

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.719/2018/4.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Molnár Angelika ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Kovács Orsolya jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős ítélet: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. október 08. napján kelt 11.K.27.480/2017/21. számú végzésével kijavított, 2018. augusztus 28. napján kelt 11.K.27.480/2017/19. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság kijavított 11.K.27.480/2017/19. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 250.000 (azaz kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 2.159.400 (azaz kettőmillió-egyszázötvenkilencezer-négyszáz) 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 01. – 2013. június 30. közötti időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. január 11. napján kelt határozatával a felperest 21.594.000 Ft adókülönbözet, 10.497.000 Ft adóbírság és 2.842.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2016. május 2. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 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) bekezdés rendelkezései alapján hozta meg.
- [4] Indokolása szerint a felperes 2012. január 9-ei, és 2012. március 28-ai teljesítési dátummal kétszer 6.9950.000 Ft + áfa összegben fogadott be számlát az O.M. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsától.), az áfa-t analitikájában szerepeltette és levonásba helyezte.
- [5] A felperes továbbá 72.000.000 Ft + áfa összegben fogadott be számlákat a P. P. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó2.). A számlákra adólevonási jogot gyakorolt.
- [6] Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy a számlák szerinti gazdasági események megvalósultak, azonban nem nyert bizonyítást, hogy azok a számlákban foglalt felek között történtek volna meg, ezért a számlakibocsátók hiteltelen számláira az adólevonás joga nem alapozható.

A kereseti kérelem

- [7] A felperes keresetében a határozatoknak elsődlegesen a megváltoztatását, és a fizetési kötelezettségei törlését, másodlagosan hatályon kívül helyezését, és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [8] Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást teljes körűen nem tárta fel, nem bizonyított tények alapján meghozott határozata jogsértő. A valóságban megtörtént gazdasági események alapján jogszerűen gyakorolta adózói jogait.

Az elsőfokú határozat

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [10] Indokolása szerint az adóhatóság határozata az eljárási és

anyagi jogszabályoknak megfelelően jogszerű, a tényállást teljes körűen feltárta, a keresetben megjelölt jogszabálysértéseket nem valósította meg.

A felülvizsgálati kérelem

- [11] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és kereseti kérelme teljesítését kérte.
- [12] Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 1.§ (7) bekezdés, 2.§ (1) bekezdés, 97.§ (3)-(6) bekezdések, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50.§ (1) bekezdés, 58.§ (1) bekezdés, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdés, 221.§ (1) bekezdés, 336/A.§ (1) bekezdés, 3.§ (3) bekezdés, 177.§, 22.§, 213.§, 215.§, 339.§ rendelkezéseit, az Áfa tv. alkalmazott jogszabályhelyeit.
- [13] Állította, hogy az eljáró bíróság nem teljes körűen feltárt tényállásra, jogszabálysértő megállapításokra, téves jogértelmesre és kirívóan okszerűtlen következtetésekre alapozta azt a megállapítást, amely szerint a felek között a számlán szereplő gazdasági események nem jöttek létre, a felperes nem tanúsította az elvárható körültekintést és tudottan, szándékosan csalárd számlázási láncolat kiépítése mellett arra törekedett, hogy magasabb összegű adót helyezzen levonásba, valamint magasabb összegű támogatást igényeljen. A felperes felülvizsgálati kérelme 1. és 2. pontjaiban számlakibocsátónként részletezte, hogy szerinte a rendelkezésre álló bizonyítékok jogszerű adózói magatartását igazolják.
- [14] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [16] Elsődlegesen kiemeli a Kúria, hogy a jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262.).
- [17] A továbbiakban rögzíti a Kúria, hogy a bíróság a polgári ügyek körében felmerült jogvitát erre irányuló kérelem esetén bírálja el, feladata a jogvitákban a felek jogainak érvényesítése. A bíróság a felek által előterjesztett

kérelmekhez és jognyilatkozatokhoz kötve van (Pp. 2.§ (1) bekezdése, 3.§ (1)-(2) bekezdései), a keresetről a per érdemében ítélettel határoz, az írásbafoglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását (Pp. 212.§ (1) bekezdés, 220.§ (1) bekezdés d) pont). Az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, azonban a döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen (Pp. 213.§ (1) bekezdés, 215.§).

