

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.487/2013/7.szám

A Kúria a dr. Noll László ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve (címe) felperesnek a dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (fél címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 17-én kelt 14.K.26.759/2013/12. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 15. 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 Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.26.759/2013/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 111.000 (egyszáz-tizenegyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2007. október 1-től 2009. december 31-ig terjedő időben általános forgalmi adó /áfa/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Ennek eredményeképpen megállapította, hogy a felperesi társaság Sz. A. egyéni vállalkozótól takarítási, valamint szerkesztési, szövegszerkesztési munkák elvégzéséről fogadott be számlákat, és bevallásaiban azok áfatartalmát levonásba helyezte. A rögzített tényállás szerint a felperes az egyéni vállalkozóval szerződést kötött budapesti és miskolci irodája általános takarítási feladatainak ellátására, valamint a felperes cégbemutató anyagának elkészítéséhez szükséges szövegszerkesztési, továbbá a f-i malomépítés engedélyezési, kivitelezési, tervezési dokumentumai, és lakóépület illetőleg irodaépület műszaki leírása szövegszerkesztési feladatainak elvégzésére. Ugyanakkor a megkötött szerződések, az azokban foglalt időtartamok, a teljesítés helye, a ténylegesen elvégzett munka és a kiállított számlák nem voltak egymással összhangban. A takarítási munkákkal kapcsolatban maga az egyéni vállalkozó tett az eljárás során többszörösen ellentmondásos nyilatkozatot. Miután az egyéni vállalkozó alkalmazott

foglalkoztatását nem jelentette be, erősen megkérdőjelezhető, hogy az általa végzett számos egyéb tevékenység (pl. teniszoktatás, asztrológia, biztosítási ügynöki, illetőleg más cégek, társasházak részére végzett takarítás) mellett hogyan tudott a felperesi Kft-vel kötött szerződésnek eleget tenni, ami heti 1-3 alkalommal Budapesten és további 1 alkalommal Miskolcon való takarítást jelentett. Mindezt megerősítette az egyéni vállalkozó élettársának nyilatkozata, mely szerint valójában hetente egyszer- kétszer a ... Bt. rendelőjét takarították, valamint társasház részére végzett takarításból származott még bevételük, máshol nem végeztek ilyen munkát. Az egyéni vállalkozó utolsó nyilatkozata szerint pedig valójában a felperesnek nem is végzett munkát, csak szívésségből állított ki ellenérték fejében számlákat.

A szerkesztési, szövegszerkesztési munkákkal kapcsolatban megállapította az adóhatóság, hogy a f-i malom munkáival összefüggésben a megbízási szerződésből konkrétum nem állapítható meg, még az sem, hogy a szerződéses feladat mire irányult. A kiállított számlák és a teljesítésigazolás között az összecszerűség, illetve a dátum tekintetében nincs összhang. A felperes képviselőjének nem volt arról tudomása, hogy a kiadványszerkesztési, szövegszerkesztési, adatfeldolgozási munkákat az egyéni vállalkozó személyesen végezte vagy sem. Mindezek alapján az adóhatóság azt állapította meg, hogy 2007. év vonatkozásában az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: régi Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontja valamint 35. § (1) bekezdés a) pontja, a 2008. évre pedig a 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: új Áfa tv.) 120. § a) pontja és a 127. § (1) bekezdés a) pontja, továbbá a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdése, valamint 165. § (2) bekezdése és 166. § (2) bekezdése szabályai alapján a felperesnek az egyéni vállalkozótól beszerzett számlákra alapított áfa levonása jogszerűtlen volt. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele ugyanis az alakilag és tartalmilag hiteles számla, amely egyéb más követelmények mellett azt jelenti, hogy a számlának a felek között ténylegesen létrejött gazdasági eseményt kell tartalmaznia. Ennek hiánya okán az adóhivatal a felperes terhére 1.110.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, melynek járulékaival együttes megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú adóhatóság 3549542240 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében kérte mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését és a megállapított adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék törlését. Arra hivatkozott, hogy az egyéni vállalkozónak az eljárás során tett több nyilatkozata közül az első a felperes álláspontját támasztja alá, illetőleg a dokumentumok nem ellentmondásosak, a munkák elvégzését tanúkkal tudja bizonyítani, a számlakibocsátás mögött valós gazdasági esemény volt. A tényállást

nem derítette fel megfelelően az adóhivatal. Amennyiben az egyéni vállalkozó bizonylatai nem voltak szabályosak, arra a felperesnek semmilyen ráhatása nem volt. Hivatkozott e körben a régi Áfa tv. 44. § (5) bekezdésére, valamint az Európai Unió Bírósága több ítéletére (C-384/04., C-80/11.).

Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte. Vitatta, hogy a felperes esetében a kellő körültekintés és a rendeltetésszerű joggyakorlás megállapítható lett volna. Hivatkozott az Európai Unió Bíróság C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyeire, amely szerint, ha a munka elvégzője és a számla kiállítója nem azonos és erről a számlabefogadó tudott vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, akkor nyilvánvalóan nem lehet szó hiteles számláról, így erre adólevonási jog az uniós jog alapján sem alapítható.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.26.759/2013/12. ítéletével a keresetet elutasította. Rögzítette, hogy az adóhatóság a tényállást feltárta, melynek során számos olyan adat, tény igazolódott, ami alappal cáfolta a gazdasági események számlák szerinti megtörténtét. Külön kiemelte a számlakibocsátó nyilatkozatát, valamint a számlakiállítás és a számlatömb megvásárlása időpontjának eltérését. A bíróság a perben bizonyítás kiegészítésként meghallgatta a felperes több dolgozóját, akik nem vitatták, hogy néhány alkalommal találkoztak a vállalkozóval, de a bíróság összevetette a tanúvallomásokat a szerződések és számlák tartalmával, és úgy értékelte, hogy a számlában foglalt tartalommal a munkákat nem - vagy kizárólagosan bizonyosan nem - végezhetette a vállalkozó. A szerkesztési munkák igazolására becsatolt CD tartalma szintén alkalmatlan volt annak igazolására, hogy a benne foglalt munkát a vállalkozó végezte, olyannyira, hogy azon a neve egyáltalán nem jelent meg. Ezáltal az alperes helyesen hivatkozott az alkalmazandó jogszabályokra, a tényállásból okszerű következtetést vont le, amely összhangban áll az uniós és a hazai joggyakorlattal is.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresetének helyt adó határozat hozatalát kérte. Kifejtette, hogy az ítélet megalapozatlan és jogszabálysértő, az adóhivatal ugyanis - az ítéletben foglaltakkal ellentétben - nem tudta objektív tényekkel, körülményekkel igazolni a számlabefogadó adócsalásban való részvételét, illetőleg, hogy kellő körültekintés esetén tudnia kellett volna, hogy abban vesz részt. Ellentmondó nyilatkozatokra nem lehetett volna tényállást alapozni. Ugyanakkor a bíróság okszerűtlenül értékelte a tanúvallomásokat is, mivel a tanúk igazolták, hogy látták a vállalkozót munkát végezni. A CD

lemezen lévő adatok pedig a szerkesztési munkák elvégzését támasztották alá, ezért e bizonyíték bíróság általi értékelése iratellenes, illetve annak a bizonyítékok köréből való kirekesztése jogszabálysértő. Az egész eljárás és a meghozott döntés ellentétes az Európai Unió Bírósága joggyakorlatával, figyelemmel a C-80/11. és C-324/11. (Mahagében-Dávid) illetőleg a C-439/04. és C-440/04. (Kittel-Recolta) egyesített ügyekre, de sérti a Kúria iránymutató döntéseit is, így a K.5. számú elvi határozatot.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: Pp.) 272. § (2) bekezdése szerint a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni, hogy a jogerős ítélet mely okból jogszabálysértő. A felperes a jogszabálysértést az eljárás folyamán mindvégig - úgy az adóhatározat, mint a bírósági ítélet tekintetében - a tényállás feltáratlanságában, a bizonyítás elégtelenségében, a levont következtetések okszerűtlenségében jelölte meg, illetve arra hivatkozott, hogy a gazdasági esemény a valóságban szerződésszerűen és a számlában feltüntetett módon megtörtént. Ezáltal a felperes, mint számlabefogadó akkor sem veszítheti el áfa levonási jogát, ha a számlakiállító oldalán az adóhatóság szabálytalanságot tár fel. Ennek alátámasztására hivatkozott a régi Áfa tv. 44. § (5) bekezdésére, valamint az uniós és hazai bírósági gyakorlatra.

Ezzel szemben a Kúria megítélése szerint az adóhatóság objektív tények alapján állította azt, hogy a gazdasági esemény a valóságban - a számla szerinti tartalommal - nem történhetett meg. Ezt a felperes cáfolni nem tudta, és arra a perben lefolytatott kiegészítő bizonyítás sem volt alkalmas. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelését a Pp. 206. § (1) bekezdés szerint végezte, és az így kialakult meggyőződése alapján hozta meg a keresetet elutasító ítéletét, melyet részletesen megindokolt. Az e következtetést eredményező logikai láncolatot a Kúria sem találta aggályosnak. Erre tekintettel megállapította, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Rögzíti a Kúria, hogy felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek helye nincs, csak, ha az első fokú ítélet indokolása iratellenes, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan. Ilyet ebben az ügyben megállapítani nem lehetett. Mellozi ugyanakkor a Kúria az első fokú ítélet 5. oldalának indokolásából azon megállapítást, hogy a felperes maga is közreműködött az adóki játszásra irányuló ügylet létrejöttében, ez ugyanis nem bizonyított. A helyes megállapítás ezzel szemben az, hogy kellő körültekintés mellett tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adóki játszásra irányuló jogügylet részese.

Ezen az indokolásbeli módosítással a Kúria az első fokú jogerős

ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

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

Budapest, 2014. március 27.

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