

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.039/2019/6.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Hegyeshalmi Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Hegyeshalmi Zoltán ügyvéd)

Az alperes: benyújtó

Az alperes képviselője: dr. Tarcsi Csaba kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. október 10. napján kelt 10.K.27.565/2017/33. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.565/2017/33. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2235067738 számú határozatát - az elsőfokú határozatra kiterjedően - hatályon kívül helyezi és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 3.280.000 (azaz hárommillió-kettőszáznolcvanezer) forint elsőfokú és 1.640.000 (azaz egymillió-hatszáznegyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2014. január - március hónapokban (a továbbiakban: vizsgált időszak) befogadta a T. S. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó) alumínium öntvény értékesítésről kiállított 29 db számláját, és azok 108.236.000 Ft általános forgalmi adó (áfa) tartalmát bevallásában levonási joga alapjául szerepeltette.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a vizsgált időszakra áfa adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján a 2017. április 28-án hozott határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére 108.006.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 107.998.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, és kötelezte a felperest az adókülönbözet, 215.996.000 Ft adóbírság és 8.865.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2017. augusztus 21-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. év CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127.§ (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számtv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére és 166. § (2) bekezdésére alapította.
- [4] Indokolása szerint a felperes adólevonási jogát visszaélésszerűen gyakorolta, mert fiktív számlázási láncolat működtetésében vett részt annak érdekében, hogy a Közösség más tagállamából származó termékek beszerzésére eső áfa megfizetése alól mentesüljön, ezáltal korábbi, azóta megszűnt gazdasági társasággal szemben fennállt követeléséhez hozzájusson. Megállapította, hogy a számlakibocsátó nem végzett gazdasági tevékenységet, azonban a számlákon szereplő termékek beszerzésének megtörténtét, illetve továbbértékesítését nem vitatta.
- [5] Megállapításait a felperes törvényes képviselőjének nyilatkozataira, a számlakibocsátó kapcsolódó vizsgálatára, továbbá a vádhatóság tájékoztatására, a felperes ügyvezetője és más személyek ellen folyó büntetőeljárás vádiratára, és az annak keretében beszerzett igazságügyi szakértői véleményre alapította.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [6] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.
- [7] Eljárásjogi jogszabálysértésként állította, hogy az alperes az

Art. 5/A. § (1) bekezdésének és 138. § (1) bekezdésének sérelmével a rá irányadó ügyintézési határidőt túllépte, a határozatában nem helyesen tüntette fel a megbízólevél számát, az elsőfokú hatóság 635 napon keresztül olyan kapcsolódó vizsgálatokat folytatott, amelyek ügyével nem hozhatók összefüggésbe, ezáltal megsértette az Art. 104. § (1) bekezdését, továbbá nem tartotta be az adólevonási jog egységes eljárásrendjére vonatkozó 3012/2017 NAV-NGM útmutatóban foglaltakat.

- [8] Anyagi jogszabálysértésként arra hivatkozott, hogy az adóhatóság nem tárta fel működési körülményeit, a láncolat pénzmozgásait, figyelmen kívül hagyta a számlák ellenértékének átutalással történő megfizetését, saját adatbázisából, illetve a számlakibocsátó lefoglalás által nála őrzött iratanyagából megállapítható tényeket, a számlakibocsátóval szerződéses kapcsolatban álló logisztikai társaságnál lefolytatott helyszíni szemle eredményét, a szállítmányokhoz kapcsolódó hajórakjegyeket. Jogszabálysértően értékelte bizonyított tényként a vádiratban foglaltakat, ezáltal megsértette az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdésében foglalt ártatlanság vélelmét. Az alperes határozatát nem bizonyítékokra, hanem a vádirat hipotézisére alapította.
- [9] A felperes a per során semmisségi kifogást terjesztett elő a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 121. § (1) bekezdése alapján arra hivatkozva, hogy az alperes határozatában nem tüntette fel, hogy a kiadmányozó a hatáskör gyakorlója „nevében és megbízásából” járt el.
- [10] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglaltak alapján.

Az elsőfokú határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [12] Megállapította, hogy az adóhatóság a fellebbezési eljárásra irányadó eljárási határidőt, a kiadmányozásra, továbbá a kapcsolódó eljárásra vonatkozó szabályokat nem sértette meg, a határozata indokolása logikus és konzekvens, a számlakibocsátónál feltárt hiányosságoknak csupán annyiban volt jelentőségük, hogy a felperes partnerének oldaláról sem volt bizonyítható a számlák szerinti teljesítés. A büntetőeljárás adatainak felhasználása nem volt jogszabálysértő, a megbízólevél számának elírása a határozat érdemére nem hatott ki.
- [13] Az ügy érdemét illetően megállapította, hogy a számlakibocsátó nem folytatott gazdasági tevékenységet, a bejelentett alkalmazottja „anyagi jogi” meghatalmazással ügyei vitelére nem rendelkezett, így a számlakibocsátó rendelkezési jogot sem

szerezhetett a termékek felett, valós gazdasági esemény ezért nem valósult meg. A felperes által hivatkozott helyszíni szemle a vizsgált időszakot követően zajlott, az ott rögzítettek is alátámasztják a vádiratban foglalt megállapítást, mely szerint az alumíniumtermékek a cseh T. P. s.r.o.-tól származtak. Az ellenértékük megfizetését az alperes a per során elismerte, azonban ennek ténye nem befolyásolja helytálló megállapítását, hogy számlák tartalmilag hiteltelenek. A felperes a csalárd magatartásról tudott, amit a vádirat bizonyít.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet és az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, másodlagosan emellett az alperes új eljárásra kötelezését kérte.
- [15] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdését, az Art. 1. § (7) bekezdését, 2. § (1) bekezdését, 100. § (4) bekezdését, a Ket. 2. § (3) bekezdését, 50. § (6) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 324. § (1) bekezdését, 164. § (1) bekezdését, 336/A. § (2) bekezdését, 339.§ (1) bekezdését, 339/B. §-át, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdését, 120. §-át, 150. §-át, és ellentétes az Európai Unió Bírósága (EUB) [C-255/02. Halifax, C-425/06. Part-Service, C-80/11. és C-142/11. Mahagében-Dávid, C-324/11. Tóth, C-446/15. Alfa Signum Sped] és a Kúria [5/2016. (IX.26.) KMK vélemény] joggyakorlatával.
- [16] A felperes a felülvizsgálati kérelmében is fenntartotta semmisségi kifogását.
- [17] Előadta továbbá, hogy a számlák az adólevonási jogát megalapozzák, amely gyakorlását nem lehet azok tartalmi hitelességéhez kötni, a Számtv. tartalmi hitelességre vonatkozó rendelkezései nem relevánsak. A számlakibocsátónál feltárt hiányosságok arra nem hatnak ki, és az ügyleteket önállóan kellett volna vizsgálni. A számlakibocsátó a valós működés látszatát keltette, a szabálytalanságokat, így azt, hogy nem ő teljesít, nem ismerhette fel. A számlakibocsátó alapításában nem vett részt, ügyvezetőjével kötötte meg a szerződést, a törvényes képviselő ekkor az ügyleteknél később eljáró munkavállalóját bemutatta, akinek eljárási jogosultságát a beszerzett helyszíni szemle jegyzőkönyve is igazolja. Az ügyletek teljesültek, a perben az alperes is elismerte az ellenérték átutalással való megfizetésének tényét. A számlakibocsátó iratanyaga az adóhatóság rendelkezésére állt egy korábbi vizsgálat miatt. A kapcsolódó vizsgálatok eredményét a hatóság nem ismertette, az ezzel ellentétes ítéleti megállapítás valótlan.

- [18] Az elsőfokú bíróság a perbeli bizonyítás szabályait jogszabálysértően alkalmazta, nem kötelezte az alperest a megalapozatlan határozati tényállása bizonyítására, a számlakibocsátó kapcsolódó vizsgálatának adatait tévesen értékelte. Jogsértően vette figyelembe a vádiratot bizonyítékként, és nem jelölte meg azokat a bizonyítási eszközöket, amelyek alapján a számlakibocsátó adókijátszó magatartásáról tudott, vagy tudhatott. Mindezek folytán jogsértő ítéletet hozott.
- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [21] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértéssel hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e.
- [22] A Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Bizonyítás felvételének nincs helye. A bizonyítékok téves, okszerűtlen értékelése, illetve a bizonyítás szabályainak megsértése jogszabálysértést valósít meg, ezért erre irányuló kérelem esetén a rendkívüli jogorvoslat során mindez vizsgálat tárgya lehet.
- [23] A Kúria ennek előrebocsátása mellett elsőként a felperes semmisségi kifogását vizsgálta, amelyet arra alapított, hogy az alperes határozatán nem tüntette fel, hogy a kiadmányozó a hatáskör gyakorlója „névében és megbízásából” járt el.
- [24] A Ket. 72. § (1) bekezdés f) és g) pontja szerint a határozatnak tartalmaznia kell - egyebek mellett - a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadmányozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával, továbbá a döntés kiadmányozójának aláírását és a hatóság bélyegzőlenyomatát.
- [25] A közigazgatási döntés semmisségéről szóló 1/2019. Közigazgatási-munkaügyi-polgári jogegységi határozat szerint a Ket. 72. § (1) bekezdés f) és g) pontjának megsértését a bíróság erre irányuló kereset alapján vizsgálhatja, az nem semmisségi ok. Az elsőfokú bíróság ezért jogszerűen állapította meg, hogy a keresettel támadott közigazgatási döntés nem semmis. A felperes keresetlevelében ezt a jogszabálysértést nem jelölte meg, a Pp. 335/A. § (1) bekezdése szerint a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson

[141. § (1) bek.] változtathatta meg, azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehetett volna kiterjeszteni. A megjelölt eljárási jogszabálysértés elbírálására ezért nem volt törvényes lehetőség.

- [26] A Kúria az ügy érdemét érintően rögzíti: az alperes határozatát arra alapította, hogy a felperes fiktív számlázási láncolat működtetésének aktív résztvevőjeként adólevonási jogát visszaélésszerűen kívánta gyakorolni. A felperes keresetében azt állította, hogy az alperes nem bizonyította határozati megállapításait, és - egyéb eljárási jogsértések mellett - jogszabálysértően a vádiratban foglaltakat átvéve vitatta el adólevonási jogát.
- [27] A felperes keresete alapján így az elsőfokú bíróságnak - az eljárási jogsértések elbírálása mellett - azt kellett volna vizsgálnia, hogy az alperes megállapításait bizonyította-e. A vizsgálat keretében értékelnie kellett volna a közigazgatási eljárásban szerzett és felhasznált bizonyítékokat. Ezen kötelezettségét azonban nem teljesítette, így - a kereseti hivatkozás ellenére - nem észlelte, hogy az alperes döntése - meghatározóan a vádiraton alapul. A büntetőeljárás során keletkezett vádirat a Pp. 195. § (1) bekezdése értelmében azonban csak azt bizonyítja, hogy az abban szereplő cselekmények miatt a vádlottak ellen vádat emeltek, és nem alkalmas annak bizonyítására, hogy az abban szereplő cselekmények az ott írtak szerint a valóságban meg is történtek. A vád bizonyítása a bíróság előtt történik. Ennek megfelelően a vádiratban szereplő tényállás átvétele nem helyettesítheti a közigazgatási döntés bizonyítékokkal való alátámasztását, vagyis az adóhatóságot nem mentesíti a határozatában foglalt megállapításai bizonyításának kötelezettsége alól. Maga a vádirat is felsorolja, hogy az egyes pontjait milyen bizonyítékokra alapozza az ügyészség. Ezeket azonban az adóhatóság nem szerezte be, így döntése nem bizonyított tényeken alapul.
- [28] Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítást a felperes indítványai alapján ugyan kiegészítette (tanúkat hallgatott meg és okiratokat szerzett be), de az általa szerzett bizonyítékokat - a helyszíni szemle jegyzőkönyvén kívül - nem értékelte, és nem vetette össze az alperesi bizonyítékokkal, továbbá nem észlelte, hogy a vádirat alkalmatlan az alperesi megállapítások megalapozására, így nem is hozhatott megalapozott döntést.
- [29] A Kúria mindezek alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a perbeli bizonyítás lényeges szabályait megsértette, ezért a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte. Ugyanakkor megállapította, hogy az alperes határozata is - mivel a

vádirat megállapításain, és nem bizonyítékokon alapul - megalapozatlan, ezért jogszabálysértő, így azt az elsőfokú határozatra kiterjedően - a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával - szintén hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Ennek következtében a további bizonyítékok értékelésével kapcsolatos felperesi álláspont részletes elemzését a Kúria mellőzte, kizárólag arra mutat rá, hogy az EUB a C-255/02 Halifax, C-425/06 Part-Service ügyekben hozott döntései értelmében a visszaélésszerű magatartás megállapítható, ha az adott ügylet vagy ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése. Ennek bizonyítása - az EUB döntésekben foglalt kritériumok alapján - az adóhatóság feladata.

- [30] Az új eljárásban az elsőfokú hatóság köteles az adólevonási jog visszaélésszerű gyakorlására és a felperes aktív magatartására vonatkozó bizonyítékokat beszerezni és határozatában megjelölni. Amennyiben a felperes ügyvezetője ellen folyó büntetőeljárás adatait kívánja a határozathozatal során felhasználni, be kell szereznie a visszaélésszerű joggyakorlást megalapozó büntetőeljárásban keletkezett bizonyítékokat is.

A döntés elvi tartalma

- [31] *A büntetőeljárás során keletkezett vádirat azt bizonyítja, hogy az abban szereplő cselekmények miatt a vádlottak ellen vádat emeltek, azonban nem alkalmas annak bizonyítására, hogy az abban szereplő cselekmények az ott írtak szerint a valóságban megtörténtek. Az erről szóló döntés a büntetőeper tárgya. Ennek megfelelően a vádiratban szereplő tényállás nem mentesíti az adóhatóságot a határozatában foglalt megállapításai bizonyításának kötelezettsége alól.*

Záró rész

- [32] A Kúria a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest az elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003.(VIII.22.) IM rendelet 2. § (2) bekezdése folytán alkalmazott 3. § (2) bekezdésben foglaltak szerint, mert a felperes által csatolt ügyvédi megbízási szerződésben foglalt munkadíj a 108.006.000 Ft pertárgyértékkel nem volt arányban.
- [33] A Kúria eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezése a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14. §-án alapul.
- [34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019.november 7.

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