

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

Az ügy száma: Kfv.I.35.121/2020/19.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Szabó László előadó bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Bencze Dénes ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Stomfai Ramóna kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. november 30-án kelt 1.K.27.212/2017/9/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.212/2017/9/II. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az állam javára az állami adó- és vámhatóság felhívásában megjelölt módon és számlára 701.200 (hétsházegyezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2000. június 2-a óta folytat gazdasági tevékenységet, fő tevékenysége fa, építőanyag, szaniteráru nagykereskedelem. A felperes 2013. decembere előtt a távol-keleti országokból származó személyes kapcsolatai alapján nyomott áru, kifutó szériájú, olcsó műszaki termékeket szerzett be, amelyeket a raktárhelyiségében tárolt. A felperes a 2013. december 30-án kelt taggyűlési jegyzőkönyv szerint elhatározta, hogy M.-ban csempe áruházat nyit, és rögzítette, hogy 2013. évben sikerült megszabadulnia nyomott áron a sok év alatt felgyülemlett „órás” készletétől. A felperes az általa raktározott, készleten lévő termékek körében selejtezést nem hajtott végre, amortizációt nem számolt el, illetve a termékei nem semmisültek meg. A felperes készleteiben az azonos terméktípusból több termékkategóriájú termék volt, amelyeknek a készleten tartott mennyisége is jelentősen eltért egymástól.
- [2] A készlet díszdobozokat, ébresztő órákat, elemeket, faliórákat, gombelemeket, kvarc karórákat, óradobozokat és óraszíjakat tartalmazott.
- [3] A felperes 2013. év IV. negyedévében a készletéhez tartozott termékértékesítések után hat olyan fiktív cégnek állított ki számlát, amelyek a cégnyilvántartásban nem szerepeltek. A felperes leltárnyilvántartása, illetve a felperes által kiszámlázott tételek összege nem vethetőek össze, mivel azok nem alkalmasak az egyes tételek beazonosítására. A felperes a termékek beszerzésével összefüggésben a termékimportok után a vámot és az általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) megfizette és az importált termékek után kivetéssel megfizetett adót később levonható adóként is szerepeltette a bevallásában.
- [4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) 2013. évre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le áfa adónemben. Az alperes a 2016. február 8-án kelt határozatával helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság 2015. szeptember 22-én kelt határozatát.
- [5] A felperes az alperes határozatával szemben keresetet terjesztett elő, melynek során a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az 1.K.27.090/2016/5/II. számú ítéletével a felperes keresetét részben megalapozottnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóhatóság határozata ellentmondásos volt tekintetben, hogy a felperes a 2013. évre kiállított számláit fiktívnek tekinti, vagy a számlák alapján igazoltnak fogadta el azt a tényt, hogy a felperes a 2012. évben beszerzett készleteit, illetve annak egy részét 2013. évben értékesítette. Az új eljárás tekintetében előírta az adóhatóság részére, hogy a határozat indokolásának teljes körűnek kell lennie és összhangban kell állnia a rendelkező részben foglalt jogalapra és jogkövetkezményekre vonatkozó érdemi döntéssel is az indokolás teljes terjedelmében.
- [6] A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 2017. február 1-jén kelt határozatában a felperes terhére 2013. év IV. negyedév vonatkozásában 8.375.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyből 629.000 Ft jogosulatlan igénylésnek és 7.746.000 Ft adóhiánynak minősül, megtagadta az áfa adónemben a 629.000 Ft jogosulatlanul igényelt adó kiutalását és kötelezte a felperest az adóhiány, 4.162.000 Ft adóbírság megfizetésére, valamint 421.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.
- [7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. június 6-án kelt határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát akként változtatta meg, hogy a felperes terhére 2013. év IV. negyedévre vonatkozóan áfa adónemben 7.012.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyből 629.000 Ft jogosulatlan igénylésnek, 6.383.000 Ft adóhiánynak minősül, a felperessel szemben 3.506.000 Ft adóbírságot szabott ki és 344.000 Ft
- [8] késedelmi pótlékot számított fel. Az alperes a felperes terhére, illetve javára áfa adónemben 2013. I-III. negyedévekre vonatkozóan megállapítást nem tett. A fentiekre tekintettel az

elsőfokú határozathoz képest elrendelt áfa adónemben 1.363.000 Ft adókülönbözet és ugyanilyen összegű adóhiány, valamint 656.000 Ft adóbírság és 77.000 Ft késedelmi pótlék törleszt.

