

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.684/2018/6.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter tanácselnök és előadó bíró; Dr. Sisák Péter bíró; Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Kelemen Tamás György ügyvéd

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

Az alperes képviselője: Dr. Nagy Gabriella kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási
és Munkaügyi Bíróság 46.K.31.608/2017/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
46.K.31.608/2017/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg - külön felhívásra - az
államnak 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati
eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél a 2014. január 1-től 2014.
szeptember 30-ig terjedő időszakra vonatkozóan általános forgalmi
adó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett,
és határozatával 101.554.000 Ft adókülönbötet állapított meg a
felperes terhére és ugyanekkora összegű általános forgalmi adó

megfizetésére kötelezte. A bírságalapot képező adóhiány után 143.849.000 Ft adóbírságot szabott ki, valamint 5.870.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

- [2] Az elsőfokú határozat megállapította, hogy a felperes egy mesterségesen, az adójogszabályok megkerülésével létrehozott számlázási lánc tagja volt. A résztvevők célja jogosulatlan adóelőny megszerzése, illetve szándékos adóelkerülés volt. A számlázási láncolatban műszaki cikkek Közösségen belüli beszerzése és az ahhoz kapcsolódó belföldi értékesítése tanúsítására több százmillió forint értékben bocsátottak ki számlákat, amelyek után a felszámított általános forgalmi adót a központi költségvetés részére nem fizették meg. A számlákat a felperes a ... M. Kft. felé bocsátotta ki, termékeket pedig összesen 7 társaságtól, a J. Kft.-től, a K. Kft.-től, az F. Kft.-től, a Gy. Bt.-től, a K. Kft.-től, a F. H. Kft.-től, és az E. Kft.-től szerezték be. A felperes a január-március közötti időszakra bevallását „nullás”, az április-június időszakra adóminimalizáló tartalommal nyújtotta be.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság által lefolytatott bizonyítás eredményeképpen megállapította, hogy a felperes és az említett gazdasági társaságok között a felperes által kibocsátott számlákon szereplő gazdasági események, a számlák szerinti módon és tartalommal nem történtek meg. A leszámlázott áruk származása, eredete ismeretlen, az ezen cégeknél való tényleges megléte, rendelkezésre állása nem volt igazolt. A számlakibocsátó társaságok a számlákon szereplők termékekkel ténylegesen nem rendelkeztek, azokat valójában sosem szerezték be, és azokat nem is értékesíthették. A kiállított számlák hiteltelenek voltak, nem képezhették adólevonási jog gyakorlásának alapját.
- [4] Az alperes 2188029409. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta, egyéb rendelkezéseit tekintve helybenhagyta. Az adózó terhére további 5.502.000 Ft előírásával 107.056.000 Ft adókülönbözetet és adóhiányt állapított meg, és az adóbírság összegét 146.600.00 Ft-ra, a késedelmi pótlék összegét 6.236.000 Ft-ra emelte fel.

A kereseti kérelem

- [5] A felperes az alperesi határozattal szemben keresetet terjesztett elő annak felülvizsgálatát kérve. Elsődlegesen arra hivatkozott, hogy a felek között a gazdasági események megtörténtek, a számlák által tanúsított ügyletek során értékesített áruk valóban léteztek. Ennek alátámasztása érdekében a következő bizonyítékokat terjesztette elő. Becsatolt 3 db nyomtatott fotót, amelyek állítása szerint bizonyítják, hogy az érintett műszaki cikkek léteztek és

rendelkezésre álltak. Hivatkozott a ... M. Kft.-nél lefolytatott leltárra, amely 812.390 Ft értékű készlet meglétét mutatta ki. Hivatkozott arra is, hogy árufelfoglalás során 12.984.000 Ft értékű műszaki cikket foglaltak le. Ugyancsak hivatkozott az ügyvezetők nyilatkozataira, amelyek arról számoltak be, hogy a számlák által tanúsított gazdasági események valóban végbementek.

- [6] Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte. Kijelentette, hogy az adóhatósági eljárás egyértelműen megállapította, hogy a számlázási láncolattal érintett ügyletekben nem volt áru, a felperes és vevői, illetve a felperes és a számlakibocsátók között nem történt valós gazdasági esemény. Rámutatott, hogy a vevők az árut a Közösség területéről ténylegesen beszerezték, azonban a belföldi értékesítésüket fiktív bizonylatokkal próbálták igazolni. A felperes által előterjesztett bizonyítékok az előbbieket nem vonják kétségbe különösen, mivel nem bizonyítják a kapcsolatot a vizsgált számlák szerinti termékértékesítések és a bizonyítékokon szereplő áruk között.
- [7] A felperes az alperesi ellenkérelemre reagálva úgy nyilatkozott, hogy az alperes álláspontja feltételezéseken alapult, azt tényekkel nem támasztotta alá. Kijelentette továbbá, hogy az általa csatolt bizonyítékokból kiderül, hogy az érintett vállalkozásoknál volt árukészlet.
- [8] 2018. január 8-i előkészítő iratában a felperes azt is előadta, hogy az első- és másodfokú adóhatósági eljárás jogsértő volt, mert a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2014. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 33. §-a szerinti ügyintézési határidőt túllépték.
- [9] A felperes az Európai Unió Bíróságának vonatkozó ítélezési gyakorlatára hivatkozva előadta, hogy az alperesnek a felperesi magatartás szubjektív elemeire vonatkozóan is kellett volna bizonyítást lefolytatnia. Mivel az alperes nem vizsgálta, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vesz részt, jogellenesen tagadta meg a felperestől az őt megillető adólevonási jog gyakorlását.
- [10] 2018. február 21-i nyilatkozatában az alperes kijelentette, hogy az eljárásra nem a Ket., hanem az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 128. § (1) bekezdésében foglalt ügyintézési határidő volt az irányadó, amelyet sem az első-, sem a másodfokú eljárás nem lépett túl. Kifogásolta, hogy a felperes a perben elkésetten hivatkozott az eljárási jogszabálysértésre. Azt is előadta, hogy mivel objektív módon bizonyította, hogy a vizsgált számlákkal igazolt gazdasági események a számlák szerinti módon nem jöttek létre, nem kellett

vizsgálnia a felperes tudatállapotát.

Az elsőfokú ítélet

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.

- [12] A jogerős ítélet megállapította, hogy az alperes eleget tett az Art. 97. §-ában meghatározott tényállás tisztázási kötelezettségének, és a megállapított tényállásból helyesen következtetett arra, hogy a számlákon szereplő gazdasági események a számlák szerinti módon nem történtek meg.

- [13] Az ítélet indokolásában rámutatott arra, hogy a felperes által befogadott és kibocsátott számlák által tanúsított gazdasági események nem jöttek létre a számlákban szereplő személyek között és a számlákban szereplő módon, amelyet az alperes objektív körülményekre vonatkozó bizonyítékokkal hitelt érdemlő módon bizonyított is. A bíróság szerint a felperes tevékenysége egyedül számlák kibocsátására és befogadására korlátozódott, így az alperes jogszerűen tagadta meg a felperes adólevonási jogának gyakorlását, valamint jogszerűen alkalmazta vele szemben a kapcsolódó jogkövetkezményeket.

- [14] A jogerős ítélet hivatkozott az Európai Unió Bírósága által kialakított, az adólevonási jog gyakorolhatóságára vonatkozó ítélkezési gyakorlatra reflektáló 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakra, amelynek alapján elutasította, hogy az alperesnek a bizonyítást a felperesi magatartás szubjektív elemeire, nevezetesen a felperes tudatállapotára is ki kellett volna terjesztenie. Megállapította, hogy amennyiben a számlák által igazolt gazdasági esemény nem valósult meg, és ezt az adóhatóság bizonyítja is, fogalmilag kizárt és jogilag nem is megengedett, hogy az adóhatósági bizonyítás külön kiterjedjen az adózó tudatállapotára.

- [15] A felperesi magatartás bizonyítása kapcsán a jogerős ítélet a következőket állapította meg. Értékelése szerint az alperes a K. Kft., a Ke. Kft., az F. Kft., és a Gy. Bt. vonatkozásában hitelt érdemlően bizonyította, hogy ezek a vállalkozások nem rendelkeztek a vizsgált számlák által tanúsított gazdasági események megvalósításához szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, nem tudták konkrét, ellenőrizhető információkkal igazolni, hogy a szóban forgó termékértékesítések valóban megtörténtek-e, valamint az is bizonyított volt, hogy a vizsgált számlák kiegyenlítéséhez szükséges pénzeszközökkel az adott időszakban nem rendelkeztek. Az alperes a felperes vonatkozásában is objektív módon bizonyította, hogy az nem rendelkezett a szükséges személyi és tárgyi

feltételekkel, nem volt pénzügyi alapja beszerzései finanszírozására, és hogy beszerzések hiányában árut sem tudott értékesíteni.

- [16] A bíróság rámutatott arra, hogy a felperes által előterjesztett bizonyítékok nem tudták cáfolni az alperesi ténymegállapítást és tényértékelést. Kijelentette, hogy az arra vonatkozó felperesi bizonyítékok, hogy a láncolatban részt vevő vállalkozások rendelkeztek bizonyos mennyiségű műszaki cikkel, nem igazolják, hogy a vizsgált számlák által tanúsított konkrét gazdasági események a számláknak megfelelő módon megvalósultak. Azt sem tartotta kellőképpen bizonyítottnak, hogy a felperes által előadottak szerint a felperes rendelkezésére álló pénzeszközök valóban a rendelkezésére álltak-e, illetve hogy azok elegendők lettek volna-e a befogadott számlák kiegyenlítésére. A bíróság értékelésében az eljárás során megtett tanúvallomások nem tudták kétségbe vonni az alperes által objektív módon, hiteles okiratokkal feltárt tényeket.
- [17] A jogerős ítélet megállapította, hogy a felperes hivatkozását az eljárási jogszabálysértésekre elkésetten terjesztette elő, így azt érdemben nem vizsgálhatta.

A felülvizsgálati kérelem

- [18] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, valamint új eljárás lefolytatását kérte.
- [19] A felperes kérelmében előadta, hogy a jogerős ítélet megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3. § (3) bekezdésében foglaltakat, mivel a bíróság olyan módon oktatta ki a feleket a bizonyítási teher vonatkozásában, hogy nem vette figyelembe, hogy elsődlegesen az alperes lett volna bizonyítani a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságát. Álláspontja szerint, mivel az alperes az adóhatósági eljárásban nem tett eleget tényállás tisztázási és megállapítási kötelezettségének, a bíróságnak az alperest és nem a felperest kellett volna felhívnia arra, hogy terjesszen elő bizonyítást. Ugyancsak előadta, hogy ez a tévedés alapvetően befolyásolta az eljáró bíróságot határozata meghozatalában, hiszen bizonyítás nélkül fogadta el az alperes által megállapított tényállást.
- [20] A felperes másodsorban előadta, hogy a jogerős ítélet nem terjedt ki a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre és ezzel megsértette a Pp. 213. § (1) bekezdését. Rámutatott, hogy az ügyben tartott első tárgyaláson megváltoztatta kereseti kérelmét. További

jogsértésként arra hivatkozott, hogy az alperes elmulasztotta az ügy jogszabályban előírt határidőn belüli elintézését. A jogerős ítélet pedig tévesen és iratellenesen hivatkozott arra, hogy a felperes ezen kereseti kérelmét elkésetten terjesztette elő. Így az ítélet jogellenesen mulasztotta el annak érdemi elbírálását.

- [21] A felperes a felülvizsgálati kérelem 17. pontjában arra hivatkozott, hogy az adóhatósági vizsgálat egyértelműen nem állapította meg, hogy a számlákkal igazolt gazdasági események nem történtek meg. Egyedül bizonyos visszaadásokat tudott feltárni, amelyeket aztán az adózó terhére értékelt. Ezek mellett elmulasztotta, hogy figyelembe vegye az adózó javára feltárt tényeket és körülményeket, valamint elutasította a felperes tanúk meghallgatására tett indítványát, amely tanúvallomások alátámasztották volna a felperesi álláspont valószerűségét. Általában véve az alperes elmulasztotta tényekkel és bizonyítékokkal alátámasztani álláspontját, az általa összegyűjtött bizonyítékokat szubjektív módon értékelte, és a tényállást sem tisztázta minden kétséget kizáróan.
- [22] A konkrét bizonyítékokkal kapcsolatban a felperes előadta, hogy azon alperesi ténymegállapítás, hogy a felperes nem rendelkezett kellő pénzeszközökkel a vizsgált gazdasági események lebonyolítására, nem alkalmas az adózói visszaélés bizonyítására. Álláspontja szerint a források hiánya nem bizonyítja a kiállított számlák fiktív voltát. Egyedül azt a következtetést lehetett volna levonni belőle, hogy az adózó nem tudta rendezni a beszerző társaságok felé fennálló kintlévőségeit. Előadta továbbá, hogy a keresetéhez csatolt bizonyítékok alapján valószínűsítette, hogy az érintett gazdasági társaságok rendelkeztek árukészlettel, és hogy az alperes tévesen vonta le azt a következtetést, hogy az árukészlet megléte önmagában nem bizonyítja, hogy a szóban forgó termékek a vizsgált számlák által tanúsított gazdasági eseményekhez kapcsolódtak volna. Kijelentette továbbá, hogy az adóhatóság által feltárt tényállást és bizonyítékokat ütköztetni kellett volna a felperes által indítványozott tanúvallomásokkal, amely utóbbiak meg tudták volna cáfolni az adóhatósági megállapításokat.

- [23] Az alperes nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [24] A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.
- [25] A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül.

- [26] A felülvizsgálati kérelem először arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 3. § (3) bekezdésének megsértésével oktatta ki a feleket a rájuk vonatkozó bizonyítási teherről.
- [27] A Kúria megállapította, hogy a Pp. hivatkozott rendelkezésének célja, hogy a fél a bizonyítási indítványait a jóhiszemű és célszerű pervitel követelményeinek megfelelően tudja előterjeszteni. A tájékoztatásnak az előterjesztett kereseti követelésekhez kell illeszkednie és a megállapíthatóan bizonyítandó tényekre kell vonatkoznia.
- [28] A felperes kereseti kérelme arra vonatkozott, hogy az alperes által az összegyűjtött bizonyítékok alapján megállapított tényekkel és azok értékelésével szemben a vizsgált számlák által tanúsított gazdasági események ténylegesen és bizonyíthatóan, a számlákban foglalt módon megvalósultak. A becsatolt bizonyítékokkal a felperes azt az állítását kívánta alátámasztani, hogy az alperes bizonyítása nem terjedt ki minden lényeges tényre és körülményre. Arra az állítására vonatkozóan, hogy az alperes álláspontja feltételezésekben alapult és tényekkel nem volt alátámasztva a felperes a csatolt bizonyítékokra való hivatkozáson túl érdemben nem nyilatkozott.
- [29] A fentiek alapján a Kúria megállapította, hogy a bíróság eljárása nem sértette meg a Pp. 3. § (3) bekezdését, mikor a bizonyítási teherről olyan módon tájékoztatta a feleket, hogy a felperesnek kell állításait bizonyítékokkal alátámasztani. Annak ellenére, hogy a felperes vitatta az alperesi bizonyítás teljeskörűségét és megalapozottságát, a perben elsődlegesen őt terhelte bizonyítási kötelezettség.
- [30] A Kúria megállapította továbbá, hogy a felperes az adóhatósági eljárás az ügyintézési határidő túllépése következtében megállapítható jogszabálysértő voltára a rendelkezésére álló határidőn kívül, elkésztetten hivatkozott. Mivel az eljárási jogszabálysértésre történő hivatkozás a Pp. 335/A. § (1) bekezdése értelmében az adóhatósági határozat olyan önálló elemét érintette, amelyet a felperes a keresetében nem támadott, azt a felperes jogszerűen csak a keresetindításra nyitva álló határidő alatt tehetette volna meg. Az első tárgyaláson erre vonatkozóan tett felperesi nyilatkozat nem helyettesíthette a törvényes határidőn belül benyújtott kereseti kérelmet.
- [31] A Kúria osztotta a jogerős ítélet értékelését, hogy az alperes objektív bizonyítékok segítségével hitelt érdemlő módon bizonyította, hogy a vizsgált számlák által tanúsított gazdasági események nem jöttek létre a számlákban szereplő személyek között és a számlákban szereplő módon. Az adóhatósági eljárás kellőképpen feltárta és bizonyította, hogy a számlázási láncolatban részt vevő

vállalkozások nem rendelkeztek a vizsgált számlák által tanúsított gazdasági tevékenység elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel. Azt sem tudták bizonyítani, hogy a számlák által tanúsított konkrét termékértékesítések ténylegesen megtörténtek. Az adóhatóság nem általában szabálytalanságokat vizsgált és értékelt, hanem azt bizonyította objektív eszközökkel, hogy az érintett vállalkozások nem bonyolíthatták le a számlák által tanúsított gazdasági eseményeket a számlák szerinti módon.

- [32] A Kúria értékelése szerint a felülvizsgálati kérelemben előterjesztettek nem tudták cáfolni az jogerős ítélet megállapításait. Az alperes objektív bizonyítékon alapuló ténymegállapítását nem vonja kétségbe az a bizonyítékokkal alátámasztott állítás, hogy az érintett gazdasági társaságok rendelkeztek bizonyos árukészlettel. A számlákon szereplőkhöz képest hasonló vagy hasonló jellegű áruk megléte önmagában nem bizonyítja azt, hogy a számlák által tanúsított konkrét termékértékesítések megtörténtek volna. Az alperesi bizonyítás megalapozottságát az sem befolyásolja, hogy az alperes által indítványozott tanú a személyi és tárgyi feltételek meglétéről, valamint a vizsgált gazdasági események tényleges megtörténtéről nyilatkozott volna. Az ilyen tartalmú tanúvallomás önmagában nem cáfolja az alperes ugyanezen körülmények vonatkozásában tett, objektív bizonyítékokkal alátámasztott értékelését. Az alperes ugyancsak megalapozottan hivatkozott arra a vizsgált számlák valódiságának értékelése során, hogy a felperes egyebek mellett nem rendelkezett kellő pénzeszközökkel a számlák által tanúsított gazdasági események lebonyolítására.

Záró rész

- [33] A pernyertes alperesnek a felülvizsgálati eljárásban nem merült fel költsége, ezért annak viseléséről a Kúriának nem kellett döntenie.
- [34] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a pervesztes felperest.
- [35] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. A Kúria a

felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2019. január 31.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök és előadó bíró; Dr. Sisák Péter
sk. bíró; Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**