

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.769/2012/5.szám

A Kúria a dr. Krancz Mária ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Tóth Eszter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Pécsi Törvényszék 2012. június 25-én kelt 7.K.20.221/2012/8. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Pécsi Törvényszék 7.K.20.221/2012/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 82.800 (nyolcvankétezer-nyolcszáz) forint kereseti és 138.000 (százharmincnyolcezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2008. szeptember 1-jén kötött szerződést a ... Alapítvánnyal (továbbiakban: Alapítvány) az „integrált vállalatirányítási rendszer bevezetési és fejlesztési lehetőségének vizsgálata a ... Zrt-nél” című tanulmány elkészítésére. Ennek alapján 1.300.000 Ft-ot számolt el innovációs járulékkötelezettség csökkentése címén. A kapcsolatot a felperes és a vállalkozó között Sz. T. tartotta, az viszont, hogy a felperesi oldalon ezzel a tevékenységgel konkrétan ki foglalkozott, nem volt megállapítható. A tanulmány és vele együtt a számla postán érkezett meg a felpereshez, melynek ellenértékét 2008. szeptember 12-én banki átutalással teljesítette. Az eljárás során meghallgatott Alapítványi képviselő az elvégzett munkáról lényegében semmilyen érdemi nyilatkozatot tenni nem tudott, csupán annyit ismert el, hogy legalább 10 ilyen szerződést írtak alá különböző gazdálkodó

szervezetekkel, de, hogy ezeket a szerződéseket az Alapítvány vagy az abban megjelölt alvállalkozók teljesítették-e, nem tudja. A megrendelőket nem ismerte, a szerződés megkötésének konkrét körülményeiről sem volt tudomása, és a szerződéseket sem ő írta alá. Az Alapítvány és az ... Kkt. (továbbiakban: Kkt.) között 2008. szeptember 9-én létrejött egy alvállalkozói megbízási szerződés, a számlán pedig ügyviteli tanácsadás szerepelt. A szerződés teljesítésének alátámasztására a felperes az iratokhoz csatolt egy 74 oldalas tanulmányt.

Az első fokú adóhatóság határozatával 1.380.000 Ft adóhiányt állapított meg a felperes terhére innovációs járulék adónemben, továbbá adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított. A számlához kapcsolódóan olyan teljesítmény-kimutatás, elszámolás, mely alapján megállapítható lenne, hogy ténylegesen ki és milyen munkát végzett, mi volt a valós gazdasági esemény, mikor, hol került sor annak teljesítésére, adat, információ nem fellelhető. Az Alapítvány által befogadott alvállalkozói számla eltérő tartalommal került kiállításra, mint a hozzá tartozó, egyébként elvileg korábban megkötött szerződés. A számlák dátuma későbbi, mint a továbbszámolás dátuma. Ezért - figyelemmel a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdés, 130. §, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdés, 165. § (2) bekezdés, 166. § (2) bekezdésére - megállapította az adóhatóság, hogy a szóban forgó számla nem fogadható el hiteles bizonylatként. A számlán feltüntetett gazdasági esemény az adózó és az Alapítvány között nem jött létre.

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú hatóság 2011. december 21. napján kelt 1842337651/2011. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Kiemelte: a felperes által befogadott bizonylat hitelességét nem tudta alátámasztani az Alapítványnál lefolytatott ellenőrzés, sem pedig az Alapítvány képviselőinek nyilatkozata, de még a felperes által bemutatott tanulmány sem. Márpedig amennyiben kétség merül fel a számlák alaki és tartalmi hitelességével kapcsolatban és ezt a kétséget az adóhatóság valószínűsíti, úgy az adózóra hárul a számlák valós tartalmának bizonyítása. Az adóhatóságot az Art. 1. § (7) bekezdése feljogosítja arra, hogy a felek szerződéses kapcsolatát vizsgálja, azaz egy adóalany milyen valós gazdasági tevékenységnek volt a részese. Jelen esetben sem a felperesi képviselők, sem a számlakibocsátó alapítója, illetőleg képviselője nem rendelkezett arról ismerettel, hogy ki készítette a tanulmányt. Teljesítésigazolás nem készült, nem állapítható meg, hogy a tanulmányt ki vette át. A visszaélésszerű magatartás tehát bizonyított. Az eset összes körülményei alapján megállapítható, hogy az Alapítvány tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett a felperes részére, kizárólag számlát bocsátott ki annak érdekében,

hogy a felperes az innovációs járulékfizetési kötelezettségét csökkentse.

A másodfokú határozattal szembeni keresetében a felperes hangsúlyozta, hogy az adóhatóság feladata alapvetően a tényállás tisztázása, és a bizonyítási teher főszabályként a hatóságon van, ez kivételes esetben fordulhat csak meg (pl: becslés esetén). Megsértette az alperes az Art. 130. §-át is, hiszen az Alapítvány ellenőrzését egy az ügyészségen fellelt hiányos és rendezetlen iratanyag alapján végezte el, valamint az Alapítvány képviselőinek érdemi információt nem tartalmazó nyilatkozatai alapján járt el, ami megalapozatlanságot eredményezett. Nem tudta az adóhatóság bizonyítani, hogy a gazdasági esemény a felek között a valóságban nem ment végbe. A tanulmány létezik, megtalálható, és a felperes álláspontja szerint annak hasznosulása is igazolható, ezért a számla nem szenved tartalmi hiányosságban. Nem róható a felperes terhére, hogy az adóhatóság a gazdasági eseményt követő két évvel az Alapítvány hiányos iratait nem találta előírásszerűnek, valamint helytelen az is, hogy az Áfa tv. paragrafusaira hivatkozott, noha nem is általános forgalmi adó levonást vizsgált, hanem innovációs járulékfizetési kötelezettséget.

Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte.

A Pécsi Törvényszék 7.K.20.221/2012/8. számú ítéletével az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Indokolásában kifejtette, hogy az adóhatóságnak valóban nem általános forgalmi adó levonás szabályszerűségéről kellett állást foglalnia, hanem a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény 4. § (3) bekezdése szerinti jogosultság fennállásáról, e körbe azonban nyilvánvalóan beletartozik az Alapítvány által kiállított számla tartalmi és formai ellenőrzése is. Ezért figyelembe lehetett venni az áfa levonás kapcsán kialakult bírói gyakorlatot, beleértve az Európai Unió Bíróságának gyakorlatát is. Hangsúlyozta a bíróság, hogy figyelemmel az Európai Unió Bíróságának C-80/11. számú ítéletére, annak 53. és 62. pontjára, helyes az a felperesi álláspont, hogy a tényállás tisztázási kötelezettség az alperest terheli és a bizonyítási teher nem fordítható át az adózóra. Nem követelhető tőle, hogy a végbement gazdasági esemény megtörténtét ő igazolja. Álláspontja szerint az adóhatóság nem tett eleget a felhívott jogszabályokban előírt tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, pl. nem kutatta fel a felperes által is kért és az ügyletben közreműködő Sz. T-t, nem tisztázta az alvállalkozó Kkt. szerepét és nem vizsgálta meg, hogy részéről ténylegesen a munka elvégzésre kerülhetett-e. Önmagában az a körülmény, hogy a számla mást takar, illetőleg, hogy az Alapítvány részéről az időben előbb került kiállításra, mint a Kkt. részéről, még nem alapozza

meg azt az alperesi álláspontot, hogy a gazdasági esemény a felek között nem ment végbe. Annak a körülménynek a tisztázása pedig, hogy a tanulmány megfelel-e a kutatásfejlesztésről és a technológiai innovációról szóló 2004. évi CXXXIV. törvény 4. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltaknak, azaz jogszerű-e az innovációs járulék levonása, egy szakkérdés, tehát az eljárásban nélkülözhetetlen lett volna szakértő bevonása. A bíróság álláspontja szerint az Art. 130. §-ára történő hivatkozás sem helytálló, ugyanis nem azonos adónemben folyt a felperesnél és a számlakibocsátónál az adóvizsgálat. Alapvetően tehát azért jogszabálysértő az alperesi határozat, mert az Art. 97. § (4)-(6) bekezdésében foglalt tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségnek az alperes nem tett eleget, illetőleg helytelenül alkalmazta az Art. 130. §-át és nem vizsgálta, hogy a felperes részére átadott tanulmány megfelel-e a már felhívott jogszabályi követelményeknek. Csak ezek tisztázása után lesz az alperes abban a helyzetben, hogy a járulékfizetési kötelezettségről határozzon.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte a törvényszék ítéletének hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján, továbbá perköltség megállapítását. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Art. 1. § (7) bekezdését, 130. §-át, a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény 4. § (3) bekezdését, valamint a Pp. 206. § (1) bekezdését, 339. § (1) bekezdését. Kiemelte, hogy álláspontja szerint az adóhatóság jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy sem az Alapítvány, sem annak alvállalkozója nem végzett a számla szerinti természettudományi, műszaki kutatás-fejlesztést az adózó részére, így tehát a járulék csökkentése jogszerűtlen volt. Az adóhatóság részletesen kifejtette az eljárás során a tanulmánnyal kapcsolatban, hogy szakértői vizsgálat nélkül is megállapítható, mely szerint a dokumentum tájékoztató jellegű, általános, nem ad az adózó igényeire összehasonlítást vagy értékelést, nem ajánl konkrét megoldást arra, hogy az ismertetettek közül milyen módszert vezessen be a cég. A 74 oldalas dokumentumban a felperes bemutatása alig több, mint 2 oldalban történt, egy teljesen általános javaslat megfogalmazásával. Ennek a tanulmánynak a szövege - egy jelentős része - bárki által fellelhető, elolvasható az interneten, továbbá a dokumentum forrásmegjelölést sem tartalmaz annak ellenére, hogy egész oldalakat szó szerint másol. Mindezek alapján alappal rögzítette az adóhatóság, hogy lényegében egy előre megírt dokumentum átadása történt, ami alkalmatlan arra, hogy az adózó innovációs járulékfizetési kötelezettségét csökkentse. Kutatás-fejlesztés ugyanis nem történt, amely szakértői vizsgálat nélkül is megállapítható. Az alperes álláspontja szerint a jogerős ítélet okszerűtlenül hivatkozott az **Európai Unió Bíróságának** az áfa levonása kapcsán kialakult bírósági gyakorlatára. A felhívott ítélet semmilyen tekintetben nem terjed

ki az innovációs járulékkal kapcsolatos kötelezettségekre és jogokra.

Téves és okszerűtlen az ítéletnek az Art. 130. §-ára történő hivatkozása is, ugyanis az adóhatóság a felek közötti jogviszonyt mindkét adóalany esetében a jelen ügyben foglaltakkal egyezően minősítette. Az áfa levonási jog nem adókedvezmény, szemben az innovációs járulékfizetési kötelezettség csökkentésével, melynek igénybevétele során az Sztv., valamint az Art. 99. § (2) bekezdés rendelkezései alkalmazandók, melyet a törvényszék ítélete figyelmen kívül hagyott.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte az ítélet indokolásában foglaltakra utalva.

A Kúria megállapította, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

A Pp. 206. § (1) bekezdése szerint: „A bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.”

A 2003. évi XC. törvény 4. § (3) bekezdése alapján: „A járulék éves bruttó összegéből - e törvényben meghatározott körben és mértékig - levonható a gazdasági társaság saját tevékenységi körében végzett kutatásfejlesztési tevékenység közvetlen költsége, valamint a költségvetési gazdálkodási rendszerben működő és a közhasznú szervezetekről szóló 1997. évi CLVI. törvény 2. § (1) bekezdésében meghatározott szervezetektől megrendelt kutatási-fejlesztési tevékenység költsége. A levonható költségeket mind a saját szervezetben végzett, mind a vásárolt kutatás-fejlesztés esetében csökkenteni kell a levonásnál figyelembe vett költségek fedezetéül szolgáló, az államháztartás valamely alrendszeréből nyújtott támogatással.”

A Kúria osztotta azon alperesi felülvizsgálati kérelemben írt érveket, hogy a perben érintett számla innovációs járulékfizetési kötelezettség csökkentésére nem alkalmas, ugyanis az ügy adatai alapján nem bizonyított, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény a felperes és a számlakibocsátó Alapítvány között végbement. A Kúria megállapította, hogy az alperes eleget tett tényállás tisztázási kötelezettségének, részletesen - a releváns adatokkal alátámasztva - indokolta meg határozatát, tehát, hogy a tanulmány nem volt alkalmas azon joghatás kiváltására, amit a szerződés megcélzott. Az alvállalkozói számla eltérő tartalma, a kiállításának korábbi dátuma, a tanulmány általános nem, illetve csupán csekély mértékben a felperesre specifikált szövege, a felperes és az Alapítvány közötti, az üzleti életben egyáltalán nem szokványos kapcsolat létesítése (az interneten ismeretlen személlyel történő kapcsolattartás), a tanulmány tényleges készítője kilétének ismeretlensége, miközben az Alapítvány sorozatban kötötte a hasonló tartalmú tanulmányok készítésére a szerződéseket, egyebek mellett mind olyan nyomós körülmények,

melyek a számlában foglalt gazdasági esemény valóságtartalmát cáfolják. Helyesen hivatkozott az alperes arra, hogy a felperes kívánt a jogügyletre alapozva adót csökkenteni, ezért - az adóhatóság által feltárt és bizonyított tényekkel szemben - a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a számla hiteles. Ezt megalapozó dokumentumokat, adatokat szolgáltatni azonban nem tudott. Végezetül rámutat a Kúria arra, hogy a perben hivatkozott európai bírósági ítélet még analóg sem alkalmazható jelen ügyben, hiszen a számla tartalmi hiteltelenségének oka a benne foglalt gazdasági esemény hiányára vezethető vissza, ami a felperes saját érdekkörében felmerült probléma.

Összességében tehát az első fokú bíróság a megállapított tényállásból helytelen jogi következtetést vont le, ezzel az ítélet nem felelt meg a Pp. 206. § (1) bekezdésében előírtaknak, mely okból a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. január 16.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**