A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.009/2012/6.szám

A Kúria a dr. Kocsis Zsolt ügyvéd és a Nagy és Trócsányi Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Nagy Péter ügyvéd) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Dweik Ádám jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Békés Megyei Bíróság 2011. október 28-án kelt 6.K.23.121/2011/9. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 12. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

ítéletet:

A Kúria a Békés Megyei Bíróság 6.K.23.121/2011/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2009. május 20-ai megalakulását követően toll felvásárlással foglalkozott. A beszerzéseket az A... Kft. (továbbiakban A. Kft.) és az A-L Kft. (továbbiakban A.L. Kft.) bonyolította. A kft-k ügyvezetője által megjelölt őstermelőktől a felperes saját gépjárművével szállította el a bálákban a tollat, még a felvásárlási vagy az azt követő napon a végső felhasználónak. A beszerzésekről az A. Kft. 2008. július 4. és szeptember 28. között 52 db számlát bocsátott ki, melyben 17.381.000 Ft levonható általános forgalmi adót tüntetett fel. 2009. október 1. és 20. között további 5 db számla kibocsátására került sor, melynek áfa-tartalma 2.485.000 Ft volt. A kft. képviseletét az értékesítés időszakában V. I., míg 2009. október 13-tól 2010. február 26-áig, a felszámolás elrendeléséig O. S. látta el.

A felperes az A.L. Kft.-től 2009. október 22. és 27. közötti teljesítésű számlákat fogadott be, melyben a 2.255.000 Ft előzetesen felszámított általános forgalmi adót levonásba helyezte. Az A.L. Kft. képviselője szintén V. I. volt 2010.

február 12-éig, ezt követően O. S.. A számlakibocsátó társaságot az adóhatóság ellenőrizni nem tudta, O. S. jelenlegi ügyvezető többszöri idézés ellenére nem jelent meg. A felszámolás alá került A. Kft. iratanyagai a felszámolónak nem kerültek átadásra.

A fentiek alapján az első fokú adóhatóság 2009. III. negyedévre 17.381.000 Ft adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, ezután 8.690.000 Ft adóbírságot és 1.773.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. 2009. októberére vonatkozólag pedig 4.740.000 Ft adóhiány, 2.370.000 Ft adóbírság és 428.000 Ft késedelmi pótlék került megállapításra.

A fellebbezés folytán eljárt alperes 2011. március 28. napján kelt 2969716181 és 2969717979 számú határozataival az első fokú határozatokat helybenhagyta. Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 119. § (1) bekezdés, 120. § a) pont, 127. § (1) bekezdés a) pontja, továbbá a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdés, 16. § (3) bekezdés, 165. § (2) bekezdés, 166. § (1) és (2) bekezdéseire alapozta. Kifejtette, hogy csak alakilag és tartalmilag hiteles bizonylat alapján van helye áfa-levonásnak. Csakis a hiteles számla szerinti gazdasági esemény nyújthat alapos az adólevonási jog gyakorlására. Megítélése szerint a két kft. által kibocsátott számlákon feltüntetett gazdasági események nem bizonyítottak, az azokon feltüntetett gazdasági események az ott feltüntetett felek között és módon nem jöttek létre. A fellebbezési eljárás során benyújtott irat alapján pár őstermelőt telephelyén ellenőrzött és kísérletet tett még néhány őstermelő felkeresésére, melyek alapján változatlanul állította, hogy a felperes és a kft-k között tollvásárlás nem történt.

A felperes kereseti kérelmében az alperesi határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Állította, hogy a tényállás feltárása az alperes részéről nem történt meg, a fellebbezéséhez csatolt lista alapján az őstermelők beazonosíthatók voltak, így a gazdasági esemény igazolására sor kerülhetett volna. Kérte gépjárművezető alkalmazottjának, illetőleg egyéb, a felvásárlást végző kft. ügyvezetőjének meghallgatását és igazságügyi mezőgazdasági szakértő kirendelését.

A perek egyesítését követően a Békés Megyei Bíróság jogerős ítéletével a keresetnek helyt adott és az alperesi határozatokat az első fokú határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Kiemelte, hogy a felperes már a fellebbezéséhez és annak kiegészítéséhez is részletes listát csatolt azon

személyekről, akiktől a két kft.-n keresztül megvásárolta a számlákon szereplő tollmennyiséget. Az őstermelők beazonosíthatók voltak, hiszen a felperes olyan listát mutatott be, amelyen az érintett termelők lakcíme, telephelye, igazolványszáma és adószáma is rögzítve volt. Ezzel szemben az alperes a listából csak néhányat kiválasztva foganatosított bizonyítási eljárást, azonban nem hívta fel őket 2009. évi irataik csatolására és saját nyilvántartásaival sem vetette össze ezeket. Nézete szerint az alperes nem tett eleget a tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének. Hiányolta T. I. felperesi alkalmazott meghallgatását a toll átvételére vonatkozóan, illetőleg a menetlevelek összevetését a felperesi bejelentés szerinti adott számlákhoz tartozó őstermelők adataival, valamint további, az őstermelőkhöz kihelyezett lúd és felvásárolt ludak mennyiségének megvizsgálását.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet az ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása iránt. Másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezésével a megyei bíróság új eljárásra és ítélet hozatalára történő kötelezését kérte. Szerinte a megyei bíróság az adólevonási jog gyakorlására, illetve bizonyítási teherre vonatkozó szabályok nem megfelelő értelmezésével hozta meg döntését, ítélete több helyen iratellenes, az okszerűtlen és az indokolási kötelezettségnek sem felel meg. Az adóhatóság minden szükséges és lehetséges eljárási cselekményt elvégzett, ezek alapján a számlák hitelessége nem nyert igazolást. A számlakibocsátók számlák szerinti teljesítését, illetve működését semmilyen irat, egyéb adat, tény vagy körülmény nem támasztotta alá. Számos bizonyítás ellenére az áru eredete nem volt feltárható, a felperesi ügyvezető és a számlát kibocsátó kft-k ügyvezetői egymásnak is több ponton ellentmondó nyilatkozatot tettek. Hangsúlyozta, hogy a felperes által közölt 19 őstermelőből csupán 6 fő volt beazonosítható, melyek közül 3 termelő nyilatkozott akként, hogy 2008-ban állt kapcsolatban a társaságokkal. R. L. őstermelő a gazdasági kapcsolat fennállását egyáltalán nem ismerte el annak ellenére, hogy a felperesnek korábban erre vonatkozóan pozitív nyilatkozatot tett. A többi őstermelőt fellelni nem tudták, hiszen a helyszíni ellenőrzések nem vezettek eredményre, így nyilvánvaló, hogy idézésük felesleges lett volna. Megítélése szerint az adóhatóság tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettsége nem parttalan, csak az ügy szempontjából releváns tényekre, körülményekre vonatkozik, ezeket pedig megpróbálta feltárni és bizonyítani. Hiányolta, hogy a felperesnek nem volt pontos, átlátható nyilvántartása a termelőkről és a szállítóleveleken szereplő monogramok alapján őket kétséget kizáróan nem lehetett beazonosítani. A felperes

menetlevelei nem feleltek meg a közúti közlekedési szolgáltatásokról és a közúti járművek üzemben tartásáról szóló 89/1988. (XII. 20.) MT rendeletben foglaltaknak. Változatlanul állította, hogy a felperesi ügyvezető és a kft-k volt ügyvezetőjének nyilatkozatai egymásnak ellentmondók, ekként önmagukban nem bizonyítják a számlák valóságtartalmát. A megyei bíróság megsértette a Pp. 172. § (1) bekezdését akkor, amikor a felperesi ügyvezető meghallgatásáig a tárgyaláson jelen volt, ezért az ő vallomását figyelmen kívül kellett volna hagyni. Kifogásolta a megismételt eljárásra vonatkozó utasítást is. Miután a számlák valóságtartalmát tanúk nyilatkozatával igazolni nem lehet, további erre vonatkozó bizonyítás lefolytatása felesleges. Ennek ellenére az adóhatóság a fellebbezési eljárásban a beazonosítható őstermelők meghallgatását megkísérelte. T. I. alkalmazott tanúkénti meghallgatásának mellőzését az alperes határozatában indokolta. Az első fokú bíróság nem okolja meg ennek szükségességét, illetve ha azt elengedhetetlennek ítélte, miért nem került sor arra a bírósági eljárásban. Figyelmen kívül hagyta a bíróság a menetlevelek hiányosságára vonatkozó alperesi kifogást, amely miatt azok nem vethetők össze a felperesi beszerzési és üzemanyag számlákkal sem. Összefoglaló érvelése szerint a bíróság ítélete nem felel a Pp. 221. § (1) bekezdésében, 339. § (1) bekezdésében írt kötelezettségnek. Ezen túlmenően a perköltség mértékét is támadta, szerinte a megítélt 400.000 Ft eltúlzott, figyelembe véve a bírósági tárgyalások számát és azok időtartamát, továbbá ellentétes a ügyvédi munkadíjról szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. §-ában foglaltakkal is.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában való fenntartását kérte. Változatlanul állította, hogy az alperes a tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget, jóllehet a törvény előírásai és a közel múltban több magyar ügyben született európai uniós bírósági ítéletek alapján ez a kötelezettség őt terhelte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem alapos.

A felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275. § (1) bekezdése szerint a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján kell dönteni. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria szerint az első fokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait. Ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján a maguk összességében értékelte. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a

bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhatja meg, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg. Az első fokú bíróság meggyőződése szerint értékelve rögzítette, hogy az alperes határozata jogszabálysértő, az nem felel meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4), (6) bekezdésében előírt tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségnek. A Kúria szükségesnek tartja kiemelni, hogy - ahogyan arra a felperes a felülvizsgálati eljárásban helyesen hivatkozott - az Európai Unió Bírósága vizsgálta az általános forgalmi adólevonási joggal kapcsolatban kialakult magyar gyakorlatot, és kifejtette, hogy egy adott tevékenységet tárgyilagosan kell vizsgálni. „Az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a HÉA (áfa) levonás jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy ellenőrizze vajon a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt-e szabálytalanság vagy csalás, hogy a HÉA bevallási és fizetési kötelezettségének a számlakibocsátó eleget tesz-e, vagy e vonatkozásban rendelkezzen bármiféle irattal." Kiemelte, hogy: „azon gazdasági szereplőknek, akik minden - tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy ügyleteik ne valósítsanak meg akár HÉA, akár más adó tekintetében elkövetett adókijátszást annak kockázata nélkül kell, hogy bízzanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított HÉA levonáshoz való jogukat"(C-80/11 Mahagében ügy). E körben rögzítette, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő hozzáadottértékadó összegéből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el anélkül, hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vett részt (C-80/11 Mahagében, C-324/11 Tóth ügy).

Az adóhivatal annak ellenére kételyeket fogalmazott meg a számlák hitelességét illetően, hogy a számlák alakilag szabályosak voltak, a számlakibocsátók volt ügyvezetője megtalálható volt és nyilatkozatot is tett, elismerve a felperessel fennállt gazdasági kapcsolatát, kereskedelmi partneri viszonyát. Az Európai Unió Bíróságának ítéletei megerősítik az adóhatóság objektív alapú bizonyítási kötelezettségét, a számlák hiteltelenségét jelen ügyben neki kellett bizonyítania, melynek nem tudott eleget

tenni.

Nem a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a számlakibocsátó társaságok kiktől vásárolták a továbbértékesített tollakat, és nem neki kellett olyan nyilvántartást prezentálnia, amiből az őstermelők személye kiderül, hiszen velük közvetlen felvásárolói kapcsolatban nem állt. Alaptalanul hivatkozott az alperes a 89/1988. (XII. 20.) MT rendelet előírásaira is, hiszen a rendelet hatálya csak azon gazdálkodó szervezetekre terjed ki, amelyek Magyarország területén belföldi vagy nemzetközi forgalomba közúti járművel vagy járműszerelvénnyel közúti közlekedési szolgáltatást vagy közúti személyszállítást végeznek. A feltárt tényállásból egyértelműen megállapítható, hogy a felperes ilyet nem végzett, hiszen saját gépjárművével az általa megvásárolt árut szállította a felvásárló telephelyére. Tévedett tehát az alperes, amikor a menetlevelek hiányosságai okán a gazdasági események meg nem történtére következtetett.

Nem követett el jogszabálysértést az első fokú bíróság, amikor a felperesi kft. ügyvezetőjét meghallgatását megelőzően nem szólította fel a tárgyalóterem elhagyására. A per felperese a gazdasági társaság volt, annak képviseletére a hatályos cégjogi rendelkezések szerint az ügyvezető jogosult, így annak ellenére, hogy a kft-t meghatalmazott ügyvéd képviselte a tárgyaláson, az ügyvezető képviseleti jogánál fogva azon mindvégig jelen lehetett. Alaptalan ezért az az alperesi megállapítás is, hogy az ügyvezető vallomását a tényállás megállapításakor figyelmen kívül kell hagyni.

A fentiek alapján összegzésképpen megállapítható, hogy jelen ügyben a számlakibocsátók adóalanyok voltak, létező cégek, akiknek a gazdasági események megtörténtekori vezetője még azután is megtalálható volt, hogy a számlakibocsátó cégeket eladta és azok más ügyvezetővel rendelkeztek. Nem olyan fellelhető fantomcég állt a kibocsátói oldalon, amelyről semmilyen információ nem volt beszerezhető. A számlák fiktivitását az adóhatóságnak kellett volna bizonyítania, ezzel szemben azonban csak kételyeket fogalmazott meg, melyek nem elegendőek az adólevonási jog megtagadásához. **Nem osztja a Kúria azt az alperesi álláspontot sem, hogy tanúk meghallgatásával a számlák hitelessége ne lenne igazolható.** Amennyiben az adóhatóság a számlák hitelességét kétségbe vonja, az abban rögzített gazdasági események igazolására az adózó bármilyen, az Art-ban, illetőleg a polgári perrendtartásban rögzített bizonyítási eszközt felhasználhat a bizonyítási eljárás során. Ekként okszerűen indítványozta gépjárművezetőjének kihallgatását, aki a felvásárolt tollak szállítását végezte az őstermelőktől a végső

felhasználóig, így nyilvánvalóan tudomással bírt a gazdasági események megtörténtéről. Rámutat a Kúria arra is, hogy a felperesnek a fellebbezési eljárás során csatolt őstermelői nyilatkozatok és az adóhatóság által beszerzett nyilatkozatok közötti ellentmondás feloldása sem a felperes feladatát képezte, hanem az adóhatóságét, hiszen ez következik az Art. 97. § (4) bekezdésében és az Európai Unió Bíróságának ítéleteiből is. Az alperesnek tehát objektív körülmények fennállása alapján kell igazolnia, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett arról, hogy levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel a számlakibocsátók által elkövetett adócsalásban vesz részt.

Helytállóan foglalt tehát állást az első fokú bíróság az alperesi és első fokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezése körében. A megismételt eljárásban az adóhatóságot terheli a tényállás tisztázási és feltárási kötelezettség az előbb kifejtettek alapján. Ennek során az első fokú bírósági ítéletben rögzítettek összevetésével és feltárásával, objektív körülmények alapján kell igazolnia az adócsalásban való részvételt.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az első fokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

Nem osztotta a Kúria az alperesnek az első fokú eljárásban megállapított perköltség mértékére vonatkozó jogi érvelését sem. A hivatkozott IM rendelet értelmében a 3. § (1) bekezdés a) és b) pontja alapján a pertárgyérték figyelembevételével lehet megállapítani a jogi képviselőnek járó munkadíjat. A magas összegű pertárgyérték és a peres eljárásban kifejtett ügyvédi munka összevetése alapján nem eltúlzott mértékben lett megállapítva az alperes által fizetendő perköltség. Megjegyzi a Kúria azt is, hogy a Pp. 75. § (1) bekezdése értelmében nem csupán a peres eljárásban kifejtett ügyvédi tevékenység díjazható, hanem az azt megelőző eljárásban nyújtott teljesítmény is, mely hozzájárult a magasabb összegű díj felszámításához.

A Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdésével a Kúria a felülvizsgálati eljárásban kifejtett ügyvédi tevékenységhez és a pertárgyértékhez viszonyítva arányosan számolta ki a fizetendő perköltség összegét.

A tárgyi illetékfeljegyzési jogos perben az állam által előlegezett felülvizsgálati eljárási illeték a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességi eljárásról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam terhén marad.

Budapest, 2013. január 31.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró