

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.091/2018/6. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró

Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Molnár Angelika ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. december 13. napján kelt 24.K.27.580/2017/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.580/2017/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 75.000 (azaz hetvenötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 847.100 (azaz nyolcszáznegyvenhétezer-egyszáz) 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 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a

továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2012. január 1-től 31-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos, pénzösszeg kiutalása előtti vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. március 4. napján kelt határozatával a felperes terhére 8.471.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősített, az igényelt összeg kiutalását elutasítva a felperest 4.235.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte.

- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. július 25-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Az alperes döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55.§ (2) bekezdés, 119.§ (1) bekezdése, 120.§ a) pontja, 127.§ (1) bekezdése, 147.§ (1)-(2) bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (2) bekezdése, 166.§ (2) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján hozta meg.
- [4] Indokolása szerint adózó a vizsgált időszakban kristálycukor nagykereskedelemmel foglalkozott. A belföldről beszerzett árut (elsőfokú határozat: 2. pont) a Közösségen belülre értékesítette a D. s.r.o. és a T. s.r.o. részére. A termékértékesítéseire vonatkozóan az értékesítést terhelő (fizetendő) áfa vonatkozásában az adóhatóság megállapítást nem realizált.
- [5] A beszerzést terhelő (levonható) áfa vonatkozásában az adóhatóság megállapította, hogy a felperes (elsőfokú határozat: 3. pont) a számlával 22.500 kg cukrot vásárolt a D. L. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsától.) bruttó 6.172.000 Ft értékben, a számla áfa tartalmát: összesen 1.312.000 Ft-ot a 2012. január havi áfa bevallásában levonásba helyezte.
- [6] Az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás és bizonyítékok (adózó nyilatkozata, a számlakibocsától. meghatalmazottjának: T.A.-nak a nyilatkozata, a szlovák adóhatóság külföldi jogsegély alapján beérkezett válaszirata, a számlakibocsától.-nél 390044/5163 naplószámon végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló áfa ellenőrzés, a fuvarozóként megjelölt: T. Kft.-nél 390028/7209 naplószámon folytatott ellenőrzés) alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlában feltüntetett gazdasági esemény a felperes és a számlakibocsától. között nem valósult meg.
- [7] Az adóhatóság megállapította, hogy a számlakibocsától. illetve az adózó részéről a számlában feltüntetett gazdasági eseményt adókijátszás motiválta, a felperes nem hiteles számlát fogadott be. A felek értékesítési láncolatot hoztak létre akként, hogy az áru áfa fizetése nélkül kerül Magyarországra, a bevallott fizetendő adót senkinek nem állt szándékában

megfizetni, az adózó részéről pedig adó-visszaigénylés történt. Az adózó csak ezen ügyletekben való részvételre alakult. A felperes a valós gazdasági esemény látszatát keltő cselekményre létrehozott gazdasági láncolatban a közreműködésével megsértette az Art. 2.§ (1) bekezdését is.

- [8] A felperes továbbá (elsőfokú határozat: 4. pont) cukrot vásárolt a vizsgált időszakban a R. A. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó2.), illetve kettő esetben cukor szállítmányok raklapjaival számoltak el egymással. A számlák áfa tartalmát, összesen: 7.045.218 Ft értékben bevallásaiban levonásba helyezte.
- [9] Az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott bizonyítás, bizonyítékok (köztük: a számlakibocsátó2. ügyvezetőjének: V. P.-nak a nyilatkozata, a számlakibocsátó2.-nél 370120/2317 naplószámon folytatott kapcsolódó vizsgálat, a számlakibocsátó2. beszállítójánál: a S. H. Kft.-nél 390028/7329 naplószámon végzett kapcsolódó ellenőrzés, az ugyanitt 390027/8039 naplószámon végzett utólagos vizsgálat, a beszállító szállítójánál: a V. Kft.-nél végzett 390027/8207 naplószámu vizsgálat, a szlovák adóhatóság válaszirata, az áru továbbértékesítésében fuvarozóként feltüntetett: J. T. Kft.-nél 390028/8321 és 390028/8321, a J. Kft.-nél 390028/201 és 390028/7547, a P. Kft.-nél 390028/7209 naplószámonokon végzett ellenőrzések) alapján helytállóan állapította meg, hogy a felek között a számlázott termékértékesítés nem történt meg, a felperes gazdasági esemény látszatát keltő, adókijátszásra irányuló cselekménysorozat aktív részvevője volt.
- [10] Az alperes döntése szerint a számlakibocsátók hiteltelen számláira az adózó adólevonási jogot nem alapozhat.

A kereseti kérelem

- [11] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve a hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [12] Álláspontja szerint a valóságban megtörtént gazdasági események alapján jogszerűen gyakorolta adózói jogait. Abban az esetben, ha adókijátszás valósult meg, arról nem tudott, és nem is tudhatott, semmilyen módon nem állt szándékában adókijátszásban való részvétel.

Az elsőfokú határozat

- [13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [14] Indokolása szerint az adóhatóság rendkívül széles körű bizonyítási eljárást folytatott mindkét számlakibocsátó számláival összefüggésben. Döntését a külföldi jogsegélyen kívül számos belföldi ellenőrzés, kapcsolódó vizsgálat, beszerzett bizonyíték eredményeként hozta meg. A

számlakibocsátók adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, a kibocsátott számlákban szereplő gazdasági esemény alátámasztására iratanyag nem áll rendelkezésükre. Bizonyított tény, hogy a számlakibocsátó1. beszállítója: az A.s.r.o. 2012. január hónapban nem értékesített cukrot a számlakibocsátó1.-nek, így e cég azt nem is értékesíthette tovább a felperes számára. A számlakibocsátó2. beszállítójától bizonyítottan cukor beszerzés nem történt. A felperesi ügyvezető elismerte, hogy a számlakibocsátó társaságok képviselőit nem ismerte, a szállítókra, a szállító járművekre vonatkozóan információval nem rendelkezett. Kapcsolattartóként olyan személyt jelölt meg, aki egyik társasághoz sem köthető. A számlaláncolaton belüli veszteséges árképzés igazolja, hogy a beszerzési árnál alacsonyabb áron történő értékesítés már az áfa-t nem foglalta magában. Az adóhatóság jogszerűen állapította meg, hogy a hiteltelen tartalmú számlákra a felperes adólevonási jogot nem alapozhat.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [16] Felülvizsgálati kérelmében részletesen ismertette az előzményeket, a határozatok megállapításait (1. - 4. oldalak), az elsőfokú ítéleti döntést (4. oldal) és kifejtette, hogy álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Áfa tv. 55.§ (1) bekezdés, 65.§, 67.§ (1) bekezdés, 120.§, 127.§, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdés, 221.§ (1) bekezdés rendelkezéseit. Az adóhatóság nem tett eleget a tényállás teljes körű feltárására vonatkozó kötelezettségének, az nem egyértelmű, és nem bizonyított. Az elsőfokú bíróság a bizonyítás körében nem értékelt számos, általa a perben rendelkezésre bocsátott bizonyítékot, amelyekkel az ügyleteknek a felek közötti megvalósulását kívánta bizonyítani. Így a megállapított tényállás az ügy megítélése szempontjából a releváns tényeket nem teljes körűen tartalmazza, az indokolás hiányos, több megállapítása iratellenes, okszerűtlen. A felperes ezt követően ismertette a Kúriának az egységes ítélezési gyakorlat előmozdítása érdekében az Áfa tv. 120.§ a) pontja értelmezéséről megalkotott 5/2016.(IX.26.) KMK véleményét (5., 6. oldalak), a Kfv.I.35.520/2016/7. számú döntését, a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 17.K.27.016/2015/12. számú ítéletét, majd elemezte a hatóság és az elsőfokú bíróság bizonyítékértékelését és kifejtette saját álláspontját arról, hogy a bizonyítékok megfelelő minősítése esetén a keresetének helyt adó döntés lett volna meghozható.

- [17] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [19] A Kúria a közigazgatási határozatok, a peranyag, a kereset, a jogerős ítélet illetve a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírált (Pp. 213.§ (1) bekezdés), rendelkezését részletesen megindokolta (Pp. 221.§ (1) bekezdés, a bizonyítékok helyes értékelésével (Pp. 206.§ (1) bekezdés), megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [20] A perbeli adóügy tárgya a számlakibocsátók számláira alapítható adólevonási jog gyakorolhatóságának értékelése 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.
- [21] Az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak 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.
- [22] Az adóhatóságnak eljárása során azt kellett vizsgálnia, hogy felperes adózói magatartása (adólevonás) törvényes joggyakorlás volt-e. Az ellenőrzés során az adóhatóságnak kell feltárni és bizonyítani azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés, a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást. A tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani [Art. 86.§ (1) bekezdés, 97.§ (4) bekezdés], törvényi előírás a számára [Ket. 2.§ (3) bekezdés] az is, hogy az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket vegye figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően

értékeljen, döntését valósághű tényállásra alapozza. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy az adóhatóság döntéseit széles körű bizonyítási eljárás alapján hozta meg (ellenőrzések, kapcsolódó vizsgálatok, külföldi jogsegély dokumentumok, nyilatkozatok, tanúvallomások beszerzése), amelyekről határozataiban a Ket. 72.§ (1) bekezdés ea) pontjában foglaltaknak megfelelően számot adott.

- [23] Ezt követően a bizonyítékok minősítését vizsgálta az elsőfokú bíróság, megállapítva, hogy azokat a revízió és az alperes is egyenként, és összességükben értékelte. Az alperes azt állapította meg, hogy a számlakibocsátók számláiban feltüntetett gazdasági események nem történtek meg, nem nyert bizonyítást, hogy a termékértékesítések a számlatartalmakkal egyezően megvalósultak volna. Az adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat az Art. 143.§ (1) bekezdése értelmében a felperesnek biztosított volt.
- [24] 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 az általa befogadott számlák valós gazdasági események hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyíthatatlansága okán elutasította.
- [25] 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.§).
- [26] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottasága kérdésében kellett döntenie (a gazdasági események a valóságban a számlán feltüntetettek szerint történtek-e meg, amelyekre 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.
- [27] Az elsőfokú bíróság ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése

szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte a hatóság részéről lefolytatott bizonyítási eljárást, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket, a pertörténet sorában a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat. Ismertette az alkalmazandó jogszabályokat, az Európai Unió Bírósága (EUB), a Kúria kapcsolódó ítéleteit és az 5/2016.(IX.26.) KMK véleményét. A jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a perben lefolytatott bizonyítási eljárást, részletezte a bizonyítási teherviselést. A Pp. 206.§-ában foglaltaknak megfelelően értékelte a bizonyítékokat, a számlakibocsátók teljesítésének hiányát megalapozó bizonyított tényeket, a számlázási láncolatot, a fényképfelvételeket, tanúvallomásokat, a felperesi ügyvezető nyilatkozatait, a veszteséges árképzést, a cukor nagykereskedelemhez szükséges hatósági engedélyek hiányát, felperes részéről az elvárható adózási intézkedések elmulasztását és az adókijátszás felismerhetőségét.

- [28] Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a számlakibocsátók számláin feltüntetett adattartalommal nem valósultak meg a gazdasági események, továbbá, hogy erről a felperes tudott, és semmit nem tett meg a tőle ésszerűen elvárható intézkedések közül annak érdekében, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételt, okszerűen, közérthetően, a bizonyítékok logikus értékelésével indokolta meg. Okszerű az érvelése az adóbírság körében is.
- [29] Az EUB C-446/15. számú ítéletének (Signum Alfa Sped Kft. ügye) teljes döntése szerint: „A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel 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 héacsálás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.”
- [30] A Kúria 5/2016.(IX. 26.) KMK véleménye szerint:
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 adókijátszásról, adócsalásról.
 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.
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.
- [31] Az EUB idézett ítéletében, illetve e KMK véleményben foglaltaknak megfelelően vizsgálta az adóhatóság, és a kereset alapján az elsőfokú bíróság, hogy a számlabefogadó-felperes tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiátszásról. A felperes jogi személy, magatartása - a hatályos nemzeti adójogszabályok (Áfa tv., Art.) szerint - adózói magatartás. Az elsőfokú bíróság ítéletében a Pp. 206.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően elemezte felperes adózói magatartását, és helytállóan állapította meg, hogy az adókiátszásra irányult, amelyet az alperes bizonyított tényeken alapulóan igazolt.
- [32] A felperes felülvizsgálati kérelme lényegében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányult, amelyet a Kúria jogszabályi lehetőség hiányában, továbbá a jogszerű elsőfokú ítélet alapján nem végezhetett el.
- [33] 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

- [34] *A számlatartalmaknak a valósággal egyező voltát az adózó-felperesnek bizonyítania kell.*

Záró rész

- [35] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [36] 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 határozatonként rendelkezett.
- [37] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el, az alperes a törvényi határidőn túl kérte a tárgyalás tartását.

Budapest, 2018. június 05.

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