- [18] A Kúria a közigazgatási határozatok, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírálta (Pp. 213.§ (1) bekezdés), rendelkezését részletesen megindokolta, a bizonyítékok helyes értékelésével (Pp. 206.§ (1) bekezdés), megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [19] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a hatóság bizonyítási eljárását, a beszerzett bizonyítékok értékelését, és a Pp. 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelő jogi indokolású, helytálló döntéssel azt állapította meg, hogy felperes az adóhatóság eljárásában az Art.-nek az ügy érdemi elbírálására kiható megsértését, azaz eljárási jogszabálysértést nem bizonyított, amely miatt a határozatok hatályon kívül helyezéséről nem rendelkezhetett.
- [20] A felperes adózásának anyagi jogi értékelése során alkalmazandó 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 ellenőrzés folyamán a tényállást, így adózónak az adótörvényekben, jelen ügyben az Áfa tv. 120.§ a) pontjában, 127.§ (1) bekezdés a) pontjában foglaltakat megsértő

magatartását az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani (Art. 97.§ (4) bekezdése), az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket kell figyelembe vennie, minden bizonyítékot súlyának megfelelően kell értékelnie, és döntését valóságghű tényállásra alapozhatja (Ket. 2.§ (3) bekezdés). A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátók határozatokban megjelölt számlái nem hiteles bizonylatok, nem nyert bizonyítást, hogy a gazdasági események a számlán szereplő adattartalommal a valóságban megtörténtek volna. A határozatokkal szembeni jogorvoslat (Art. 143.§ (1) bekezdés) közigazgatási perben a felperesnek biztosított volt.

- [23] 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 keresetét bizonyítania kellett, az alperes (bizonyítékokon alapuló) megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, és az általa befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyíthatatlansága okán elutasította.
- [24] 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.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye [Pp. 275.§-ának (1) bekezdése].
- [25] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítotttsága 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.
- [26] Kiemeli a Kúria, a felperesnek a keresetét bizonyítási eszközökkel bizonyítania kellett, sem a kúriai ítéletekre, sem az EUB joggyakorlatára való hivatkozás nem bizonyítékok előtárása, nem azok részletes ismertetése és nem annak előadása, hogy bizonyító erejüknél fogva mit bizonyítanak. A felperes bizonyítási eszközökkel (Pp. 166.§ (1) bekezdés) a

keresetét nem bizonyította, így azok igazolatlan féli előadások maradtak.

- [27] Az elsőfokú bíróság 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. Az ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette részletesen a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat. 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 és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését.
- [28] Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a számlán feltüntetett adattartalommal - a felperes által tudottan, ismerten - nem valósult meg a gazdasági esemény, okszerűen, közérthetően, a bizonyítékok logikus érvelésével fejtette ki.
- [29] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság ítéletét pontokba (I., II.) rendezte, mindkét számlakibocsátóra külön-külön rögzítette a határozati megállapításokat, a keresetrészeket és döntésének jogi indokait. A Pp. 206.§ (1) bekezdésének eleget téve nagyon részletesen elemezte a bizonyítékokat egyenként, illetve az összetartozókat tételesen vizsgálva, bizonyítási súlyuk minősítése az összevetéseik alapján gondosan kidolgozott.
- [30] Az alperes helybenhagyta az elsőfokú határozatot, és mivel minden jogszabályt, amelyet a jogerős ítélet irányadóként megjelölt, az adóhatározatok tartalmazznak, az elsőfokú bíróság a Pp. 215.§-át nem sértette meg, a kereseti kérelmen nem terjeszkedett túl döntéshozatala során.
- [31] A felperes felülvizsgálati kérelme ténylegesen a bizonyítékok felülvizsgálatára irányult. A Kúria jogkérdésben dönt, arról határozhatott, hogy az elsőfokú ítélet jogszerű-e a bizonyítékok értékelése körében, és mivel az elsőfokú bíróság a Pp. minden előírását törvényesen teljesítette, jogszabályi lehetőség hiányában a bizonyítékok felülvéleményezésének nem volt helye. A Kúria az elsőfokú döntéssel aggálytalanul egyet értett, indokolása megismétlést nem igényel, kiegészítésre nem szorul, a jogerős ítélet az eljárási és anyagi jogszabályoknak teljes körűen megfelelt.
- [32] A Kúria az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítása

- érdekében az Áfa tv. 120.§ a) pontja értelmezéséről megalkotott 5/2016.(IX. 26.) KMK véleménye szerint:
- [33] 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 adókiátszásról, adócsalásról.
 - [34] 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.
 - [35] 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.
 - [36] Az EUB C-446/15. számú (Signum Alfa Sped Kft. ügye), C-8011. és C-142/11. számú (Mahagében Kft. és Dávid egyesített ügy), a C-324/11. számú (Tóth ügy) ítéleteiben, illetve e KMK véleményben foglaltaknak megfelelően vizsgálta az adóhatóság és a kereset alapján az elsőfokú bíróság a számlabefogadó-felperes tudattartalmát, részletesen elemezte az adózói magatartását, és helytállóan állapította meg: az alperes bizonyított tényeken alapulóan igazolta, hogy a felperes tudott az adókiátszásról.
 - [37] 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

[38] *Adózói magatartásáért az adózó felelősséggel tartozik.*

Záró rész

- [39] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [40] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről 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.
- [41] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2019. február 14.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk.bíró