

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.645/2017/4.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Gyurán Ildikó bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (alperes címe.)

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 18.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. június 7-én kelt 29.K.31.522/2016/17. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 29.K.31.522/2016/17. számú ítéletét - eltérő indokolással - hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárásban felmerült költségüket a felek maguk viselik.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2011. október-december hónapokra áfa adónemben bevallás utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként - megismételt eljárás során - hozott határozatában a felperes terhére 1.978.000.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, kötelezte ezen összeg, továbbá 1.483.000.- forint adóbírság és 197.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az indokolás szerint a felperes a vizsgált időszakban műtrágya kereskedelemmel foglalkozott, az árut belföldről szerezte be és Romániába értékesítette.
- [2] A hatóság a felperes Közösségen belülrre történő értékesítéseit a bevallásban foglaltakkal egyezően határozta meg. A felperes a műtrágyát a számlák szerint a ... Zrt.-től, valamint az ... Kft.-től a (a továbbiakban: Kft.1.) vásárolta meg, a befogadott számlák áfa tartalmát levonásba helyezte. A Zrt. számláival kapcsolatban a hatóság megállapítást nem tett. Ugyanakkor a Kft.1. számláin szereplő termékek eredetét vizsgálva kiemelte, hogy az olyan társaságoktól fogadott be számlákat, melyektől a műtrágya igazoltan nem származhatott. A ... Kft. (a továbbiakban: Kft.2.) ügyvezetője a számlák kiállítását nem ismerte el, a hatóság megállapította, hogy a számlatömböt nem a Kft.2. vásárolta. Az ... Kft. (a továbbiakban: Kft.3.) a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, a társaság ügyvezetője nem tudott arról, hogy a cég műtrágya kereskedelemmel foglalkozott volna.
- [3] A Kft.1. tevékenységet a székhelyén nem folytatott, telephellyel, szállítóeszközzel nem rendelkezett, a bérelt raktárral kapcsolatban nem igazolt a társaság működése. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a Kft.1. részéről kiállított számlákban szereplő gazdasági események a számlákban szereplő felek között nem jöttek létre, ennek okán szükségtelen a felperes tudattartalmának vizsgálata.
- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. január 21-én kelt 2061240415. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az elsőfokú határozatban foglaltakkal egyezően rögzítette, hogy a felek között a számlák szerinti gazdasági események nem jöttek létre, szükségtelen az adózó tudattartalmának vizsgálata, mert számla szerinti gazdasági esemény hiányában az adózónak eleve tudomással kellett bírni arról, hogy a gazdasági események ténylegesen nem valósultak meg.

A kereseti kérelem

- [5] A felperes eljárási- és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül

helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az indokolásban felhívta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját; az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 5. § (1) bekezdését, 97. § (3)-(5) bekezdéseit; a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 2. § (3), 3. § (2) bekezdését; a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339/A. §-át, a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében (a továbbiakban: KMK vélemény) foglaltakat és az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) több döntését.

- [7] Hangsúlyozta, hogy az első- és másodfokú hatóság nem tisztázta azokat az ellentmondásokat, amelyek a felperesi előadás és a beszerzett nyilatkozatok, illetve a rendelkezésre álló, felperes által bizonyítékként becsatolt dokumentáció, valamint a tárgyi műtrágya szállítások bizonyított, igazolt teljesülése körében az eljárás során mutatkoztak. Megalapozatlanul állapította meg az alperes, hogy feltárta azokat a körülményeket, melyek alátámasztják az áfa levonás alapjául szolgáló számlák fiktivitását és azt, hogy a felperes tudta/tudhatta, hogy adókiájtászásra irányuló ügyletek részesévé vált. Nem vette figyelembe, hogy a műtrágya Magyarországról Romániába történő kiszállítása igazolt. Az alperes által alkalmazott levezetésből nem látható egyértelműen, hogy az ügyletek láncolatában hol valósult meg a tisztességtelen adóelőny.
- [8] Az elsőfokú bíróság az új eljárásra előírta, hogy a hatóságnak bizonyítania kell azon objektív körülmények fennállását, amelyek kétséget kizáróan alátámasztják, miszerint az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozott. A felperesi tudattartalom körében a tényállás további tisztázása érdekében az ellentmondások feloldása szükséges.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Érvelése szerint az ítélet sérti a Pp. 206. § (1), 221. § (1) bekezdését, mert a bíróság a bizonyítékokat iratellenesen, okszerűtlenül és logikai ellentmondást tartalmazó módon mérlegelte, a levont következtetése nem helytálló, a döntés téves jogértelmezésen alapul. Az ítélet ezt meghaladóan ellentétes az Áfa tv. 119. § (1) bekezdésével, 120. § a) pontjával, 127. § (1) bekezdésével, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésével és 165-166. §-aival.
- [10] Kifejtette, hogy a hatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, amelyről határozataiban részletesen számot adott, így iratellenes az ezzel ellentétes ítéleti megállapítás.