- [9] Érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 11. § (1) bekezdésére, 55. § (2) bekezdésére, 147. § (2) bekezdésére, 169. § e) pontjára, a számvitelről szóló 2000. sz. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 56. § (1)-(2) bekezdéseire, 62. § (2) bekezdésére, 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1)-(2) bekezdéseire, 166. § (2) bekezdésére, a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 3:4. § (4) bekezdésére alapította.
- [10] Indokolásában hivatkozott arra, hogy a fenti 6 gazdasági társaság fiktív, azok a cégnyilvántartásban nem is szerepeltek, a felperes áfa fizetési kötelezettsége azon alapult, hogy az általa kiállított számlákban áfát tüntetett fel. A felperes számlái közül mindazok, amelyeken fiktív cégek kerültek feltüntetésre vevőként, nem igazolják az Áfa tv. 9. §-a szerinti termékértékesítést, ugyanakkor összevetve a felperes leltárkészletének nyitó és záró értékét - figyelembe véve az igazolt értékesítéseket - megállapítható, hogy jelentős készletcsökkentés történt, amelynek az oka igazolatlan. Mivel a felperesi leltárnyilvántartás és a kiszámlázott tételek nem voltak összevethetőek egyedi azonosítók hiányában, ezért nem volt egyedi megfeleltetési kapcsolat a termékek és a számlákon feltüntetett tételek és a leltári nyilvántartás között. Az adóhatóság az Sztv. 62. § (2) bekezdése, 56. § (1) - (2) bekezdései alapján a 2012. évi tételes leltárban szerepeltetett nyilvántartási árakat beszerzési árak tekintve, ezek súlyozott átlagárával állapította meg a kiállított számlák és a 2013. évi zárókészlet leltára alapján, hogy mekkora készletértékkel tudott elszámolni a felperes, majd ebből megállapította, hogy a készletértékesítés 31.019.000 Ft érték erejéig bizonylattel nem volt alátámasztható. Az adóhatóság a készletértékelést a súlyozott átlagár módszerével határozta meg.
- [11] Az eljárási határidőkkel összefüggésben kiemelte: az alperes az elsőfokú bíróság új eljárást elrendelő ítéletet 2016. június 1-jén vette át és ehhez képest az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 92. § (4) bekezdésében írt 60 napos, új eljárás ellenőrzési határidő megkezdésére szolgáló határidő 2016. augusztus 1-jén letelt. Az elsőfokú adóhatóság az új eljárás megkezdéséről szóló értesítést 2016. szeptember 16-án adta postára, az új eljárás ellenőrzési határidő ekkor kezdődött. Az ellenőrzési eljárás 75 napos határideje 2016. november 29-én járt le, és ezen a napon a felperesnek postára adták az ellenőrzési jegyzőkönyvet. A hatósági eljárás az ellenőrzési jegyzőkönyv 2016. december 5-i kézbesítésével kezdődött meg, ehhez képest az Art. 128. § (1) bekezdéséből fakadó 60 napos határozat hozatali határidő 2017. február 2-án járt volna le, azonban az elsőfokú határozat kiadmányozására ezt megelőző napon, 2017. február 1-jén került sor.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [12] A felperes az alperes határozatával szemben keresetet terjesztett elő, elsődlegesen kérte az alperes határozatának megváltoztatását akként, hogy a elsőfokú bíróság az adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot törölje, másodlagosan kérte, hogy az elsőfokú bíróság az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára kiterjedő hatállyal helyezze hatályon kívül és kötelezze az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására.
- [13] A felperes keresetében jogszabálysértésként megjelölte az Art. 92. § (4) bekezdését, 97. § (4), (6) bekezdéseit és 108. §-át.
- [14] A felperes elsődlegesen az Art. 92. § (4) bekezdésében írt határidő túllépésre hivatkozott és ezzel összefüggésben az Art. 1. § (1) bekezdésének a megsértésére is. Az elsőfokú

adóhatóság az új eljárás megkezdésekor közel két és fél hónapot késett, mely a felperesre nézve rendkívül hátrányos tényező, mivel az alapbevallásában visszaigényelhető adó szerepelt, továbbá az adóellenőrzésből adódó létbizonytalanság a cég tevékenységére, kapcsolataira is rányomta bélyegét.

- [15] Az adóhatóság nem bizonyította kétséget kizáróan a tényállást, a határozatát arra az egyetlen tényre alapította, hogy a számlákon vevőként szereplő cégek fiktívek voltak. Álláspontja szerint önmagában az, hogy a cégnév nem valós, még nem bizonyítja, hogy a számla többi adata sem helytálló, ettől függetlenül a gazdasági események végbe mentek még akkor is, ha a felperes nem ezeknek a cégeknek, hanem más gazdasági szereplőknek értékesítette a számlán szereplő eszközöket a számlán szereplő értéken. Az a körülmény, hogy a számla címzettje nem valós, a készletértékesítés tényét nem dönti meg, ha minden egyéb, számlán szereplő körülmény az értékesítést alátámasztja. Álláspontja szerint a teljesítés tényét az adóhatóság nem tudta megdönteni, ugyanakkor az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése szerinti teljesítés megvalósulása a felperestől nem vitatható el, az adóhatóságnak az Art. 172. § (1) bekezdés e) pontja alapján csak mulasztási bírság kiszabására lett volna lehetősége.
- [16] Álláspontja szerint az adóhatóság nem vette figyelembe az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EuB) C-324/11. számú Tóth-ügyben meghozott ítéletet, nem vizsgálta a felperes tudattartamát. Álláspontja szerint az Áfa tv. 2. § a) pontja, 55. § (1) bekezdése, 119. § (1) bekezdése és a Tóth-ügyből fakadó ítéleti értelmezés alapján azt kell vizsgálni, hogy történt-e teljesítés, amennyiben megtörtént a teljesítés, úgy az elszámolhatóság nem tagadható meg akkor, hogy ha a másik fél tevékenysége nem volt szabályszerű, de erről az ügyfélnek nem volt tudomása. A felperes nem tartotta életszerűnek és elvárhatónak a partner ellenőrzését. Az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése határozza meg a gazdasági tevékenység fogalmát és a vevők gazdasági tevékenységet végeztek, néhány esetben még annak helyét is megadta a felperes. A felperes üzleti gyakorlatából adódott az, hogy készpénz ellenében raktárról értékesített és a bediktált nevet a számlák kiállításánál elfogadta. Nézete szerint a vevőket csak az ügylet lebonyolítását követően ellenőrizhette volna a céginformációs rendszerből.
- [17] Álláspontja szerint az adóhatóság tévesen alkalmazta az Áfa tv. 11. § (1) bekezdését, tekintettel arra, hogy a készletértékesítés megvalósult és az adóhatóság a készlet vállalkozásból való kivonását nem tudta bizonyítani. Az adóhatóság a készlet értékelését helytelenül állapította meg, a valós érték feltárására bizonyítást nem folytatott le, a készlet tárgyai régóta elfekvő, nem valós piaci értéken nyilvántartott termékek voltak. Álláspontja szerint az adóhatóság nem dokumentális ellenőrzést, hanem becslési eljárást folytatott le, azonban az Art. 108. § (1) bekezdését határozatában jogalapként nem jelölt meg. Nézete szerint becslésre utal az is, hogy az alperes határozata indokolása szerint a kiszámlázott tételek és a leltárok adatai nem voltak összevethetőek, ezért nem állapítható meg pontosan, hogy a felperes a leltárban szereplő mely tételeket értékesítette.
- [18] Az alperes a határozatában foglalt indokokkal egyezően kérte a kereset elutasítását.

Az elsőfokú jogerős ítélet

- [19] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Érdemi döntését az Art. 92. § (4) bekezdésére, az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére, 147. § (2) bekezdésére, 11. § (1) bekezdésére, a Sztv. 62. § (2), (5) bekezdéseire, 56. § (1)-(2) bekezdéseire alapította.
- [20] Az elsőfokú bíróság az eljárási határidővel kapcsolatban részletesen elemezte a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítéletében és az Alkotmánybíróság 5/2017. (III. 10.) AB határozatában foglaltakat és megállapította: az adóhatóság nem az Art. 128. § (1) bekezdése szerinti szankció alkalmazási határidőt mulasztotta el, hanem a megismételt eljárás megkezdésére vonatkozó, az Art. 92. § (4) bekezdése szerinti 60 napos határidőt lépte túl.

Az adóhatóság ezen határidő túllépésével nem sértette meg az Art. 1. § (1) bekezdésében írt azon rendelkezést sem, hogy e törvény célja az adózás rendjének, az eljárás törvényessége és eredményessége érdekében az adózó és adóhatóságok jogainak és kötelezettségeinek egységes szabályozása.

- [21] A felperes áfa fizetési kötelezettségével kapcsolatban utalt arra, hogy a felperes maga sem vitatta és a közhiteles nyilvántartások is igazolták, hogy a felperes által kiállított számlákon vevőként megjelenő gazdasági társaságok nem létező gazdasági társaságok, cégnyilvántartásban soha sem szerepeltek, adószámmal soha sem bírtak. Az elsőfokú bíróság hangsúlyozta, hogy a Tóth-ügyben hozott ítélet adólevonással kapcsolatos, a jelen ügyben a felperes azonban számlakiállítóként szerepelt, ezért fel sem merülhetett a befogadott számla hitelességének és a számlabefogadó személy tudattartamának a vizsgálata. Utalt arra, hogy semmi akadály nem volt annak, hogy a felperes az első ügyletkötést megelőzően, vagy a huzamosabb kapcsolat alatt bármikor ellenőrizze, hogy a számlán vevőként feltüntetett cégek valóságban létező, működő gazdasági társaságok-e, amennyiben ezt elmulasztotta, úgy önhibája hiányára nem hivatkozhat. Az adóhatóság nem áfa levonási jog gyakorlása körében járt el, ezért a felperes tudattartamának, a kellő körültekintésnek a vizsgálatát irrelevánsnak tekintette, ugyanakkor rögzítette, hogy az irányadó kúriai gyakorlat szerint a számlának részhitelessége nincs, a számlát egészében kell vizsgálni. A számlák kötelező tartalmi eleme az Áfa tv. 169. § e) pontja alapján a vevő nevének és a lakcímének a feltüntetése. Mivel a számla egyik kötelező tartalmi eleme valótlan volt, ezért a számla hiteltelennek minősült és joghatás kiváltására, a számlába foglalt gazdasági tartalom igazolására alkalmatlan volt. A felperes nem bizonyította, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény megtörtént, ezért az áfa fizetési kötelezettsége az Áfa tv. 147. § (2) bekezdése és 55. § (2) bekezdése alapján azon alapult, hogy a vitatott számlákban fizetendő áfát tüntetett fel. Az adóhatósággal egyezően arra az álláspontra jutott, hogy a jelentősen csökkent készlet mellett, melynek során a felperes selejtezést és értékvesztési elszámolást nem végzett, a felperes hiteles számlákkal csak 641.163 Ft erejéig rendelkezett. A felperes 31.019.000 Ft készletértékkel elszámolni nem tudott, ezért ezt az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése alapján úgy kellett tekinteni, hogy a felperes ilyen értékű készletet vont ki a vállalkozásából.
- [22] Az adóhatóság a készletet megvizsgálta, figyelembe vette a felperes nyilvántartását, az igazoltan értékesített, kiszámlázott tételeket, és helyesen állapította meg azt a felperes által sem vitatott tény, hogy az értékesített termékek a felperes nyilvántartásával egyedileg nem vethetőek össze, mert azok egyedi azonosítójel hiányában nem azonosíthatóak be. Az adóhatóság nem becslést alkalmazott, hanem az Sztv. 62. § (2) bekezdése szerinti súlyozott átlagár módszerrel határozta meg a készlet értékét és ezen adóalap után helyesen állapította meg a felperes áfa fizetési kötelezettségének mértékét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [23] A felperes a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, melyben elsődlegesen kérte, a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét változtassa meg, a keresetének adjon helyt és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (4) bekezdése alapján a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hozzon, másodlagosan kérte, a Kúria az ítéletet helyezze hatályon kívül és utasítsa az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására.
- [24] Eljárási jogszabálysértésként hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság szűkebben értelmezte és alkalmazta az Alkotmánybíróság 5/2017. (III. 10.) AB határozatában kifejtett jogi értelmezést, amely szerint az ágazati közigazgatási jogszabályban nevesített anyagi jogi

határidő esetén e határidő elteltét követően a hatóságnak nincs lehetősége szankciót alkalmazni, különben e határidők léte veszítené el az értelmét. Álláspontja szerint alkalmazni kellett volna a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú áfa ellenőrzéssel kapcsolatos ítéletét, mely eseti döntésben a jegyzőkönyv kézbesítését követő 206. napon került kiadásra az elsőfokú adóhatósági határozat. Fontos garanciális szabályként került az Art. 92. § (4) bekezdésébe, hogy az új eljárást az azt elrendelő döntés jogerőre emelkedésétől számított 60 napon belül meg kell kezdeni, azonban a megismételt eljárás 2016. szeptember 16-i megkezdéséig a 60 napos határidő eltelt.

- [25] Az adóhatóság az eljárása során a felperes kimenő számláival kapcsolatban a tényállás tisztázási kötelezettségét annyiban tekintette elvégzettnek, hogy a kérdéses cégek neveit lekérdezte a rendelkezésére álló nyilvántartásokból, majd levonta azt a következtetést, hogy ilyen cégek nem léteztek. A felperes nem vitatta, hogy ezek a cégek nem léteztek, önmagában azonban az, hogy a számlákon feltüntetett cégnevek nem valósak, nem bizonyítja azt, hogy a számla többi adata nem helytálló. Álláspontja szerint ez a tény nem bizonyítja azt, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események nem mentek végbe, azaz hogy az adott mennyiséget az adott napon és adott értéken a felperes nem értékesítette, ezen tény csupán azt bizonyította, hogy nem ilyen nevű cégeknek történt az értékesítés. Nem várható el az adóalanyoktól, hogy minden egyes ügylet kapcsán feltárják partnereik mulasztásait, rosszhiszeműségeit, így mentesülhetnek az ezekből fakadó jogkövetkezmények alól is. Álláspontja szerint ezt az irányvonalat erősíti a Tóth-ügyben hozott ítélet is, miszerint az adóhatóság nem tagadhatta meg az adólevonási jog érvényesítését azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó nem rendelkezett vállalkozói igazolvánnyal, amennyiben az általa kiállított számlák tartalmazzák a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, a 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: HÉA irányelv) által megkövetelt valamennyi információt. Az EuB megállapította, hogy a számla befogadójától olyan indokkal sem tagadható meg az adólevonási jog gyakorlása, hogy az nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét, ezen ellenőrzés elvégzése ugyanis nem a számla befogadójának, hanem az adóhatóságnak a feladata. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen nem vette figyelembe a Tóth-ügyben született ítéletet, ugyanis a Tóth-ügy szellemiségének fordítva is igaznak kell lennie: az adóhatóság nem tagadhatja meg az értékesítés megtörténtét csak és kizárólag azzal az egy indokkal, hogy a partner nem bejegyzett gazdasági szereplő. Ha ez kivitelezhető és megállapítható lenne minden további körülmény vizsgálata nélkül, akkor a kiskereskedelemben készült számlák jelentős hányadát a multinacionális cégek nem számolhatnák el, illetve a pénztárosoknak lakcímkártyát kellene kérniük, vagy céginformációs rendszert kellene nézniük minden számla kiállításakor.
- [26] Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság a fizetendő adóalap meghatározása során nem tudta a forintba pontos fizetendő adót megállapítani, mivel maga írta le, hogy a 2012. év végi tételes leltárban szerepeltetett nyilvántartási árakat tekinti beszerzési áraknak, melyeknek súlyozott átlagával számol, tehát az adófizetési kötelezettséget pontosan nem tudta meghatározni. Az adóhatóság, valamint az elsőfokú bíróság álláspontja szerint is a lefolytatott adómegállapítás módszere nem az Art. 108. § (1) bekezdése szerinti becslés volt, hanem dokumentális ellenőrzés során az Sztv. egy értékelési módszerével meghatározott adóalap megállapítása történt, mely jogszerű. Álláspontja szerint az alperes az Sztv.-ből önkényesen kiragadott készletértékelési módszere pontatlan adóalap meghatározásához, így pontatlan adó megállapításához vezetett, mely alapja a kiszabott adóbírságnak is.
- [27] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az elsőfokú bíróság ítélete indokolásában foglalt indokokkal egyezően kérte az elsőfokú ítélet hatályában való fenntartását.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [28] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [29] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a Pp. 275. §-a alapján a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH2012. 179.), a bizonyítékok felülmérlegelésére nincs lehetőség. A rendkívüli jogorvoslati kérelem a Pp. 272. §-ából eredően nem a közigazgatási határozat, hanem a jogerős ítélet ellen terjeszthető ellen a jogerős ítéletet hozó bíróság által megsértett jogszabályhelyek és megváltoztatás okának megjelölése mellett (BH2017. 232.). A felülvizsgálati eljárásban, annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye sem bizonyítás felvételének, sem a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésének (BH2012. 179., BH2002. 29.). Mivel a bizonyítékok értékelése a bíróság törvényi felhatalmazáson alapuló perbeli cselekménye, a mérlegeléssel megállapított tényállás - ha az nem iratellenes, nem okszerűtlen és logikai ellentmondást sem tartalmaz - felülvizsgálattal nem támadható. Ugyanakkor, ha a kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelés az ügy érdemi elbírálását is tévútra viszi, és így születik jogszabálysértő határozat, a Kúria kivételesen élhet és él is a felülmérlegelés lehetőségével (BH1999. 44.).

Az új eljárás ellenőrzési határideje megkezdésének túllépése

- [30] Rögzíti a Kúria, hogy az adóbírság kiszabhatóságának tárgykörében az Alkotmánybíróságon a Kfv.I.35.760/2016/6. számú kúriai ítélet elleni alkotmányjogi panasz alapján folyt eljárás befejezéséig a felülvizsgálati eljárást felfüggesztette, majd azt az Alkotmánybíróság 17/2019. (V. 30.) számú AB határozatának (a továbbiakban: AB határozat vagy ABH) meghozatalát követően folytatta. Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 39. § (1)-(2) bekezdései értelmében, ha e törvény eltérően nem rendelkezik, az Alkotmánybíróság döntése mindenkire nézve kötelező, az Alkotmánybíróság döntése ellen jogorvoslatnak nincs helye. Az elsőfokú bíróság utóbb megállapíthatóan az AB határozatban foglaltak alapján helyesen értelmezte az Art. 128. § (1) bekezdését és 92. § (4) bekezdését.
- [31] A felperes felülvizsgálati kérelmében a késedelmes határozathozatal ténye alapján, pontosan meg nem jelölt garanciális jellegű eljárási jogai sérelme miatt kérte az elsőfokú jogerős ítélet és az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, a késedelemből származó további jogsérelmére nem hivatkozott.
- [32] A Kúria rámutat, hogy a tisztességes eljárás mint alapjog alkotmányos követelményeit a hatósági eljárási határidő túllépése kapcsán az Alkotmánybíróság legutóbb a fenti AB határozatában összegezte. Kiemelte, hogy a bevallások utólagos ellenőrzését határozattal kell lezárni, amely meghozatala nyitja meg az ügyfél jogát a jogorvoslathoz, bírósághoz forduláshoz [ABH 74]. A tisztességes eljárás alapjogának minden eljárásban érvényesülnie kell, az nem korlátozható, mert jogilag releváns körülmények együttes mérlegelésének következménye, a szükségesség-arányosság teszt az egyes elemek vonatkozásában vizsgálható [ABH 103]. Rögzítette: „[105] A közigazgatás törvényessége felett örökös bíróság ezért az eljárási szabályok - mint például a kereseti és felülvizsgálati kérelemhez kötöttség - keretei között köteles vizsgálni azt, hogy a határidőt követő időszakban bekövetkezett-e olyan változás az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az adójogi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálnia, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Ezek ugyanis olyan sérelmek lehetnek, amelyeket megfelelően értékelnie kell a hatóságnak és a bíróságnak. Ezek sérelmével megvalósuló szankciókiszabás

tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, ami igazolhatatlan. A közigazgatási bíróság felelőssége, hogy a közigazgatási perek szabályai szerint orvosolja a hatósági jogsértéseket."

- [33] A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog mint alapjog sérelme a határidő-mulasztás miatt abban az esetben valósul meg az ABH nyomán, amennyiben a hatóság késedelve miatt az ügyfél alapjoga részjogosítványai gyakorlásában hátrányt szenvedett. Ezen sérelem igazolása esetén, a hatóság mulasztásához vezető okot is vizsgálva állapítható meg, hogy az eljárás egészének alkotmányosságára a hatóság által elkövetett eljárási jogszabálysértés kihatással volt-e. (Kúria Kfv.V.35.547/2018/7. számú ítélete)
- [34] A felperes nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő részjogosítványait illető hátrányra, jogsérelemre, megjelölés hiányában annak eljárás egészét érintő értékelésére nem is kerülhetett sor. Ennek következtében az elsőfokú bíróság helyes jogértelmezéssel állapította meg, hogy az alapelv nem sérült, mert nem igazolt, hogy a késedelem az ügy érdemére kihatott vagy a felperest azáltal további jogsérelem érte. Az elsőfokú bíróság tehát jogszabályszerűen állapította meg, hogy az adóhatóság a felperessel szemben adóhiányt állapíthatott meg, késedelmi pótlékot számíthatott fel és adóbírságot szabhatott ki. Az ABH [107] pontja szerint a késedelmet legfeljebb a mulasztási bírság és a késedelmi pótlék összegénél lehetett volna figyelembe venni, azonban a felperes erre a körülményre nem hivatkozott.
- [35] Az alperes az elsőfokú bíróság új eljárást elrendelő ítéletét 2016. június 1-jén vette át, ehhez képest az új eljárás ellenőrzési határideje az Art. 92. § (4) bekezdésében meghatározott 60 napos határidő lejártát követően kezdődött. Az adóhatóság az Art. 92. § (4) bekezdésében írt határidőt nem tartotta be, azonban a felperes a fentiek alapján nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő részjogosítványait illető hátrányra, jogsérelemre, megjelölés hiányában annak eljárás egészét érintő értékelésére nem is kerülhetett sor.
- [36] A Kúria utal arra is, hogy a Kúria a felülvizsgálati kérelemben megjelölt Kfv.I.35.760/2016/6. számú döntésében az Art. 128. § (1) bekezdése alkalmazhatóságával kapcsolatban fejtette ki azon álláspontját, hogy az adóbírság nem alkotmányos kötelezettségen, nem általános jogelveken, hanem kizárólag a jogalkotó elhatározásán nyugszik, így a törvényi határidő elteltét követően az adóhatóságnak nincs lehetősége ezen szankció alkalmazására. A jelen ügyben azonban megállapítható, hogy az adóhatóság az Art. 128. § (1) bekezdése szerinti 60 napos törvényi határidőn belül hozta meg a megismételt eljárás során az elsőfokú határozatot, ezért a felperes által is elismerten az adóhatóság az Art. 128. § (1) bekezdését nem sértette meg.

Az áfa fizetési kötelezettség jogalapja

- [37] A fiktív számlázás visszaszorítása érdekében a hatályos áfa szabályozás szerint, az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján adófizetési kötelezettség keletkezik abban az esetben is, ha egyébként gazdasági eseményre (teljesítésre) ténylegesen nem került sor, de ennek ellenére számla kibocsátása mégis megtörténik. Az EuB a 2013. január 31-i C-643/11. számú, LVK-56 Eood-ügyben is erre a megállapításra jutott, amikor megállapította: a HÉA irányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak a személynek, aki hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie; önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott héa-t, nem lehet arra következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.
- [38] A számviteli bizonylatnak nemcsak formailag kell megfelelnie a jogszabályban rögzített

követelményeknek, hanem tartalmilag is hitelesnek kell lennie, azaz a számlát valós adóalanynak, valós adóalany részére, valós gazdasági eseményről kell kiállítani. A számla kötelező tartalmi eleme az Áfa tv. 169. § e) pontja alapján a termék értékesítőjének, a szolgáltatás nyújtójának, valamint a termék beszerzőjének, szolgáltatás igénybevevőjének neve és címe, ezért az elsőfokú bíróság az adóhatósággal egyezően helyesen állapította meg, hogy a nem valós vevő (megrendelő) nevére kiállított számla tartalmilag hiteltelen számviteli bizonylatnak minősül, a tartalmilag hiteltelen számla pedig nem igazolja a számlán szereplő felek között a termékértékesítés megtörténtét. A felperes a felülvizsgálati kérelmében maga sem vitatta az elsőfokú bíróság ítélete indokolásának azon hivatkozását, hogy a vitatott 6 gazdasági társaság a cégnyilvántartásban nem szerepelt és így nem is rendelkeztek jogképességgel. Ennek alapján megállapítható, hogy cégnyilvántartási bejegyzés hiányában a vitatott cégek nem létező, fiktív cégeknek minősülnek és mint ilyenek nem rendelkeznek jogképességgel. Az adóalanyiság feltétele a jogképesség, ezért a fiktív cégek jogképesség hiányában nem lehetnek adóalanyok. Az elsőfokú bíróság az adóhatósággal egyezően helyesen jutott arra a megállapításra, hogy a kérdéses fiktív, nem létező cégek részére kiállított tartalmilag hiteltelen számlákkal a felperes nem tudta igazolni azt, hogy a készletét a számlán feltüntetett cégeknek értékesítette. A felperes adófizetési kötelezettsége az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésén és 147. § (2) bekezdésén alapult, azaz azon, hogy a felperes a számlán áthárított adót tüntetett fel, a számla kibocsátója adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni a számlán feltüntetett adót (BH2018. 212.).

- [39] A Kúria az elsőfokú bírósággal egyezően hangsúlyozza: a jelen ügyben az EuB Tóth-ügyben született ítélete nem alkalmazható. A felperes az adóhatóság által vitatott ügyletekben számlakiállítóként szerepelt, ezért vonatkozásában fel sem merülhetett a számlabefogadó személy tudattartamának a vizsgálata. A Kúria utal arra is, hogy semmi akadálya nem volt annak, hogy a felperes az első ügyletkötést megelőzően vagy a huzamosabb kapcsolat alatt bármikor ellenőrizze, hogy a számlán vevőként feltüntetett cégek a valóságban létező, működő gazdasági társaságok-e, amennyiben ezt elmulasztotta, úgy az önhiba hiányára nem hivatkozhat. Az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg, hogy az adóhatóság nem áfa levonási jog gyakorlása körében járt el, ezért a felperes tudattartalmának, a kellő körülmények vizsgálatának a jelen ügyben irreleváns. A Kúria azonban megjegyzi, hogy az áfa levonási jog gyakorlása körében is a jogszerű gazdasági tevékenység folytatása érdekében az adózó részéről minimálisan elvárható követelmény, hogy ellenőrzi annak a személynek az eljárási jogosultságát, akivel üzleti kapcsolatba lép (BH2015. 319.).
- [40] Az elsőfokú bíróság az adóhatósággal egyezően helyesen állapította meg a felperes leltári nyilvántartása és az általa értékesített, kiszámlázott tételek egybevetése alapján azt is, hogy a felperes nem igazolta a 2012-2013. évi leltárai alapján megállapítható jelentős készletcsökkenését. A készletcsökkentés okaként a vitatott számlákban foglalt gazdasági események nem fogadhatóak el, ugyanis a számlák a fentiek alapján nem minősültek hiteles bizonylatoknak.
- [41] Figyelemmel arra, hogy a felperes készlete dokumentumokkal igazoltan nem került selejtezésre, megsemmisítésre, illetve felperes értékvesztést sem számolt el, azt a készletet, amelyet a felperes nem tudott elszámolni az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése alapján a felperes vállalkozásból kivont készletének kellett minősíteni. Az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerint ugyanis ellenérték fejében teljesített termékértékesítés az is, ha az adóalany a terméket vállalkozásából véglegesen kivonva, azt saját vagy alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen felhasználja, illetőleg azt más tulajdonába ingyenesen átengedi feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illette meg. A felperes a termékek beszerzésével összefüggésben a termékimportok után a vámot és

az áfát megfizette és az importált termékek után kivetéssel megfizetett adót később levonható adóként is szerepeltette a bevallásában, ezért az Áfa tv. 11. § (1) bekezdésének valamennyi feltétele fennállt.

- [42] Az elsőfokú bíróság megvizsgálta a felperes által rendelkezésre bocsátott 2012. évi és a 2013. évi zárókészletének tételes leltárát, valamint a felperes által kibocsátott számlákat és ezek alapján helyesen állapította meg, hogy a felperes leltári nyilvántartása, illetve a felperes által értékesített, kiszámlázott tételek nem vethetőek össze, azok nem alkalmasak az egyes tételek beazonosítására, mert a felperes leltári nyilvántartása egyedi azonosítót nem tartalmaz, ezért a kibocsátott számlákon feltüntetett tételek és a leltári nyilvántartás között egyedi megfeleltetési kapcsolat nincs. Ennek alapján a Sztv. 62. § (2) bekezdése, 56. § (1)-(2) bekezdései alapján a felperes 2012. év végi tételes leltárban szerepeltetett nyilvántartási árait kellett beszerzési áraknak tekinteni és ezek súlyozott átlagárával számítottan kellett meghatározni a kiállított számlák, valamint a 2013. év végi zárókészlet leltára alapján azt, hogy a felperes hiteles bizonylatokkal igazoltan mekkora összegű készletértékkel tud elszámolni. A felperes a 2013. évi nyitókészletként kimutatott 32.497.000 Ft összegből mindösszesen 1.478.153 Ft készletértékkel tudott elszámolni, a fennmaradó készletérték egyértelműen hiányzott, ezért az elsőfokú bíróság az adóhatósággal egyezően helyesen állapította meg, hogy a felperes készleteinek értékesítése 31.019.000 Ft összegben bizonylattal nem alátámasztott, ezt a készlet értéket kivonta a vállalkozásából, amelyre tekintettel a felperest az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerinti adófizetési kötelezettség terhelte.
- [43] A Kúria utal arra, hogy az adóhatóság nem folytatott le az Art. 108. §-ának megfelelő becslési eljárást, ezért a felperesnek a felülvizsgálati kérelmében a becsléssel kapcsolatos jogi érvelése megalapozatlan.
- [44] A súlyozott átlagár a készletértékelés során a számvitelben gyakran alkalmazott módszer. Amennyiben egy termékkategórián belül több csoportot vagy árkategóriát tart nyilván a vállalkozás (mint ahogyan a felperes is), akkor a termékkategória súlyozott átlagára úgy kerül kiszámításra, hogy az összes csoporton belül a rendelkezésre álló termékek darabszáma megszorzásra kerül az egy darabra eső árral, amelynek eredményeként csoportonként megállapított összeg elosztásra kerül termékkategórián belüli összes darabszámmal. Ezzel a módszerrel számított súlyozott átlagár pontosabb számítási lehetőséget biztosít, ha egy termékkategórián belül nem megegyező mennyiség van készleten minden árkategóriájú áruból. Figyelemmel arra, hogy a felperes esetében az egyes árkategóriájú termékek készleten lévő mennyiségei között jelentős eltérések voltak, ezért az adóhatóság a Sztv. 62. § (2) bekezdése alapján helyesen alkalmazott súlyozott átlagárat, ugyanis ez pontosabb eredményt adott, mint a termékek árának egyszerű számtani átlaga. A felperes selejtezést nem végzett, értékcsökkenést nem számolt el a készletei után, ezért önmagában a készlet értékének jelentős csökkenésére való hivatkozása alaptalan.
- [45] A Kúria a fentiek alapján a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletét hatályában fenntartotta, mivel az elsőfokú ítélet a jogszabályoknak megfelelt.

A döntés elvi tartalma

- [46] *Az Art. 92. § (4) bekezdése szerinti, az új eljárás megkezdésével kapcsolatos ellenőrzési határidő túllépése önmagában a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét nem jelenti.*
- [47] *A közigazgatási bíróság az eljárási szabályok keretei között köteles vizsgálni azt, hogy a határidőt követő időszakban bekövetkezett-e olyan változás az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesek számára az adójogi szankció határidőt követő*

megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálni, hogy lehetetlenné vált-e, vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon.

- [48] *A számla kibocsátója adóköteles ügylet hiányában, tartalmi hiteltelen számla alapján is köteles megfizetni a számlán feltüntetett adót, ez alól csak abban az esetben minősül, ha az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében szabályozott feltételek teljesülése esetén a számlakorrekciót jogszerűen végrehajtotta.*
- [49] *Az adóhatóság nem az Art. 108. § (1) bekezdése szerinti becsléssel jár el, amikor a Sztv. 62. § (2) bekezdése szerint határozza meg a fizetendő adó alapjául szolgáló készlet értékét.*

Záró rész

- [50] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte perköltség megfizetésére.
- [51] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 39. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése, és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján rendelkezett.
- [52] A Kúria az alperes jogi képviselőjével kapcsolatban felmerült perköltségét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés a) pontja, (5)-(6) bekezdései alapján állapította meg.
- [53] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2020. szeptember 17.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Szabó László sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró