

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.113/2014/6.szám

A Kúria a Dr. Nyitrai Péter ügyvéd által képviselt Swietelsky felperesnek a jogtanácsos 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. október 31. napján kelt 27.K.30.639/2013/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 7. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 27.K.30.639/2013/6. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2006. április 1.- december 31., 2007., illetőleg 2008. január 1.-március 31. közötti időszakban valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra vonatkozó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió adatai alapján az elsőfokú hatóság társasági adó, áfa, innovációs járulék és társasvállalkozások külön adója adónemekben összesen 307.540.000 forint adókülönböt állapított meg a felperes terhére, a 279.044.000 forint adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot állapított meg, továbbá bevallás hibás benyújtása miatt 100.000 mulasztási bírságot szabott ki.

Az alperes 2466657516. sz. határozatával társasági adónemben és

társasvállalkozások különadója adónemekben megváltoztatta az elsőfokú határozatot, ezzel 304.920.000 forint adókülönbözet és 276.424.000 adóhiány lett megállapítva.

A felperes az alperesi határozat teljes körű bírósági felülvizsgálatát kérte. A peres eljárás tartalma alatt az alperes a felügyeleti intézkedés keretében a 3707858073. számú határozatával az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően az -vel szembeni behajthatatlan követelésre vonatkozó megállapítások, illetőleg a -vel kapcsolatos időbeli elhatárolások elszámolása körében megváltoztatta. Ennek folytán az adókülönbözet összege 276.327.000 forintra csökkent és ennek megfelelően változott az adóbírság és késedelmi pótlék összege is. Az elsőfokú bíróság ebben a körben a pert részben megszüntette, egyebekben tovább folytatta.

A fennmaradó részben az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

A Kúria csak a felülvizsgálati kérelemmel érintett hányadban részletezi az elsőfokú bíróság megállapításait.

A jogerős ítélet indokolása - egyebek mellett - a (a továbbiakban: Főiskola) PPP konstrukcióban megvalósított bővítési munkáival kapcsolatban azt állapította meg, hogy a felperes tovább nem számlázott költségei nincsenek összefüggésben a felperes vállalkozási bevételszerző tevékenységével, azokkal szemben nem is számolt el bevételt. Az alperesi határozat ismertetése kapcsán részletezte, hogy a felperes a nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségekhez kapcsolódó áfá-t nem vonhatja le az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: régi Áfa.tv.) 33.§ (1) bekezdés b) pontja és az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: új Áfa.tv.) 120.§-a alapján. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 130.§-a szerinti ugyanazon jogviszony eltérő minősítés akkor valósul meg, ha az adóhatóság a jogviszonyt illetően kifejezett megállapítást tesz, erre azonban nem került sor.

A Főiskolához kapcsolódóan az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az építmény átadásra került a felperes által a beruházás üzemeltetésére létrehozott (továbbiakban: Projektcég) részére, de az érintett költségek még az építmény létrehozásával függtek össze. A projektből származó minden kötelezettség és jog a Projektcégre szállt át, az összes bevétel nála képződött. Mivel a felperes nem számlázta tovább a kivitelezés valamennyi költségét, olyanokat is elszámolt, amelyek nem a saját-, hanem a Projektcég bevételszerző tevékenysége érdekében merültek fel. Így a tovább nem számlázott költségekkel (összesen 61.304.000 forint) a felperes adózás előtti eredményét a 2006. és 2007. üzleti évekre az

adóhatóság jogszerűen növelte meg. Az elsőfokú bíróság – hivatkozva a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (7) bekezdésére – kitért arra is, hogy az alperes az elsőfokú határozat indokolásának hiányát pótolva valóban hivatkozott az elsőfokú határozatban megjelölt jogszabályokhoz képest többletként a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. (a továbbiakban: Tao tv.) 8.§ (1) bekezdés d) pontjára, ez azonban az adóhatósági megállapítás jogszerűségét nem érinti.

A jogerős ítélet szerint a -vel (a továbbiakban: Kft.) kapcsolatos körben a felperes maga sem vitatta, hogy a Kft. által a felperes felé leszámlázott szolgáltatásokat ténylegesen saját maga végezte el. Ebből következően a felperes nyilvánvalóan tudomással bírt arról, hogy a Kft. az elvárt munkák elvégzéséhez nem rendelkezett a szükséges tárgyi és személyi feltételekkel. Az eljáró adóhatóságok helytállóan állapították meg az Art. 1.§ (7) bekezdésére is figyelemmel, hogy a szerződés a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 207.§ (6) bekezdése alapján színtelt. A felperes a perbeli esetben nem volt saját magától eltérő másik adóalany, aki a szolgáltatást nyújthatott volna, ezért Kft.-től megrendelt munkák vonatkozásában a régi Áfa tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti 2006. évi adólevonási jogosultság feltételei nem állnak fenn.

Az Kft. számlait érintően az elsőfokú bíróság a felperes által megjelölt építési naplók kapcsán azt állapította meg, hogy az alperes helyesen hivatkozott arra, hogy az 51/2000.(VIII.9.) FVM-GM-KöViM együttes rendelet 15.§ (1) bekezdés, 13.§-a, illetőleg az ezt hatályon kívül helyező 290/2007.(X.31.) Korm. rendelet 18.§ (2) bekezdése alapján az építési napló hatósági és bírósági eljárásban felhasználható, írásos dokumentáció. A felperes azonban az építési naplót vagy nem tudta az adóhatóság részére átadni, vagy két építési napló is rendelkezésre állt ugyanazon a munkákról, eltérő tartalommal. Ennek alapján nem voltak alkalmasak a munkák elvégzésének hitelt érdemlő dokumentálására.

Az ítélet 13. oldal 6. bekezdésében kitért arra is, hogy a felperesnek a számlák sztornózására vonatkozó előadásai, a régi Áfa.tv. 45/A.§, illetve az új Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése alapján szintén azt támasztják alá, hogy nem történt rendeltetésszerű joggyakorlás, ugyanis a sztornózással a felperes gyakorlatilag elismerte, hogy a Kft. nem teljesített szolgáltatást.

Az innovációs járulék tekintetében az elsőfokú bíróság – hivatkozással az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. tv. (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésére, 2.§ (1) bekezdésére, a Kutatási és Technológiai Alapról szóló 2003. évi XC. tv. (a továbbiakban: KTIA tv.) 4.§ (3) bekezdésére – azt állapította meg, hogy a felperes maga sem vitatta, hogy mint megrendelő 2007. január

31. napján szerződést kötött a (a továbbiakban: Alapítvány), mint megbízottal, kutatási feladatok ellátására. Az Alapítvány a feladatok elvégzésével a -t (a továbbiakban: D. Kft.) bízta meg. Az Alapítványnál folytatott ellenőrzés során megállapításra került, hogy az Alapítvány a D.Kft. által készített dokumentációt közvetítette a felperes felé, a maga részéről kutatást, fejlesztést nem végzett. A KTIA tv. 4.§ (3) bekezdése következtében vizsgálendő, hogy ki végezte el ténylegesen a kutatási fejlesztési tevékenységet, és mivel azt nem az Alapítvány valósította meg, a részére átadott költség nem vonható le az innovációs járulék összegéből. Az, hogy erről a felperes nem tudott, nem fogadható el, mert a tanulmányokból egyértelmű, hogy a D. Kft. jegyzi a munkákat. Az innovációs járulék tekintetében a felperes helytelenül hivatkozott az Európai Unió Bírósága Mahagében ügyben hozott ítéletére, mert a járulékcsökkentés adókedvezmény, annak jogszerűségének megítélésakor a jogszabályi feltételek teljesülését kell vizsgálni nem a felperes tudattartalmát.

A jogerős ítélet az egyéb kereseti kérelmek tekintetében sem találta jogszabálysértőnek az alperes határozatát.

A felperes felülvizsgálati kérelmében kizárólag a Főiskolával, a Kft-vel, illetőleg az innovációs járulékkal kapcsolatos megállapítások tekintetében kezdeményezte a jogerős ítélet felülvizsgálatát. Ebben a körben kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát.

A Főiskolával kapcsolatban arra hivatkozott, hogy mivel az új Áfa.tv.159.§ (1) bekezdése kifejezett szabályozást nyújt a számlakibocsátási kötelezettségre, arra a kérdésre, hogy mekkora összegű áfát kellett áthárítania a felperesnek a Projektcégre, az Áfa.tv. és nem az Sztv., és nem Tao.tv. rendelkezései az irányadók. A Főiskola és a felperes szerződésében alanyi változás állt be Projektcég belépésével, de ebből egyáltalán nem következik, hogy a felperesnek a kivitelezéssel kapcsolatos valamennyi joga és kötelezettsége át szállt volna.

A felperes kockázata volt, hogy a szerződéses összegből képes-e a kivitelezést megvalósítani vagy sem, amennyiben igen, úgy haszonra tesz szert, amennyiben nem, úgy veszteséget szenved el. Jogszerűen járt el a felperes akkor, mikor a megrendelő irányában a megkötött szerződésnek megfelelő összegről állította ki a számlát, még akkor is, ha időközben azért kényszerült az eredetinel magasabb összegű költségek megfizetésére, mert helytelenül mérte fel a szerződés megkötésekor a vállalkozói összegét. Eljárása megfelelt az Áfa tv. 159.§-ának.

A Kft-vel kapcsolatban a felperes arra hivatkozott, hogy nem volt szó arról, hogy a Kft-nek magának kellett volna teljesítenie a

munkákat, alvállalkozókat vehetett igénybe, éppen azért mert nem rendelkezett a szükséges személyi állománnyal és eszközökkel. Előadta, „A jelen esetben tényként kell figyelembe venni ezen kérdés kapcsán azt, hogy felperes szerződést kötött, mint megrendelővel az érintett munkák elvégzésére. Ebben a szerződésben a felperes kötelezettséget vállalt helyi alvállalkozók bevonására. Álláspontom szerint a felperes alvállalkozó bevonására irányuló szándéka alátámasztásra került a nevezett szerződés által.” Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság sem cáfolta, hogy a munkák objektíve elvégzésre kerültek, ebből következően az építési naplók hitelességének kérdése csupán mulasztási bírság kiszabását eredményezhette volna.

Az innovációs járulékmal kapcsolatban a felperes arra hivatkozott, hogy sem a KTIA tv., sem az Art., sem a közhasznú szervezetekről szóló 1997. évi CLVI. tv. nem tiltja, hogy az Alapítvány úgy teljesítsen, hogy ahhoz harmadik személy közreműködését vegye igénybe. A felperes eljárása megfelelt az irányadó jogszabályoknak.

A jogerős ítélet hiányosságaival kapcsolatban hivatkozott arra is, hogy már keresetében perbe kívánt hívni a Kft-t, de a kérelem nem lett elbírálva, illetőleg kereseti kérelmének 6. és 10. oldalán hivatkozott az Áfa.tv. 77-78.§-aira, 8.§ (1) bekezdés b) pontjára, továbbá a 3. oldalon az Art. 130.§-ára, amelyekre az elsőfokú bíróság nem tért ki.

Az alperes ellenkérelmében támadott körben a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.). Ennek megfelelően a Kúria egyrészt kizárólag a Főiskola, a Kft., az innovációs járulék, valamint az eljárási jogszabálysértésként megjelölt kérdésekben vizsgálódott, másrészt a felülvizsgálati tárgyaláson elhangzottakat csak annyiban vette figyelembe, amennyiben összhangban álltak a korábban megjelölt jogszabálysértésekkel.

A felperes perbehívási kérelmét az elsőfokú bíróság a Pp. kérelem előterjesztése szerinti időpontjában hatályos 58.§-ának megfelelően közölte a Kft-vel, aki a perbe nem kívánt beavatkozni.

A felülvizsgálati kérelem szerint el nem bírált jogszabálysértések vagy nem szerepelnek a keresetlevél felülvizsgálati kérelemben

megjelölt oldalszámain (Áfa tv. 8.§ (1) bekezdés), vagy ott ahol beazonosíthatók, csak hivatkozás van, de a jogsértés mibenlétét nem jelölte meg a felperes (Art. 130.§ - keresetlevél 4. oldal utolsó bekezdés). Az Áfa tv. 77-78.§-aira pedig - igaz a jogszabályi helyek tételes megjelölése nélkül - a jogerős ítélet 13. oldal 6. bekezdése tartalmaz érdemi indokolást, a Kft-t érintő számla sztornózással összefüggésben. Mindennek következtében a hivatkozásokat az elsőfokú bíróságnak vagy nem kellett részletesen értékelnie, vagy elbírálta azokat: nem sérült a Pp. 213.§ (1) bekezdése. Ennek következtében nem volt akadálya a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálásának.

A Főiskolához rendelhető gazdasági esemény kapcsán a Kúria kiemeli, hogy alperes a másodfokú határozatban (23-24. oldal) nem azt rótta a felperes terhére, hogy nem állított ki számlát a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott új Áfa tv. 159.§ (1) bekezdésnek megfelelően a Projektcég felé, hanem azt állapította meg, hogy nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségekhez kapcsolódóan sem az áfát-t nem vonhatja le (régí Áfa tv. 33.§ (1) bekezdés b) pont, új Áfa tv. 120.§ a) pont), sem költséget nem számolhat el az eredmény terhére (Tao tv. 8.§ (1) bekezdés d) pont).

Az érintett gazdasági eseménynél a felperes részletes kereseti indokait a tényállás releváns eleme, a költségelszámolás körében terjesztette elő, a kapcsolódó termékbeszerzések után levonható áfá-ra nézve tételes kereseti indokok nem voltak. A költségek elszámolhatóságának kérdésében való bírósági döntés azonban szükségszerűen vonja maga után az adójogi tényállás különböző adónemekben megtestesülő következményeinek változását is.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a felperes olyan munkák után számolt el költséget, amelyek már nem a felperes, hanem a Projektcég vállalkozási tevékenysége érdekében merültek fel. A Kúria nem vitatja a felülvizsgálati kérelem azon előadását, miszerint a felperes kockázata volt, hogy a szerződéses összegből képes-e a kivitelezést megvalósítani vagy veszteséget szenved el. A perbeli tényállás mellett azonban tudomásul kell vennie, hogy ez a vállalkozási tevékenységével már össze nem függő (hiszen bevételt sem a Főiskolától, sem a Projektcégtől nem szerez), más helyett viselt „kockázati” költség, a Tao. tv. 8.§ (1) d) pontjának megfelelően növeli az adózás előtti eredményt. A gazdasági háttér, a szerződés magában hordozta, hogy a Projektcég részére ki nem számlázott költségek - ide értve járulékos következményként az áfa kérdését is - a felperes terhén maradnak.

A Kft. esetében a felülvizsgálati kérelemből a Kúria kiemeli, hogy kötött szerződésben a felperes helyi alvállalkozók bevonására vállalt kötelezettséget. A realizált ügyletben azonban az

Önkormányzat által támogatni kívánt helyi vállalkozó semmilyen termékértékesítést, szolgáltatás nyújtást nem végzett: 2006. évi gazdasági esemény hiányában pedig a régi Áfa tv. nem ad lehetőség az áfa levonására.

A KTIA tv. perbeli időszakban hatályos 4.§ (3) bekezdése szerint 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 fedezetül szolgáló, az államháztartás valamely alrendszeréből nyújtott támogatással.

Az innovációs járulék kérdésében a Kúria osztja a felperes azon előadását, hogy az Alapítványnak lehetősége volt harmadik személy bevonására. Arra azonban nem, hogy helyette kizárólag ezen harmadik személy teljesítsen, kinek közvetlenül felperes részére végzett tevékenysége után a felperes nem lenne jogosult a kedvezmény igénybevételére. Az érintett esetben az Alapítvány nem végzett kutatási-fejlesztési tevékenységet, azután adókedvezmény nem vehető igénybe.

A fentiek alapján a Kúria megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelemmel támadott körben az elsőfokú bíróság az iratoknak megfelelő tényállást rögzített, részletezte a felperes kérelmét, megjelölte az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket, a bizonyítékokat. Jogértelmezése logikus, okfejtése közérthető, a részletekre kiterjedő volt. Ezért a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében pedig a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2014. október 2.

*Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné
sk. bíró*

*dr. Oláh
dr. Láng Erzsébet*

A kiadmány hiteléül: