

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.587/2017/8. 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. Csilléry Alexandra ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Kovács Andor Iván jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. július 12. napján kelt 12.K.32.972/2016/21. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.972/2016/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 40.000 (azaz negyvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 945.000 (azaz kilencszáznegyvenötezer) 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 saját tulajdonú ingatlan adásvétele fő tevékenységű felperes 2012. január 5-én szerződést kötött a C. Kft.-vel (a továbbiakban: számlakibocsátó), amelyben megbízta a számlakibocsátót a 4 csillagos hotel értékesítésével. Az eladásra kínált épület irányára nettó 4.375.000.000 Ft volt, és a megállapodás szerint annak eladása esetén a nettó vételár 5%-ának megfelelő összegű nettó megbízási díj illeti meg a számlakibocsátót. Abban az esetben, ha a felperes visszalépése miatt hiúsul meg az adásvétel, úgy a számlakibocsátó a nettó irányár 1%-ának megfelelő összegű bánatpénzre: 43.750.000 Ft + áfa tart igényt.
- [2] A felek 2012. június 29-én a szerződést közös megegyezéssel megszüntették. Rögzítették benne, hogy a számlakibocsátó potenciális vevőt ajánlott a felperesnek, azonban a felperes elállt az eladási szándékától. A felek a számlakibocsátót megillető bánatpénz összegét az irányár 0,8%-ára, azaz 35.000.000 Ft + áfa összegre módosították. E napon a számlakibocsátó kiállította a számláját 35.000.000 Ft + áfa összegről, a szolgáltatást „szerződés szerinti teljesítés”-ként jelölte meg. A felperes a számla ellenértéket két részletben fizette meg a számlakibocsátó számlájára, az összegeket a képviselője: Vadász Anita készpénzben felvette.
- [3] A számlakibocsátó 2012. január 12. napján szerződést kötött a Sz. M. Kft. „kt.a.”-vel (a továbbiakban: alvállalkozó). A szerződés szerint az alvállalkozót a számlakibocsátó megbízta, hogy a felperes kizárólagos tulajdonában lévő hotelt értékesítse, eladás esetén az ingatlan nettó vételárának 4%-a szerinti összeg illeti meg az alvállalkozót. A felperes visszalépése miatti meghiúsulás esetén az alvállalkozó a nettó irányár 0,9%-ának megfelelő összegű, azaz 39.375.000 Ft + áfa összegre tart igényt. Az alvállalkozó 2012. június 29-én állította ki számláját a számlakibocsátó felé 30.000.000 Ft + áfa összegről, a megnevezett szolgáltatás „szerződés szerint” került feltüntetésre a számlán, a kifizetés készpénzben történt, a számlán átutalás szerepelt.
- [4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011., 2012. évekre általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos ellenőrzésére kiterjedő vizsgálat eredményeként a felperest 2012. II. negyedévre 9.450.000 Ft adókülönbözet, 18.900.000 Ft adóbírság és 1.969.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [5] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. május 31. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes a határozatával módosította a határozatát és az adóbírság mértékét 200% helyett 50%-ban: 4.725.000 Ft-ban

határozta meg.

- [6] Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2.§ (1) bekezdése, 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 rendelkezései alapján hozta meg.
- [7] Indokolása szerint a felperes potenciális vevővel kapcsolatos levezést csatolt, amelyben a vevő a hotel megvételére vonatkozóan 2012. május 28-án a szándékát megerősítette, majd a felperes 2012. június 25-én arról tájékoztatta a potenciális vevőt, hogy a hotel eladásától eláll. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárások, beszerzett bizonyítékok alapján, figyelemmel az adózó részéről a jogorvoslati eljárásban előtárt okiratokra is, helytállóan állapította meg, hogy a felperes - általa ismerten - adóki játszásra irányuló konstrukcióban vett részt.
- [8] A revízió a számlakibocsátónál a megbízólevéllel 2012. évre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amely több tízmillió Ft nagyságrendű megállapítással zárult fiktív alvállalkozói számlák lekönyvelése miatt. E cégnek egy tulajdonosa volt, és 2012-ben nem volt bejelentett alkalmazottja. A 2012. év I. és III. negyedéveiben 0 Ft adattartalmú áfa bevallást nyújtott be, 2012. II. negyedévben ugyanúgy, majd azt önellenőrzéssel helyesbítette.
- [9] A revízió az alvállalkozónál a megbízólevéllel 2012., 2013. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett és százmilliós nagyságrendű megállapítást tett bizonylatok, könyvek hiányában. Az alvállalkozó fő tevékenységi köre konferencia, kereskedelmi bemutató szervezése, 2012. I.-II. negyedévekre nem nyújtott be áfa bevallást, 2012-ben alkalmazottja nem volt. Az alvállalkozó a revízió részére nem adott át iratot, képviselője az adóhatóság előtt nem jelent meg. Bankszámla forgalmán a vizsgált időszakban érdemi pénzmozgás nem történt, annak ellenére, hogy a számlakibocsátó részéről a számla szerint a kifizetés módja átutalással történt. Az alvállalkozó a vizsgálat folyamán semmilyen irattal nem támasztotta alá a gazdasági tevékenységét, a szolgáltatások elvégzéséhez szükséges személyi feltételekkel nem rendelkezett.
- [10] Az ellenőrzés azt is feltárta, hogy a felperes tulajdonosként kapcsolt vállalkozásának: az M. Kft.-nek a hotelt egy éves bérleti szerződéssel bérbe adta az eladásra vonatkozóan megkötött szerződésekkel egy időben. A számlakibocsátó tevékenységének egyetlen célja, hogy a fiktív számla kibocsátásával adólevonási jogot biztosítson a felperesnek. A felperes által lekönyvelt bizonylat nem valós gazdasági

eseményről, szolgáltatás igénybe vételéről került kiállításra, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2.§ (1) bekezdése szerint adózói jogait jogsértő módon gyakorolta.

- [11] Az alperes álláspontja szerint az elsőfokú hatóság minden lehetséges bizonyítási eljárást lefolytatott. A rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése körében helytállóan rögzítette, hogy a számlakibocsátó képviselőjének nyilatkozata szerint az ingatlanra az alvállalkozó hozott vevőt, arról nem volt tudomása, hogy az alvállalkozó a vevőt hogyan szerezte. Az ingatlannak a vevő általi megtekintését azonban nem a számlakibocsátó és nem is az alvállalkozó, hanem a felperes kapcsolt vállalkozásának alkalmazottja: Borsos Annamária végezte a hotel e-mail címéről. Az alvállalkozónak a számlában szereplő szolgáltatás elvégzéséhez személyi és tárgyi feltételei nem voltak.
- [12] Az elsőfokú hatóság nem a felek közötti és nem valóságghű üzleti kapcsolatot tárt fel. Nincs arra egyetlen irat sem, amely igazolná az alvállalkozó teljesítését. A vevővel kapcsolatos iratok a felpereshez és a számlakibocsátóhoz köthetők. A számlakibocsátó általa elismerten tovább adta a teljesítést, azonban az alvállalkozó teljesítése nem igazolt. A számlakibocsátónál elvégzett adóellenőrzés azt is feltárta, hogy a számlakibocsátó hasonló tartalmú szerződéseket kötött a felperesen kívül két másik ingatlanhasználóval is. A megállapodások ott is a megbízó visszalépésével záródtak, és a számlakibocsátót az esetekben is bánatpénz illetve meg. Azon ügyletek vonatkozásában is azt állapította meg az adóhatóság, hogy a számlák nem valós gazdasági eseményről kerültek kiállításra.
- [13] Az alperes szerint a felperes és a számlakibocsátó közötti szerződés létrehozása nem valós piaci célt szolgált, a megbízási szerződések a felek közötti valós teljesítés nélküli számlázást voltak hivatottak alátámasztani, amelynek egyetlen célja a jogosulatlan adóelőny elérése, az áfa levonási jog megteremtése volt. A tények azt támasztják alá, hogy azoknak semmiféle gazdasági racionalitása, valóság tartalma nem volt, az adó elkerülését szolgálták. A nemzeti és nemzetközi normák egységesen és kifejezetten fejezetten kizárják az adólevonási jog gyakorlását olyan ügyletek után, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg. Az alperes a felperes adólevonási jogát ezért visszautasította.

A kereseti kérelem

- [14] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve megváltoztatásukkal az adófizetési

- kötelezettsége alóli mentesítését kérte.
- [15]Érelmezte, hogy az ellenőrzési és a határozatok kiadására meghatározott törvényes határidők túllépésére vonatkozóan sem az elsőfokú, sem a másodfokú határozat nem tartalmaz magyarázatot.
- [16] Álláspontja szerint az alperes iratellenes és hiányos tényállást állapított meg, felülvizsgálata az Art. 138.§-ában foglaltakkal ellentétben nem volt teljes körű. A másodfokú határozat eljárásjogi jogszabálysértései között jelentős súllyal szerepelt az a mulasztás, hogy az elsőfokú eljárás, és a fellebbezés során az adózó javára nem biztosították a kapcsolódó vizsgálat eredményének a megismerését.
- [17] Nem egyértelmű továbbá az alperes határozatából, hogy mi lehet a kifogásolt gazdasági esemény, mivel a számlát éppen azért nyújtották be, mert nem került sor a jelentősen nagyobb értékű adásvételi szerződés megkötésére, vagyis a gazdasági eseményre. Az alperes nem jelölte meg a bizonyítékát, de nincs is adat arra vonatkozóan, hogy a felperes szerződéses partnere ne nyújtotta volna a számlán szereplő szolgáltatást. A hatóság a számla adatainak egyikéről sem bizonyította, hogy azok nem volnának valósak. Sérelmezte az adóbírság mértéket is.

A jogerős határozat

- [18] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [19] Indokolása szerint először a felperes által keresetében előtárt eljárásai kifogásokat vizsgálta. Megállapította, hogy a hatóság a tényállást feltárta, a bizonyítási eljárás adatai alapján okszerűen vont le a határozatában foglalt jogi következtetést, és utasította el az áfa levonási jogot. Bizonyítási eljárása széles körű volt: vizsgálta a szerződést a számlakibocsátóval, a számlakibocsátó és az alvállalkozója körülményeit, a felperes és a számlakibocsátó képviselőjének nyilatkozatát, azt, hogy a szolgáltatásnak mi volt a tartalma, a bánatpénz kikötését, háttérét, a számlán a szolgáltatás megnevezését, a bánatpénz kiegyenlítését, a pénz további sorsát, az alvállalkozó teljesítménye kapcsán valamennyi körülményt feltárt, amely az adójogi minősítés szempontjából releváns. A széles körű bizonyítási eljárásba bele tartozott annak vizsgálata is, hogy a számlakibocsátó, illetve alvállalkozója oldalán igazolt-e, hogy a számlán szereplő „szerződés szerinti teljesítés” kifejezetten e társaságok által kifejtett tevékenység volt, a kifizetést megelőzően e cégek végeztek-e vevő felkutatást, szerzést, a vevővel tartották-e a kapcsolatot, tárgyaltak-e.
- [20] A számlakibocsátónál végzett vizsgálat olyan körülmények

feltárásához vezetett, amelyek a számlakibocsátó teljesítését objektíven kizárták: a számlakibocsátó a teljesítéshez megfelelő tárgyi és személyi feltételekkel nem rendelkezett. Alkalmazott 2012-ben a részéről - ahogyan az alvállalkozójánál sem - nem volt bejelentve. Az ügynöki szerződések jelentős nagyságrendű ügylet és tevékenység komplexitású személyi erőforrást igénylő tevékenységek. Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a bizonyítási eljárás a hatóság részéről megfelelő volt.

- [21] Az Art. 92.§ (11) bekezdése, 100.§ (4) bekezdése alapján megállapította továbbá, hogy a hatóság az ellenőrzési határidőt nem lépte túl, továbbá az ellenőrzés befejezését követően további ellenőrzési cselekményeket nem végzett. A felperes nem támasztotta alá bizonyítékkal a határozatok kiadási határidejének túllépésére vonatkozó érveit, olyan jogsértést nem igazolt, amely az eljárási határidőkkel kapcsolatos lett volna.
- [22] Az iratok, kapcsolódó vizsgálatok jegyzőkönyveinek megismerésére vonatkozó keresetrész sem alapos az elsőfokú bíróság szerint. A határozatok tartalmazzák a revíziós jegyzőkönyvben, illetve a kapcsolódó vizsgálatok során tett megállapításokat, minden releváns tény, körülményt, így a felperes az észrevételezés, a jogorvoslat jogát jogszerűen gyakorolhatta. A perben minden irat megismerésére lehetősége volt.
- [23] Az elsőfokú bíróság tételes vizsgálat alapján megállapította, hogy az alperes az Art. 136.§-138.§-aiban foglaltakat teljesítette, az elsőfokú eljárást és határozatot, a felperes fellebbezését teljes körűen értékelte.
- [24] Eljárási jogszabálysértés hiányában az elsőfokú bíróság anyagi jogi szempontból is értékelte a határozatokat, és jogszerűnek minősítette azokat. Rögzítette, hogy a felperes csak számlával rendelkezett, azonban arra vonatkozó bizonyítékkal, hogy az alvállalkozó a feladatát teljesítette volna, nem. A fellebbezéshez csatolt iratok ugyanis elsősorban a felpereshez és kapcsolt vállalkozásához köthetőek.
- [25] Az elsőfokú bíróság nem osztotta a felperes azon érvelését, hogy az alperes azért változtatta meg határozatát az adóbírság körében, mert elismerte volna annak bizonyítatlanságát, hogy nem valósult meg a gazdasági esemény. Rámutatott, hogy az adóbírságot módosító rendelkezés csak a szankció összegét érintette. A 200%-os adóbírság mérték megállapításának része a szándékos adóeltitkolás tényállási elem, amely elemet nem tartotta megvalósultnak az alperes. Az adókülönbözet megállapítása ettől függetlenül megáll és rögzíthető, hogy az elvárható gondosság tanúsítása fel sem merült az adóelőnnnyel járó magatartás kapcsán.
- [26] Az elsőfokú bíróság felperes további érveire hivatkozással megállapította, hogy az alperes nem feltételezésekre

alapította határozatát, nem volt ellentmondás a számviteli és az adótörvények mikénti alkalmazása körében. A hatóság azzal, hogy minden egyes tényt, körülményt értékelte, a törvényes kötelezettségét teljesítette, annak ellenére, hogy nem kizárólag egy-egy megállapításra, hanem a bizonyítékok együttesére alapította döntését.

- [27] Az elsőfokú bíróság felperesnek az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló kérelmét - indokolatlansága okán - elutasította.

A felülvizsgálati kérelem

- [28] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen arra kérte a Kúriát, hogy helyezze hatályon kívül az elsőfokú ítéletet és az adóhatározatokat, helyt adva a keresetének, másodlagosan pedig, hogy az elsőfokú bíróságot utasítsa új eljárásra.
- [29] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 213.§ (1) bekezdésének megsértésével a kereseti kérelmet teljes körűen nem bírálta el, döntése jogsértő az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdésében foglalt, a tényállás feltárás és bizonyítás hiányára, az ellenőrzési határidő megsértésére (Art. 92.§) alapított keresetrészekre vonatkozóan, a bíróság megállapítása körében, továbbá sérti a Pp. 221.§ (1) bekezdését, 206.§-át, a Sztv. és az Áfa tv. alkalmazott jogszabályhelyeit. Az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének elutasítása sem megfelelő döntés.
- [30] Kifejtette, hogy sem a Ket., sem az Art. nem teszi lehetővé, hogy egy egyszerű negyedéves áfa ellenőrzés 3 évig elhúzódjon. Külön mérlegelést igényelt volna és erre nem került sor az ítéletben, hogy az ellenőrzés rendkívül jelentős elhúzódása már önmagában bizonyítéka annak, nem voltak rendelkezésre álló objektív bizonyítékok. A korábbi 200%-os bírságot az alperes saját maga 50%-ra mérsékelte, mintegy elismerve, hogy érdemleges jogsértést, a felperes bármilyen szándékos, objektív magatartását nem sikerült feltárni. Az Áfa tv.-ben meghatározott, a számlán szerepeltethető gazdasági eseményekre konkrét bizonyíték nem került megjelölésre, ahogyan jogsértő gazdasági esemény sem, így továbbra is tisztázatlan a tényállás azon pontja, hogy mégis micsoda az a gazdasági esemény, amely ne teljesült volna.
- [31] Az elsőfokú bíróság megsértette a Pp. alapelv tartalmú rendelkezéseit, a bizonyítási teher kiosztását is elmulasztotta. A bizonyítékok összességében történő elbírálásának az ítéletben nyoma sincsen. Az ítélet a Pp. 215.§-át megsértve olyan tényállási elemeket is tartalmaz, amelyek sem a közigazgatási eljárás során, sem a keresetben

- nem lelhetők fel. A bírsággal kapcsolatos ítéletrész elbírálásra sem került.
- [32] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [33] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [34] A felperes által előterjesztett felülvizsgálati kérelem körében rögzíti a Kúria, hogy a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262.).
- [35] Az ellenőrzések 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.
- [36] 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.
- [37] 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), eljárása során az érintett ügyre vonatkozó tényeket kell figyelembe vennie, minden bizonyítékot súlyának megfelelően kell értékelnie, döntését valósághű tényállásra alapozhatja (Ket. 2.§ (3) bekezdés).
- [38] A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság

bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó számlájában feltüntetett gazdasági esemény a számlatartalom szerint nem történt meg, a felek célja az adóki játszás volt. Az adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat az Art. 143.§ (1) bekezdése értelmében a felperesnek is biztosított volt.

- [39] 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. 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].
- [40] A Kúria a felülvizsgálat során megállapította, hogy az irányadó anyagi jogi norma, az 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, 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.
- [41] 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. 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.
- [42] 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.

- [43] A hatóság ellenőrzések, kapcsolódó vizsgálatok adatai, beszerzett nyilatkozatok, dokumentumok, azaz bizonyítási eljárás során előtárt bizonyítékok alapján állapította meg a tényállást. Az Art. 97.§ (5) bekezdése tartalmazza a bizonyítási eszközöket. Az elsőfokú bíróság rögzítette ítéletében a hatóság bizonyítási eljárását (7., 8. oldalak), tételesen vizsgálta, hogy a revízió bizonyítási eljárást folytatott a számlakibocsátónál, az alvállalkozónál, nyilatkozatokat, dokumentumokat szerzett be, a bizonyítási eljárások a határozatokban részletesen, konkrét adatokkal rögzítettek, megtörténtüket, teljes körűségüket a felperes a perben nem cáfolta meg, közülük az ügy érdemi elbírálására kiható hiányt, jogsértést nem igazolt.
- [44] 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 (8. oldal), 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. 206.§ (1) bekezdése alkalmazásával - megfelelően állapította meg, hogy a hatóság rendszerbe foglaltan, tételesen vizsgált minden feltárt bizonyítékot, értékelésüket okszerűen, a logika szabályainak megfelelően végezte. A bizonyítékok súlyuknak megfelelő, egyenkénti, illetve összevetett értékelését a felperes sem a közigazgatási eljárás során, sem perben lefolytatott bizonyítási eljárással nem cáfolta meg.
- [45] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a felperesnek az Art. 92.§-ára alapított, az ellenőrzési határidő megsértésére vonatkozó kifogását (8., 9. oldalak). Idézte az irányadó jogszabályhelyeket, és napokra lebontva ellenőrizte az ellenőrzési határidő alakulását, figyelemmel az értesítésekre, kapcsolódó vizsgálatokra, iratrendezési felhívásra, megállapítva a hatóság részéről a határidő megtartottságát, amelyet a felperes bizonyított tényekkel és rájuk vonatkozó jogszabályhelyekkel nem cáfolta meg. A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott - időpontok, eljárási cselekmények, jogszabályhelyek összevetése nélküli - általános tartalmú állítások, pl: „az ellenőrzés rendkívül jelentős elhúzódnása”, „hamis és megalapozatlan, hogy a kapcsolódó vizsgálatokat csak egymás után lehetett lefolytatni” jogsértést nem igazoltak, az Alaptörvény sérelmét sem.

- [46] 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.
- [47] Az ítélet tartalmazza az irányadó anyagi jogszabályokat, 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 - és okszerűen megindokolta a Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított, a keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését.
- [48] Vizsgálta és értékelte a felperes, a számlakibocsátó, az alvállalkozó, a felperes kapcsolt vállalkozása láncolatot, és a rendelkezésére álló bizonyítékoknak a Pp. 206.§ (1) bekezdése szerinti értékelésével állapította meg, hogy a hatóság részéről felperesnek az Art. 2.§ (1) bekezdésébe ütköző rendeltetésseljes joggyakorlása bizonyított, vonatkozásában az elvárható adózói gondosság tanúsítására nincs adat. Jogi álláspontja - amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy felperes a perrel érintett számlára jogsértő módon alapított adólevonási jogot - helyes jogi indokolással, közérthetően kifejtett, döntése részletesen megindokolt, amellyel a Kúria aggálytalanul egyet értett. Jogszabálysértést az elsőfokú ítéletben a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a Kúria a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján nem állapított meg. A felperes felülvizsgálati kérelme lényegében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányult, amely - ténybeli és jogszabályi alap hiányában - kizárt. Az elsőfokú bíróság döntése megfelel az uniós normáknak, és a nemzeti joggyakorlatnak is.
- [49] Az elsőfokú bíróság azt is helyesen fejtette ki (11. oldal), hogy az alperes részéről az adóbírság összegének mérsékelése nem változtatott az adókülönbözetet, adóhiányt eredményező, bizonyított tényeken alapuló megállapításokon. Az adózó részéről a nyilvántartások meghamisítása nem volt megállapított, ezért nem volt helye a 200%-os bírságmérték alkalmazásának. A továbbiakban az elsőfokú bíróság indokát adta az 50%-os bírságmérték mérlegeléssel történt meghatározása jogszerűségének is.
- [50] A Pp. 155/A.§ (3) bekezdése szerint az előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményező végzés és az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló kérelem elutasításáról rendelkező végzés ellen nincs helye külön fellebbezésnek. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal ellentétben az

elsőfokú bíróság ítéletében (12. oldal) részletes indokát adta annak, hogy az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezése iránti felperesi kérelmet miért nem teljesítette. Helytálló döntött akként, hogy a tények bizonyítottsága körében nem merült fel nemzeti norma értelmezésének szükségessége.

- [51] Az elsőfokú bíróság a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, a Pp. 213.§ (1) bekezdésének megfelelően minden keresetrészről döntött. Ítélete jogi indokolásában először az eljárási kifogásokat vizsgálta, majd az anyagi jogszabályok alkalmazásának jogszerűségét. Jogi indokolása részletes, pontos és közérthető, döntése nem terjedt túl a kereseti kérelmen (Pp. 215.§), a felperes ellentétes állítása konkrétumokat nem tartalmaz. A bizonyítékok bizonyítási súlyát minősítette, azokat egyenként és összességében értékelte (Pp. 206.§ (1) bekezdés), megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [52] 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

- [53] *Nem rendeltetésszerű joggyakorlás adólevonási jogot nem alapoz meg.*

Záró rész

- [54] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [55] A tárgyi illetékeljegyzési 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.
- [56] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2018. június 14.

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

