyletekben. A felperes belső működési rendszere nem mutat olyan jelet, illetve ellenőrzési pontot, amely kizárta volna a felperes esetében a jogosulatlan adóelőnnnyel összefüggésbe hozható ügyletekben való részvételt.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [7] A felperes keresetében kérte az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére előírt fizetési kötelezettség törlését, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.
- [8] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [9] Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a felperes keresete alapos, ezért az alperes határozatát akként változtatta meg, hogy „törölte” az adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, adóbírságot, és megállapította, hogy a felperes adóbevallása az ezzel érintett időszakban megfelelt az erre vonatkozó jogszabályi rendelkezéseknek.
- [10] Ítéletének indokolása szerint a felperes - a becsatolt, alperes által kétségbe nem vont bizonyítékok alapján - (készletnyilvántartás adatai, perbeli termékek nem egyed azonosító számmal való ellátottsága miatt) rendelkezhetett a termékekkel a B Kft.-től történő beszerzések és a szlovák társaság felé történő értékesítéskor. Nem állapítható meg a rendelkezésre álló adatok alapján az, hogy ugyanazon termékek forogtak körbe. Hangsúlyozta azt is, hogy az alperes maga nyilatkozott úgy, hogy nem lehet megállapítani, hogy a ciprusi offshore cégtől hogyan jött vissza az áru, amelyből az következik, hogy azt sem lehet megállapítani, hogy ugyanazon termék érkezett vissza. Rögzítette azt is, hogy a peres eljárás során beszerzett büntetőügy iratai sem támasztják alá az alperes érdemi döntését, mivel ennek tényállása nem is egyezik meg a keresettel támadott határozatban foglaltakkal, és mellőzte a az alperes bizonyítási indítványának teljesítését, amely a nyomozóhatóság részéről eljáró személy tanúmeghallgatására irányult.
- [11] Az elsőfokú bíróságnak az volt a jogi álláspontja, hogy az

alperes a perben - a bizonyítási kötelezettségre vonatkozó tájékoztatást követően - sem tudta azt bizonyítani, hogy ugyanazon termékek forogtak körbe, ezért a „tudta,vagy tudhatta” feltételeket már nem kell vizsgálni

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen kérte hatályon kívül helyezését, a kereset elutasítását, másodlagosan hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra azzal, hogy fogadja el az áruazonosságot és vizsgálja meg a felperes tudattartalmát. Az alperes harmadlagos kérelme arra irányult, hogy a Kúria a határozatok hatályon kívül helyezése mellett hozzon olyan új határozatot, amely a jogerős ítéletbe foglalttól eltérő indokolással utasítja az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra.
- [13] Az alperes megsértett jogszabályhelyként a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltakra hivatkozott. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság kirívóan okszerűtlenül értékelte a bizonyítékokat, kérte az áruazonosságra vonatkozó nyilatkozatainak, bizonyítékainak elfogadását, a felperes nevében eljáró tudat-tartalmának megállapításával a felperes adójogi felelősségének, határozata jogszerűségének megállapítását.
- [14] Az alperes álláspontja szerint a jogerős ítélet jelentős részben a felperes által perben becsatolt észrevételeken alapul, és az alperesi nyilatkozatok közül olyan mondatokat ragad ki, amelyek a felperesi álláspontot támasztják alá. Megítélése szerint teljes körűen feltárta a tényállást, és a bírói gyakorlatnak megfelelően nem egyetlen, hanem több egymásra épülő olyan objektív tényre és körülményre alapította határozatát, amelyek alátámasztják az adólevonások jogszerűtlenségét.
- [15] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében elsődlegesen az alperes felülvizsgálati kérelmének hivatalból történő elutasítását kérte, másodlagosan a jogerős ítélet hatályában fenntartását. Kifejtette, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme egyrészt a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, másrészt hiányzik abból a megsértettnek tekintett jogszabályhelyek megjelölése és ezek indokolása.
- [16] A felperes jogi álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelem megalapozatlan, mert nem bizonyított a termékek körben forgása. Az elsőfokú bíróság ítéletében az áruk körbeforgásának hiányát nem szubjektív értékítélet alapján, hanem adatokra figyelemmel állapította meg, amelyekből egyértelműen következik, hogy az alperes a tényállás felderítési és bizonyítási kötelezettségének az áruk állítólagos körbeforgása körében nem tett eleget. A

helytállóan megállapított tényállásból okszerűen kizárólag az ítélet szerinti jogkövetkeztetésre lehet jutni. Abban az esetben ugyanis, ha nem bizonyított a termékek körforgása, akkor nem lehet elvitatni a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó áfa levonási jogát.

- [17] A felperes érvelése szerint a felülvizsgálati kérelem az eljárási jogszabályok körében csak „látszólagosan, az anyagi jogszabályok körében pedig egyáltalán nem jelöl meg jogszabálysértést, illetve erre irányuló érdemi magyarázatot nem tartalmaz. A felülvizsgálati kérelem valójában és ténylegesen a tényállás felülmérlegelésére irányul, amelynek a kialakult joggyakorlat alapján nincs helye". Az alperes az objektív körülmények bemutatásával, bizonyításával adós maradt, nem bizonyított tények pedig a terhére nem értékelhetők, az alperesnek a javára szóló tényeket, körülményeket is fel kellett volna tárnia. A vádirat szerint ügyvezetői nem tudtak a feltételezhető adókijátszásról, a perbeli időszak a büntetőeljárással érintett időszakon kívül esik, nem is szerepel a vádiratban, és semmilyen adat nincs arról, hogy az országból külföldre kiszállított termék a ciprusi offshore cégtől hogyan jött volna vissza Magyarországra, ezért bevallásai jogszerűek voltak.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [19] Közigazgatási perben a bírósági felülvizsgálat tárgyát a Pp. 339. § (1) bekezdése, 339. § (2) bekezdés g) pontja, továbbá az Art. 143. §-a értelmében az alperes másodfokú jogerős határozata képezheti, amely jelen esetben mint érdemben helyes döntést hagyta helyben az elsőfokú adóhatósági határozat keresettel támadott részeit. A Kúria már több határozatában rámutatott arra, hogy az alperes érdemi határozatát a perben nyilatkozatokkal nem változtathatja meg, nem egészítheti ki.
- [20] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amelyre a Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében csak jelentős anyagi, vagy eljárási jogszabály megsértése esetén kerülhet sor. A Kúria pedig a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatát kizárólag a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően előterjesztett felülvizsgálati kérelem által vitatott körben végezheti el. A felülvizsgálati eljárásban továbbá, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, akkor, ha a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak (BH 2012.179., BH 2016.159., BH 2015.307.).
- [21] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva a rendelkezésére álló iratokból a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan

rögzítette az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns és bizonyítandó tényeket, továbbá a feleket terhelő bizonyítási kötelezettséget, mely utóbbi tekintetében a felek részére jegyzőkönyvbe foglaltnak, többször is, egyértelmű tájékoztatást nyújtott és e körben felhívást is adott ki. Kiemeli egyben, hogy a tényállás megállapítása mindig a nemzeti bíróság feladata (KGD 2016. 1., C-320/88., C-78/12., C-118/11.).

- [22] A bíróságnak a Pp. 163-164. §-ban foglaltak szerint kell az ügyben eljárnia, és a felek indítványainak függvényében a per eldöntéséhez szükséges tények megállapítása céljából kell elrendelnie bizonyítást, de valóban fogadhat el olyan tényeket, amelyek tekintetében a felek egyező előadást tettek (KGD 2012.84.).
- [23] Jelen ügyben az elsőfokú bíróság a felek egyező nyilatkozataira és a perre irányadó nemzeti és közösségi anyagi jogi jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel állapította meg, hogy elsődlegesen eldöntendő kérdés az, hogy sor került-e vagy sem az áruk alperesi határozat szerinti körbeszámlázására, körbeforgatására. Az e tárgyban lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként iratszerűen és helytállóan utalt arra, hogy az alperes eljárása során nem az összes terméket vizsgálta meg, a határozatában rögzített mennyiségi számok irattellenesek és a keresetben előadottakat alátámasztják a felperes peres eljárás során becsatolt bizonyítékai, így különösen a készletnyilvántartás, amit az alperes nem vitatott, amellyel szemben ellenbizonyítást nem ajánlott fel (36. sorszámú beadvány).
- [24] A perben lefolytatott bizonyítás hiánytalan és teljes körű volt, az ítélet indokát adja annak, hogy az elsőfokú bíróság mely adatok alapján, miért jutott az érdemi döntésbe foglalt ténybeli és jogkövetkeztetésekre. A jogerős ítéletben szereplő egyes termékek beszerzésével kapcsolatos táblázatba foglalt adatok részletesek, tárgyszerűek. Az elsőfokú bíróság ítéletében helytálló indokát adta annak, hogy miért nem fogadja el az alperes tanúvallomásokra alapított álláspontját, ezen indokok mindegyike bizonyítékokkal alátámasztott, ezért alaptalan az alperes jogerős ítéleti tényállást vitató érvelése. Ez - tartalmát tekintve - a bizonyítékok felülmérlegelése irányuló kérelem, amelynek teljesítésére az előzőekben részletezett okok és törvényhelyek miatt a Kúria előtti rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhetett sor.
- [25] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi állásponttal, amely a bizonyítási szabályok betartásával lefolytatott eljárást követő, okszerű, logika szabályainak is megfelelő bizonyítékértékelésen alapul és hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság teljes körűen eleget tett indokolási kötelezettségének. Az érdemi döntés megfelel a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek

is, így az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésének, 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, a 2006/112/EK irányelv szabályainak, továbbá az e tárgyban Európai Unió Bírósága által hozott ítéletekbe foglaltaknak, valamint az ezen alapuló nemzeti és közösségi joggyakorlatnak.

- [26] Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem is jelölt meg olyan anyagi jogszabályhelyet, amelyet az elsőfokú bíróság eljárása, illetve határozat hozatala során megsértett volna. Az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakra pedig tévesen hivatkozott, mert az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg az alperesi határozatba foglalt tényállás bizonyítatlan voltát, azaz az áru körforgásával kapcsolatos alperesi megállapítás alaptalanságát, így a tudattartalommal kapcsolatos vizsgálat lefolytatására jelen ügyben nem volt szükség.
- [27] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelem által vitatott és érdemben vizsgálható körben nem jogszabálysértő, a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [28] A pervesztes alperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [29] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés - az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel - az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontján és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-án alapul.
- [30] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2017. november 30.

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