Bizonyított, hogy a Kft.1. számláin szereplő termékek nem a Kft.2.-től és nem a Kft.3.-tól származnak, a Kft.1. a vizsgált időszakban és azt megelőzően sem szerzett be műtrágyát.

- [11] A felperes törvényes képviselője Alina Vatca a Kft.1. részéről olyan személyeket nevezett meg eljáróként, akik nem voltak sem a Kft.1. ügyvezetői, sem alkalmazottai vagy tulajdonosai. A személyek eljárási jogosultságát meghatalmazás nem igazolta. A felperes nem győződött meg arról, hogy a számlakibocsátó részéről kapcsolattartóként megnevezettek mi alapján jártak el a Kft.1. nevében. Az adóhatóság helytállóan rögzítette, hogy a Kft.1.-től befogadott számlákon szereplő gazdasági események nem a számlákon szereplő felek között valósultak meg.
- [12] Iratellenes és megalapozatlan az az ítéleti megállapítás, hogy az alperes nem tisztázta azokat az ellentmondásokat, melyek a hatósági eljárás során felmerültek. Ezzel szemben a bíróság figyelmen kívül hagyta és nem értékelte megfelelően a hatósági eljárásban rögzített tényállást, a bizonyítékokat nem egyenként és összességében, hanem egyes bizonyítékokat kiragadva értékelt. Önmagában az a tény, hogy a felperes nem ellenőrizte a Kft.1. nevében eljáró személyek eljárási jogosultságát megalapozza, hogy tudnia kellett volna az adókijátszásról.
- [13] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felülvizsgálati kérelem részben alapos.
- [15] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdéseire figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [16] 2009-ben az áfa levonási jog tartalmi feltételeire irányuló rendelkezéseket a 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 168. cikke és az Áfa tv. 120. §-a, míg a formai feltételek szabályait az Irányelv 178. cikke és az Áfa tv. 127. §-a határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar Áfa tv. mellett az adott európai uniós norma, vagyis az Irányelv. Ebben a körben értékelendők még az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. §-ában és 166. §-ában írtak, valamint a KMK vélemény és az EUB irányadó döntései.
- [17] A Kúria rámutat, hogy az alperes 2016. január 21-én hozta meg másodfokú határozatát, így még nem vehette figyelembe a később közzétett KMK véleményben írtakat és az EUB C-446/15. számú ügyben (Signum ügy) hozott végzésében foglaltakat.
- [18] Az EUB a Signum ügy végzésében kifejtette, hogy az 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 héa csalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

- [19] A KMK véleményben a Kúria többek között hangsúlyozta, hogy amennyiben 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 (rendelkező rész 2. pont). 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 adókijátszásról, adócsalásról.
- [20] Az alperes határozatában azt állapította meg, hogy a Kft.1. által kiállított számlákban szereplő gazdasági események megvalósultak, de nem a felperes és a Kft.1. között, a műtrágyát a felperes mástól szerezte be. Ez azt jelenti, hogy az alperes a KMK vélemény rendelkező része 2. pontjában rögzített tényállást határozott meg.
- [21] A Kúriának először abban kellett döntenie, hogy helyesen fejtette-e ki az elsőfokú bíróság azt, hogy az adóhatóság nem bizonyította a számlákban szereplő gazdasági események megvalósulásának hiányát a felperes és a Kft.1. között.
- [22] Az EUB a C-324/11. számú ügyben (Tóth ügy) kimondta, hogy az adóalanyok azon joga, mely szerint az általuk fizetendő adókból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottértékadó-rendszer egyik alapelvét jelenti. Az adólevonás joga a hozzáadottértékadó-rendszer mechanizmusának szerves részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható (23., 24. pont).
- [23] Az EUB C-80/11. és C-141/11. számú egyesített ügyekben (Mahagében-Dávid ügy) hozott ítéletében kiemelte, hogy az uniós joggal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, mely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő héa összegből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását a miatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója, vagy ennek valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el anélkül, hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná, miszerint az érintett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylet az említett számlakibocsátója szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (50. pont). Ugyanakkor a 42.

pont szerint a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonás jogát biztosító előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Az 59. pont értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania azokat az objektív körülményeket, amelyek alapján az adólevonási jogot megtagadja.

- [24] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság minden releváns körülményre kiterjedő ellenőrzést végzett, melynek során iratokat szerzett be, kapcsolódó vizsgálatokat végeztetett, nemzetközi megkereséseket eszközölt és tanúkat hallgatott meg. A hatóság eleget tett az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdésében írt tényállás-tisztázási kötelezettségének, melynek során a 97. § (6) bekezdésének megfelelően a felperes javára szolgáló tényeket is feltárta. A jogerős ítélet fentiekkel ellentétes megállapítása nem tényszerű.
- [25] Az adóhatóság feltárta a felperes gazdasági kapcsolatait. Az elsőfokú határozat 9. oldalán szereplő ábra szerint a felperes a ... Zrt.-től és a Kft.1.-től vásárolt árut, melyet román gazdasági társaságoknak adott el. Önmagában az a tény, hogy a Romániába történő értékesítés körében az adóhatóság megállapítást nem tett, nem igazolja azt, hogy egyrészt a hatósági megállapítások ellentmondásosak, másrészt a Kft.1. által kiállított számlákban szereplő gazdasági események a felperes és a Kft.1. között jöttek létre.
- [26] A vizsgált számlákból következően a Kft.1. által a felperes felé számlázott árut a Kft.1. a Kft.2.-től és Kft.3.-tól szerezte be. Ezzel szemben az adóhatóság bizonyította, hogy a Kft.2. és Kft.3. a Kft.1.-nek műtrágyát nem értékesített, a Kft.1. a felperes felé csak számlákat bocsátott ki, az azokban szereplő termékértékesítést nem ez a társaság teljesítette. Az, hogy a felperes ügyvezetője - részben ellentmondásos nyilatkozataiban - állítja a termékértékesítések számlák szerinti megvalósulását, nem bizonyítja azt, hogy a felperes a Kft.1.-től vásárolt műtrágyát. A Kft.1.-nek bejelentett telephelye nem volt, ügyvezetője nyilatkozata szerint a vizsgált időszakban gabona- és autókereskedelemmel foglalkozott és egy konyhát üzemeltetett. A cég kereskedelmi tevékenységet ellátó alkalmazottakkal nem rendelkezett, nem igazolt az, hogy raktárt bérelt.
- [27] A Kft.2. ügyvezetője nem ismerte el a társaságének azt a számlát, melyet eladóként a Kft.1. részére a számla adatai szerint a Kft.2. állított ki. A számlát tartalmazó számlatömböt nem a Kft.2. vásárolta. A Kft.3. ügyvezetője tagadta, hogy műtrágyát értékesített volna a cég a Kft.1.-nek, a társaság végelszámolás alá került, iratanyaggal nem rendelkezett.
- [28] A Pp. 206. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli és meggyőződése szerint bírálja el.
- [29] A Kúria szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat okszerűtlenül,

részben a logika szabályaival ellentétesen mérlegelte, ezért ítélete sérti a Pp. 206. § (1) bekezdését. Az ítélettel írtakkal ellentétben az adóhatóság bizonyította azon objektív körülmények fennállást, melyek igazolják azt, hogy a felperes nem vásárolt műtrágyát a Kft.1.-től. Az általa a Kft.1. részéről befogadott számlákban szereplő gazdasági események nem közte és a Kft.1. között jöttek létre.

- [30] Határozata 45. oldalán a C/1. pontban az elsőfokú hatóság kifejtette, hogy a felek között a bizonylatolt gazdasági események nem jöttek létre, melynek okán szükségtelen az adózó tudattartalmának vizsgálata. Ugyanilyen tartalmú megállapítást tett az alperes határozata 19. oldalának nyolcadik bekezdésében.
- [31] Az EUB irányadó gyakorlatán is alapuló KMK véleményében a Kúria egyértelműen rögzítette, ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - főszabály szerint - vizsgálni szükséges, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiátszásról, adócsalásról. Ugyanis az adólevonási jog gyakorlása a KMK vélemény rendelkező rész 2. pontja szerinti tényállás fennállása esetén csak akkor tagadható meg, ha a számlabefogadó tudott vagy tudnia kellett volna az adókiátszásról, adócsalásról.
- [32] A felperes tudattartalmát az elsőfokú hatóság és az alperes - eltérő jogi álláspontjukra figyelemmel - nem vizsgálták, ezzel megsértették az Áfa tv. 120. § a) pontját.
- [33] A Kúria a fentiek alapján a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet - eltérő indokolással - hatályában fenntartotta.
- [34] Az adóhatóságot az új eljárása során köti a jelen ítélet rendelkező része és indokolása. Az új eljárás során köteles abból kiindulni, hogy a Kft.1. számláiban szereplő gazdasági események megvalósultak, de a műtrágyát a felperes nem a Kft.1.-től vásárolta. Az adóhatóságnak vizsgálnia és értékelnie kell a felperes tudattartalmát és ehhez képest döntenie szükséges arról, hogy a felperes tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiátszásról, adócsalásról. Ha a válasz igen, akkor a felperes adólevonásra nem jogosult, ellenkező esetben az áfát jogszerűen vonhatta le.
- [35] A felülvizsgálati bíróság utal arra, hogy a felperesi tudattartalom körében a felülvizsgálati kérelemben kifejtettek nem képezik az alperesi határozat részét, ezért azzal a Kúria érdemben nem foglalkozhatott.

Záró rész

- [36] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alkalmazásával tárgyaláson kívül bírálta el.
- [37] A felülvizsgálati kérelem részben alapos volt, ezért a felek viselik felmerült felülvizsgálati eljárási költségüket, szem előtt tartva a Pp. 81. § (1) bekezdésében foglaltakat.
- [38] Az alperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1)

bekezdés c) pontjára figyelemmel személyes illetéktelen, erre tekintettel a feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

- [39] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. május 23.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Gyurán Ildikó s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő