

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.790/2013/6.szám

A Kúria a Nyári és Korsós Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Nyári Béla ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bagyinka Péter és dr. Bobko Attila jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 24. napján kelt 16.K.29.881/2013/5. számú ítélete ellen a felperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.29.881/2013/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 75.000 (hetvenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 995.300 (kilencszázkilencvenötezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes a 2008.II-IV. negyedévekben általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) bevallásaiban levonható adóként szerepeltette az E.-t. Kft. (a továbbiakban: Kft.) számláit. A Kft. a bizonylatok szerint tehergépjárművek javítását végezte a felperes részére 15.600.000 Ft + 3.120.000 Ft áfa, 15.220.000 Ft + 3.044.000 Ft áfa és 18.843.000 Ft + 3.789.000 Ft áfa, azaz összesen 46.763.000 Ft + 9.953.000 Ft áfa összegért.

Az adóhatóság a felperesnél áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként, megismételt eljárásban hozott elsőfokú határozatban 2008. II-IV. negyedévekre a felperes terhére összesen 9.953.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amit folyószámlát nem érintő adókülönbözetnek minősített. Határozatában a következőket állapította meg: A Kft.-t 2005. szeptember 6-án alapították, 2007.

év végétől tényleges működést nem folytatott, ügyvezetője 2008. május 6-áig C. Z. volt. A Kft.-t ekkor Vorsósi György vásárolta meg, majd 2008. december 22-én továbbértékesítette, 2010. június 3-án hivatalból kezdeményezték e társaság felszámolását. 2008. évben a Kft.-nek nem volt munkavállalója, a számlák szerinti gazdasági események megvalósításához személyi, tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, székhelyén nem működött, telephelye nem volt. A Kft. ügyvezetői nem tudtak megnevezni olyan alvállalkozót, aki a munkát elvégezhette, ténylegesen elvégezte volna. A felperes és a Kft. között nem készült szerződés, a számlák kiegyenlítésére készpénzben került sor, több számla esetében tartalmi eltérés állapítató meg a számla és a melléklete között, nem állnak rendelkezésre megrendelések, teljesítésigazolások sem. A Kft. csak 2008. május 6-án került V. Gy.tulajdonába, 5 számlát azonban ezt megelőző dátummal bocsátott ki. V. Gy. nyilatkozata szerint sem a Kft. végezte el a kamionok javítását, nem tudta megjelölni az ezt ténylegesen teljesítő szerelőműhelyeket sem, előadása szerint néhai barátja, R. B. „helyezte ki javításra a kamionokat.” A javításról szóló számlák azonban a Kft. nevére szólnak, és a Kft. által kiállított számlákon nem közvetített szolgáltatás, hanem konkrétan javítási és szerelési munka szerepel. A 2008. május 6-át megelőző időszak kapcsán az akkori ügyvezető, C. Z. tagadta a számlák kiállítását és a Kft.-től kifizetésre esetleges alvállalkozók irányába nem került sor, ezért a Kft. bizonylatai alakilag, tartalmilag hiteltelenek, az ezekben feltüntetett áfa levonása jogszerűtlen. A számlák ellenértékének megfizetésére sem került sor, mivel a felek egy hitelszerződést kötöttek a javítások ellenértékének összegében, és a Kft. ügyvezetője sem tudott információkat szolgáltatni arra nézve, hogy a felperes egyáltalán törlesztett-e, ennél fogva a számlakibocsátó tulajdonképpen saját maga finanszírozta meg a felperes részére történő javításokat, amelyek pontos helyszínét, időpontját, körülményeit a felperes és a Kft. sem tudta megjelölni, ezekről nyilvántartást nem vezettek. A számla szerinti gazdasági események felek közötti megvalósulása nem igazolt, a számlákba foglalt gazdasági esemény a Kft. és a felperes között nem jött létre. Az elsőfokú adóhatóság érdemi döntését a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 168-172. §-aira, 174-178. §-aira, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 45. §-ára alapította.

Az alperes a 2012. október 2. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette, hogy az Art. 97. § (6) bekezdése és 130. § -a értelmében nem minősítheti eltérően ugyanazon tényállást, ezért az elsőfokú adóhatóság jogszerűen vette figyelembe a Kft.-nél folytatott vizsgálat során feltártakat. A

bizonyítási eljárás adataiból kétséget kizáróan megállapítható, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági esemény a számlák szerinti felek között nem jöhetett létre. A tényleges teljesítés hiánya kizárja az adózó jóhiszeműségét. A számlák formai hibái mellett az elsőfokú adóhatóság a tartalmi hiteltelenséget is megalapozotton állapította meg, és helyesen tárta fel azokat a körülményeket is, amelyek egyértelműen alátámasztják, hogy a felperes tudhatott arról, hogy család tevékenységben, adókiadátszásban vesz részt a gazdasági társaságok vezetői közötti szoros személyi ismeretségre, baráti kapcsolatra is figyelemmel. Az első fokú határozat megfelel az Európai Unió Bírósága ítéleteiben kifejtett jogértelmezésnek is. A felperesnek tudnia kellett, hogy a számlán feltüntetett Kft. sem közvetlenül, sem közvetve (alvállalkozók útján) nem nyújtott felé szolgáltatásokat. Kellően körültekintő magatartás egyébként sem állapítható meg abban az esetben, ha a számlán feltüntetett gazdasági esemény nem valósul meg, vagy nem a számlán feltüntetettek között és nem a számla szerinti tartalommal jön létre.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, a közigazgatási szerv új eljárásra kötelezését, másodlagosan a terhére tett megállapítások törlését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, ennek eredményeként az első és másodfokú határozatban megalapozottn és jogszerűen vont le azt a ténybeli és jogkövetkeztetést, hogy a felperes nem gyakorolhatja levonási jogát a Kft. által kibocsátott számlák tekintetében. A perben vitatott egyik számla esetében sem lehet megállapítani, hogy egyáltalán történt-e teljesítés, ha igen, akkor erre hol, mikor, melyik felperesi megrendelés kapcsán került volna sor. A számlakibocsátó perben meghallgatott képviselői a közigazgatási és a peres eljárásban sem tudtak megnevezni olyan konkrét szolgáltatást, helyszínt, időt, vagy esetlegesen igénybe vett alvállalkozót, ami egyáltalán lehetővé tette volna, hogy a gazdasági esemény érdemben vizsgálható legyen. A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során sem rendelkezett olyan számviteli bizonylattal, amely alátámaszhatta volna az adóhatósági megállapításokkal szemben a számlák szerinti gazdasági események tényleges megtörténtét. A felperes nem tanúsította az általában elvárható körültekintést sem. Nem is hivatkozott arra, hogy a számlakibocsátót bármilyen formában vizsgálta, ellenőrizte volna, vagy bármely olyan tevékenységet végzett volna, amely alkalmas lehetett volna annak felismerésére, hogy adókiadátszásban vesz részt, adólevonással járó ügylettel ténylegesen adóelkerülést valósít meg. A gazdasági életben elvárható a partnerről történő tájékozódás, információ beszerzése arra vonatkozóan, hogy a

javítás, hol, mely műhelyben, kik által történik, figyelemmel a nagy értékű gépjárművekre. A Kft.-nél folytatott vizsgálat és annak eredménye a felperes adólevonási jogát nem teremtette meg. Az alperes határozata a kereset által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. § (2) bekezdésében, 166. § (2) bekezdésében, az Áfa tv. 119. §-ában, 120. §-ában, 127. §-ában, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1. § (2) bekezdésében, 4. § (1) bekezdésében, 6. § (1) bekezdésében, 50-51. §-ában, 53. § (1) bekezdésében, 58. §(1) bekezdésében, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 205. § (4) bekezdésében, 340. §-ában foglaltaknak. Álláspontja szerint a peres eljárás során meghallgatott tanúk hitelt érdemlően igazolták, hogy a vitatott szervizelési munkálatok elkészültek. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság és az adóhatóság a terhére rótta, hogy nem rendelkezik megfelelő számviteli bizonylatokkal. Kifejtette, hogy kizárólag saját magáért felelős, a szolgáltatások teljesítésre kerültek, nem volt akadálya a készpénzben történő díjkifizetésnek. Az adóhatóság és a bíróság még csak nem is hivatkozott arra, hogy részese lett volna bármiféle szerződéses láncolatnak és ezzel próbálta volna kijátszani adófizetési kötelezettségét, és arra sem, hogy tudott volna, vagy tudnia kellett volna az adókijátszásról, arról, hogy olyan számlákat fogad be, amelyek jogellenesen keletkeztek.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 275. §-a szerinti szabályozásra figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH2012.179., KGD2012.42.).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli

jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A rendkívüli jogorvoslat iránti kérelem nem alapítható olyan új tényre, körülményre, bizonyítékra, jogcímre, ami az ezt megelőző alapeljárás során nem merült fel, és a Kúria kizárólag a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértések körében vizsgálódhat. (KGD2000.149., BH2002.447., KGD2011.62.).

A felperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott a Pp. 205. § (4) bekezdésében foglaltak megsértésére, ilyen törvényhelyet azonban a Pp. nem tartalmaz, a Pp. 340. §-a pedig nem rögzít a perbeli jogvita eldöntésére irányadó rendelkezést. Az adóhatóság eljárására az Art. 5. §-a szerinti szabályozásra figyelemmel nem a Ket., hanem az Art. a rendelkezései az irányadók. A felperes továbbá keresetét nem a felülvizsgálati kérelemben megjelölt Ket. szabályok megszegésére alapította, ezért a felülvizsgálati eljárásnak nem lehetett tárgya annak megvizsgálása, hogy sérültek-e vagy sem a felülvizsgálati kérelemben megjelölt Ket. szabályok a közigazgatási eljárásban. Utal e körben a Kúria még arra is, hogy a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem az alperesi határozat, hanem a jogerős ítélet jogszerűségéről kell döntést hoznia a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben és a rendelkezésére álló iratoknak megfelelően.

Az elsőfokú bíróság helyt adott a felperes tanúmeghallgatásra vonatkozó bizonyítási indítványának és a felperesi érveléssel ellentétben a perben felvett bizonyítás során beszerzett adatokat egyenként és az egyéb rendelkezésre álló adatokkal is egybevetve, okszerűen, a logika szabályainak is megfelelően teljes körűen értékelte, indokolási kötelezettségét is teljesítette. A jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, ezért az abban megállapított tényállást a Kúria is irányadónak tekintette.

A felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel rámutat a Kúria arra, hogy iratellenes az a felperesi előadás, mely szerint az alperes és az elsőfokú bíróság érdemi döntését kizárólag az írásbeli szerződés hiányára, készpénzfizetésre, az együttműködési kötelezettség nem teljesítésére, kizárólag a számlakibocsátónak felróható okokra alapította volna. A határozatok, így a jogerős ítélet is az okiratok hiányát azzal egybevetve értékelte, hogy a munkák elvégzéséről a felperesnek, továbbá a számlakibocsátó ügyvezetőjének sem volt semmilyen konkrét információja, valamint arra, hogy a felperes a számlakibocsátó Kft.-vel bizonyíthatóan nem állt tényleges gazdasági kapcsolatban. Az állítólagosan általa szervizelt gépjárművekről sem bírt semmilyen információval. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt is, hogy a számlakibocsátó perben meghallgatott képviselője, továbbá a felperes maga sem vitatta, hogy a számlakibocsátó Kft., amely tényleges gazdasági

tevékenységet a vizsgált időszakban nem végzett, nem rendelkezett a számlák szerinti munkálatok elvégzéséhez szükséges személyi, tárgyi feltételekkel és azokat nem is saját maga végezte el. A közigazgatási és a peres eljárás során a felperes tényleges teljesítést végző alvállalkozót megnevezni nem tudott, illetve a munkák tényleges elvégzőjeként egy magánszemélyt jelölt meg és közvetített szolgáltatásra hivatkozott. A határozatok azonban iratszerűen és jogszerűen tartalmazzák azt, hogy a perrel érintett bizonylatok nem közvetített szolgáltatásról szólnak, ezeken teljesítőként valamennyi esetben a Kft. szerepel, ami a valóságnak nem felel meg. A Kft. a számlák szerinti időpontban és a számlák szerinti módon a felperes részére szolgáltatást nem teljesített, ezért a bizonylatok tartalmilag hiteltelenek. Az alperes határozata és a jogerős ítélet is iratszerűen tartalmazza a tartalmi hiteltelenségen túl azokat a formai hiányosságokat is, amelyeket a Kúria ítéletében megismételni nem kíván, de amelyek ugyancsak a bizonylatok hiteltelenségét igazolják, továbbá azt a nyilvánvaló tény, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági esemény felismerhetően nem valós tartalmú.

A perben a bizonyítás, a Pp. 164. § (1) bekezdése értelmében, a felperest terhelte, aki nem ajánlott fel olyan bizonyítást, amely alkalmas lett volna annak igazolására, hogy a szervizelési munkák a számlák szerint, a számla szerinti felek között kerültek volna elvégzésre. A gazdasági események tényleges megtörténtét a felperes még valószínűsíteni sem tudta, hiszen az általa szervizeltetett gépparkról sem volt tudomása.

Az elsőfokú bíróság helytállóan utalt arra, hogy tanúvallomások a megfelelő bizonylatok hiányát nem pótolhatják, nem alkalmasak a számlákban szereplő adatok tartalmi hitelességének alátámasztására különösen abban az esetben, ha hiányosak, logikai egységet sem alkotnak.

Iratellenesen hivatkozott a felperes felülvizsgálati kérelmében arra, hogy az alperes határozata és a jogerős ítélet nem tartalmaz érdemi döntést, illetve indokolást arra nézve, hogy javára, mely okoknál fogva nem állapítható meg a kellően körültekintő magatartás, az ésszerű intézkedések megtétele, illetve az elvárható gondosság tanúsítása. E körben ugyanis a határozatok részletes, igazolt adatokon, tényeken, objektív körülményeken alapuló jogszerű megállapításokat, értékelést és indokolást tartalmaznak, ezekkel a Kúria teljes körűen egyetért.

Az ügyben irányadó megalapozottan és jogszerűen megállapított tényállásra figyelemmel az elsőfokú bíróság eljárási jogszabálysértés nélkül, törvényesen állapította meg, hogy az alperes keresettel támadott határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz, a felperes nem gyakorolhatta volna adólevonási

jogát a Kft. által kibocsátott számlák tekintetében az Áfa tv. 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, az Sztv. 15. § (3) bekezdése, 165. § (2) bekezdése, 166. § (2) bekezdése értelmében.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, a Pp. 275. §(3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2014. november 13.

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