

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.133/2014/5.szám

A Kúria a dr. Polgáry Gyula ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. október 3-án kelt 12.K.26.733/2013/23. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 26. 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 12.K.26.733/2013/23. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 223.100 (kétszázhuszonháromezer-száz) 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 2006 évre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte, melynek eredményeképpen 11.842.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére és kiszabta járulékait. A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú hatóság a határozatot megsemmisítette, az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, melyben előírta, hogy a gazdasági eseményekkel összefüggő tényállás további tisztázása szükséges. A felperesi cég ugyanis építőipari munkákat /ács, állványozás, bontás/ végzett különböző építési területeken, így a B. Zrt.-nél és a T. Nyrt.-nél, valamint M-on egyéb építkezéseken alvállalkozók igénybevételeivel, azonban három alvállalkozó - a N. Kft., a T. Bt. és a B. Bt. - vonatkozásában további bizonyítási eljárást kell lefolytatni. Meg kell keresni a B. Zrt-t az ott munkát végző személyek igazolásai kiadása tárgyában, a B. Bt-vel összefüggésben B. A. képviseleti minőségét tisztázni kell, az alvállalkozó gazdasági társaságok

részéről munkát végző személyeket meg kell hallgatni a gazdasági eseményekre vonatkozóan, a N. Kft-vel kötött vállalkozási szerződést be kell szerezni, a felperes oldalán a kellő körültekintés fennállását tisztázni, valamint pontosan rögzíteni, hogy a számlákon szereplő munkaóra ismeretében a számlázott tevékenység elvégezhető volt-e, ugyanis az alvállalkozóktól befogadott számlák hitelessége kérdéses.

A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság 7.704.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott. Megállapította, hogy az alvállalkozóktól befogadott számlák nem hitelesek, a számlákon nem a valóságban elvégzett munkát tüntették fel, tehát a gazdasági eseményeknek a számlán szereplő felek közötti elvégzése hitelt érdemlően nem igazolt.

A fellebbezés nyomán eljárás alperes 3549532346 számú határozatával - a 2006. június-októberi időszak elévülése miatt - részben megváltoztatta az elsőfokú határozatot és csökkentette a felperes terhére megállapított adóhiányt 2.231.000 Ft-ra. A N. Kft. esetében fenntartotta álláspontját, hogy a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben (továbbiakban Sztv.) foglalt tartalmi hitelességnek a számlák nem feleltek meg, mert az azokon kiszámlázott munkaórak-mennyiség elvégzésének személyi feltételei nem álltak fenn. Az igazoltan rendelkezésre álló bejelentett és be nem jelentett munkavállalói teljesítéseket is magába foglaló munkaerő-kapacitás és a kiszámlázott munkaórak között nagyságrendi eltérés volt. Egyébként a N. Kft. ügyvezetőjének H. N-nek az ismételt meghallgatása nem volt szükséges, az eljárás korábbi szakaszában nyilatkozatot tett, ugyanakkor a beazonosítható munkavállalókat megidézték és a megjelenteket meghallgatták. Fenntartotta az adóhatóság a T. Bt-vel és a B. Bt-vel kapcsolatos megállapítást is. A B. Bt. által leszámlázott, A T. Nyrt. és a M., .. u. területén végzett építőipari tevékenységek elvégzése az új eljárás során feltárt tényállás figyelembevételével a szükséges személyi feltételek hiányában nem tekinthető igazoltnak. Mindhárom alvállalkozó kapcsán a vitatott számlákkal összefüggésben megállapította, hogy az adózói részről a kellő körültekintő eljárás feltétele az lett volna, hogy a számlák tartalmi ellenőrzésére irányuló cselekvő, aktív magatartást tanúsítson.

A felperes keresetében kifogásolta, hogy az adóhatóság nem tett eleget teljes körűen a tényállás tisztázási kötelezettségének. A B. Zrt-től kapott belépési nyilatkozat nem zárja ki automatikusan, hogy az órányilvántartásban szereplő személyek a munkaterületen munkát végeztek. A B. Bt. képviseletében képviseleti jog nélkül eljáró személy által megkötött vállalkozási szerződés sem érvénytelen, mivel a képviselt azzal, hogy folyamatosan teljesített, az ál-képviselő eljárását jóváhagyta. Nem osztotta a felperes az adóhatóság álláspontját a kellő körültekintés kérdésében sem. Kifejtette, hogy ő jogszerűen működő cégekkel

szerződött, a munkát ténylegesen végzők - szükséges létszámmal és megfelelő jogviszonyban történő - rendelkezésre állásáért, illetve foglalkoztatásáért nem tehető felelőssé. E körben hivatkozott az Európai Unió Bírósága döntéseire is. Álláspontja szerint adócsalásról nem volt szó, a munkákat az alvállalkozók végezték, ami átadásra került a felperes és a megrendelők felé. Az adóhatóság tévesen állapította meg, hogy a számlák nem felelnek meg az Sztv. rendelkezéseinek, döntése sérti a 2006/112. EK. tanácsi irányelvben foglaltakat is.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.26.733/2013/23. számú ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott a vizsgált időszakban még hatályos általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban régi Áfa tv.) 4. § (1) bekezdésére, 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, 43. § (5) bekezdésére, 44. § (5) bekezdésére, az Sztv. 15. § (3) bekezdésére, 166. § (1), (2) bekezdéseire. Mivel a felperes keresetében már csak a N. Kft. és a B. Bt-vel kapcsolatos megállapításokat vitatta, az ítélet is erre tért ki. A N. Kft-vel kapcsolatban súlypontilag hivatkozott arra, hogy az igazolható munkaerő-kapacitás és a kiszámlázott munkaórák között nagyságrendi volt az eltérés. A 2006. július 31-jével leszámlázott 2256 munkaórát az ügyvezető H. N. nyilatkozata szerinti 8-12 fő alkalmi munkavállaló átlag havi 176 órás munkájának szorzata nem adja ki. Az erre az időszakra vonatkozó munkaóra-nyilvántartás (jelenléti ív) nem tartalmazza az elvégzett munkamennyiséget, illetve azt a meghallgatott alkalmazottak nyilatkozata nem támasztotta alá. Továbbá 176 munkaórával számolva 15-20 fő munkavégzésére lett volna szükség a 2006. július 31. és december 31. közötti teljesítési időszakra vonatkozóan a kibocsátott 6 db számlán 2582 és 3400 munkaóra között feltüntetett munkamennyiség teljesítéséhez. Mindezen adatok alapján az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a kibocsátott számlák hiteltelenségének legfőbb indokát az a nagyságrendi eltérés képezi, amely a N. Kft-nél feltárt bejelentett és be nem jelentett munkavállalói teljesítések is magába foglaló munkaerő-kapacitás és a kiszámlázott munkaórák között megállapítható. Azt is rögzítette, hogy a B. Bt. által leszámlázott, a T. Nyrt., illetőleg M .. u. területén végzett építőipari tevékenységek elvégzésével összefüggésben a megismételt eljárás során feltárt tények alapján megállapítható, hogy az adóhatóság a rendelkezésre álló adatokat helytállóan mérlegelve jutott arra a következtetésre, hogy a gazdasági társaság nevében kiállított számlák az azokon szereplő felek közötti gazdasági esemény hiteles bizonylataként nem elfogadhatók. Hivatkozott az elsőfokú bíróság is az Európai Unió Bírósága C-80/11. és C-142/11. számú /Mahagében-Dávid/ egyesített ügyben, továbbá a C-324/11. számú /Tóth/ ügyben hozott ítéleteire, megállapította, hogy jelen esetben a bíróság álláspontja szerint bizonyított, hogy a N. Kft. által kibocsátott számlák tartalmi hiteltelenségéről a felperesnek

tudomással kellett bírnia. A felperesi képviselők id. és ifj. V. L. egybehangzóan nyilatkozták, hogy a munkálatokat a helyszínen ellenőrizték, a Kft. által biztosított személyek napi létszámellenőrzése jelenléti íven történt, a jelenléti ívet H. N. vezette, amelyen feltüntetett munkaórák alapján történt a számlázás. Az adóhatóság a jelenléti ív ellentmondásait feltárta, bizonyította, hogy az nem felelt meg a valóságnak, és miután a felperes jelen volt, így tudnia kellett arról, hogy a számlán feltüntetett munkamennyiséget a N. Kft. nem végezhette el, amit a tanúvallomások is alátámasztottak. A B. Bt. által kiszámlázott teljesítést pedig valójában a N. Kft. ügyvezetője irányítása alatt álló, részben a jelenléti íven szereplő személyek végezték el napi 10-12 órában. A felperesnek tudnia kellett, hogy az áfa szabályok kikerülését megvalósító ügyletben vesz részt. Az is megállapítást nyert a cégnyilvántartás adatai alapján, hogy a B. Bt. képviselője nem B. A. volt, ő sem tagja, sem képviselője nem volt a Bt-nek. Nem befolyásolhatták az adóhatósági döntés megfelelőségét a perben becsatolt további bizonylatok sem, melynek indokát a bíróság részletesen kifejtette.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a jogerős ítélet és a hatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Az alperes ugyan az elévülést figyelembe vette és az elévült időszakra eső adóval korrigálta a megállapítást, de a nem érintett részben változatlan indokok alapján helybenhagyta az elsőfokú határozatot, melynek eredményeképpen 2006. november-december hónapra is több mint 2 millió forint áfahiány keletkezett a felperes terhére. Felperes megsértett jogszabályként megjelölte a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 3. § (3) bekezdését, 164. § b) pontját, 206. § (1) bekezdését. Állította, hogy a vizsgált számlák tekintetében a felperes olyan társaságokkal állt kapcsolatban, akik bejegyzett adóalanyok voltak, adó áthárítására alkalmas számlákat bocsátottak ki. A felperes szerint a méltányosság hiányzott az eljárás során, hiszen a megismételt eljárásban a hatóság sem a felperes által előterjesztett bizonyítási indítványoknak nem adott helyt, sem az alapeljárás során hozott másodfokú határozat indokolási részében foglalt előírásoknak nem tett eleget teljes körűen. A megsemmisítő határozat tartalmazta, hogy a számlában feltüntetett áthárított adó levonhatóságát nem befolyásolhatják olyan körülmények, melyek a számlakibocsátónak róhatók fel és a számlabefogadónak nincs ráhatása. A felperesnek semmilyen lehetősége nem volt, hogy a partnercég adózással kapcsolatos iratait megtekintse, adófizetési moráljáról meggyőződhesen, ezt az adótitok miatt sem tehetette, mint ahogy nem volt módjában feltárni a bejelentett vagy be nem jelentett létszámot, az esetleges alvállalkozói háttérrel. Álláspontja szerint a kellő gondosság fogalma nem éri a hatóság és a bíróság által elvárt szintet. Egyébként az Art. 97. § (4) bekezdés alapján a tényállást a hatóság

köteles tisztázni és az adózó javára szolgáló körülményeket is feltárni. Sem az alperes, sem a bíróság nem tisztázta teljes körűen a tényállást. A pozitív tudattartalomhoz az alperes általi bizonyítottság szükséges. Hivatkozott végül arra, hogy a Pp. 3. § (3) bekezdés alapján a bíróság köteles a jogvita eldöntése érdekében bizonyításra szoruló tényekről, a teherről, annak sikertelensége következményeiről a feleket előzetesen tájékoztatni. A felperes szerint, ha volt is e körben tájékoztatás a bíróság részéről, az biztos nem felelt meg a KGD 2013.51. jogesetben foglaltaknak.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Pp. 275. § (1) szerint: A felülvizsgálati eljárásban bizonyítási eljárásnak helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló adatok alapján dönt.

A (2) bekezdés első fordulata szerint: A Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Az elsőfokú bíróság - egyezően az alperessel - az egyes alvállalkozói számlák alapján az adólevonási jogot nem látta teljesíthetőnek, melynek ítéleti indoka, hogy a számlák nem voltak hitelesek, nem bizonyították, hogy a számlakibocsátók a számlában foglaltak szerinti szolgáltatást a valóságban teljesítették. A jogerős ítélet részletesen kitért a tényállásra, az azt alátámasztó bizonyítékokra /belépési engedélyek, tanúvallomások, nyilvántartások/, azaz konkrétan kik, hol, milyen munkát végeztek, és erre tekintettel - az alpereshez hasonlóan - jogszerűen következtetett a számlák hiteltelenségére, mellyel a Kúria is egyetért.

Az ítélet nem ellentétes sem a hazai sem a közösségi joggyakorlattal. Az Európai Unió Bírósága C-324/11. számon hozott ítéletében egyebek mellett kifejtette, hogy önmagában azzal az indokkal nem tagadható meg az áfa levonása, hogy a számlakibocsátó nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, hacsak az adóhivatal objektív körülmények alapján nem bizonyítja, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt. A felperes képviselői idősebb és ifjabb V. L. saját nyilatkozatuk szerint folyamatos ellenőrzést végeztek az építési területen. Ténykérdés, hogy tudták kik, hányan milyen munkát végeznek, ezáltal tisztában kellett lenniük azzal, hogy a befogadott számlák adattartalma valótlan. Az elszámolás alapját képező munkaóra mennyiséget a rendelkezésre álló személyi állomány nem tudta teljesíteni. Amikor egy adózó jogával

kíván élni, elvárható az aktív cselekvő magatartása, intézkedése, körültekintő eljárása.

Az elsőfokú bíróság döntése nem ellentétes a felperes által hivatkozott K.5. számú kúriai elvi határozattal sem, ugyanis az ott közzétett döntésben is a 2006/112/EK irányelvet és a C-324/11. számú EUB ítéletet értelmezte és alkalmazta a Kúria az adott konkrét ügy tényállásához képest. Rámutat továbbá a Kúria, hogy méltányosságra hivatkozni egy jogszerűségi felülvizsgálat esetében nem lehet.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az elsőfokú jogerős ítéletet 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. október 9.

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