

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.193/2014/6.szám

A Kúria a dr. Bobák Anita ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) 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 az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. december 19-én kelt 8.K.27.035/2013/19. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 20. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í té l e t e t :

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.035/2013/19. 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 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 916.800 (kilencszáztizenhatezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesi társaság fő tevékenysége szőlőtermesztés, és a D. Gy. S-né tulajdonában álló szőlő művelési ágú haszonbérelt ingatlanokat műveli, a megtermelt szőlőt pedig a ... Kft. (továbbiakban Kft.) részére értékesíti. A felperesnek és a Kft.-nek is D. Gy. S-né az ügyvezetője. 2007-ben a felperes számlákat fogadott be szőlőművelési munkákról a L. Bt.-től, 2008-ban pedig a Z. Bt.-től és a S. Kft.-től. A felperesnél az adóhatóság 2007. március 8-tól 2008. december 31-ig áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte, melynek eredményeképpen a felperes terhére 22.139.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, ebből 18.536.000 Ft adóhiányt, továbbá felszámított 9.268.000 Ft adóbírságot és 7.532.000 Ft késedelmi pótlékot.

A felperes fellebbezése nyomán eljárta alperes 3549676655 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette,

hogy a vizsgált időszakban a felperes jogellenesen helyezett levonásba a fent nevezett cégektől számlákat. A L. Bt.-től 7 db számlát nem fogadott el az adóhivatal, amelyen a megnevezésen egységáron és értéken, valamint az áfakulcson kívül egyéb adat nem volt feltüntetve, azaz a szolgáltatás-besorolási szám, a mennyiségi egység és a mennyiség sem szerepelt. A felperes képviselője elmondta, hogy a L. Bt. szőlőművelésre jelentkezett nála, képviselője nevére nem emlékezik. A L. Bt. képviselője Sz. Gy. a számlák kibocsátását ugyan elismerte, de az aláírásra nem emlékezett, és a munkákat elvégző személyeket megnevezni nem tudta, megrendelőként a Kft.-t jelölte meg és egy D. nevű személyt, mint kapcsolattartót.

A Z. Bt.-vel kapcsolatban rögzítette az adóhatóság, hogy 2008. január 3-án kötöttek vállalkozói szerződést a felperessel, azt a képviselőjében eljáró F. G. írta alá, meghatározva a várható munkanap számot, és napi 50 fő létszámban állapodtak meg. A befogadott 29 számlán a megnevezésen, értéken és áfakulcson kívül egyéb adat nem volt, tehát szolgáltatás-besorolási szám, mennyiségi egység és a mennyiség nem szerepelt. A betéti társaság beltagja 2008. február 6-áig volt F. G., aki a számlák kiállítását nem ismerte el, a gazdasági eseményről nem volt tudomása, a számlákon ténylegesen szereplő Sz. P. 2008. február 6-tól visszamenőlegesen bejegyzett beltag 2008. április 5-én elhalálozott, a Bt. kültagja pedig nem volt fellelhető. A Bt. utoljára 2008. I. negyedévére tett bevallást a fizetendő adójával csaknem megegyező levonható adót feltüntetve. Egy bejelentett alkalmazottja volt 2008. január-február hónapban, az akkori beltag. Megállapította még az adóhivatal azt is, hogy a szóban forgó számlákat tartalmazó számlatömböt 2008. július 22-én vásárolták.

A felperes 2008. január 3-án hasonló tartalmú vállalkozási szerződést kötött a S. Kft.-vel is növényápolási munkálatokra. A vállalkozói díj mértékét 4.200 Ft+áfa/fő/napban rögzítették. 33 számlát fogadott be a felperes, azokon a megnevezésen, egységáron, értéken és áfakulcson kívül egyéb adat nem szerepelt. A felperesi képviselő a számlakiállító képviselőjére nem emlékezett, bár állította, hogy a munkavégzés a szerződésben foglalt létszám alapján történt, de jelenléti ívet nem készítettek. A Kft. az adott időszakban bevallási kötelezettségének nem tett eleget, bejelentett alkalmazottal nem rendelkezett, felszámolását a bíróság 2011. március 24-én elrendelte. A volt ügyvezető, F. J. a számlák kibocsátását elismerte, kapcsolattartóként D-nét és V. P-t nevezte meg. Állítása szerint 30-40 embert foglalkoztatott alkalmi munkavállalóként, akiket azonban megnevezni nem tudott. Végül a vizsgált időszakban 2008. december 12-ei keltezéssel, de januári, februári teljesítési időponttal 3 számlát fogadott be a felperes a Kft.-től is mezőgazdasági területtakarításról és elhatárolás feloldásáról címszóval. A számlán a megnevezésen, egységáron, értéken és áfakulcson kívül mennyiségként 1 került feltüntetésre, egyéb adat nem. Az ügyvezető szerint szőlőművelési munkák

továbbszámlázásáról volt szó, mert a Kft. a S. Kft.-től fogadott be teljesítéseket, amit továbbszámlázott a felperes felé.

Az ismertetett számlákkal kapcsolatban azt állapította meg az adóhatóság, hogy azok tartalmilag hiteltelenek, a gazdasági események nem a bizonylatokon feltüntetett felek között jöttek létre. A kiállított számlák nem tekinthetők az áfalevonást megalapozó hiteles bizonylatoknak, az adózó olyan adókijátszásra irányuló ügylet részese volt, mellyel tudomással kellett bírnia. A megállapításokat alátámasztja a régi Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontja, 35. § (1) bekezdés a) pontja, 4. § (1) bekezdése, 43. § (5) bekezdése, 44. § (5) bekezdése, az új Áfa tv. 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 165. § (2) bekezdése, 166. § (2) bekezdése, 15. § (3) bekezdése. A felperesi képviselő a munkavégzésekről, az alvállalkozókról érdemben nyilatkozni nem tudott, nem győződött meg arról, hogy létező adóalanyok-e, rendelkeznek-e a szükséges személyi feltételekkel. Az alperes utalt az Európai Unió Bírósága C-324/2011. számú ítéletére /Tóth ügy/, a 2006/112. EK Tanácsi Irányelv 226. cikkére, mely szerint ha a befogadott számlák nem tartalmazzák a hivatkozott cikkben követelt valamennyi kelléket, benne a nyújtott szolgáltatás mértékét, ez önmagában is megalapozza az áfalevonás megtagadását. Nem volt bizonyítható a számlák befogadása során a kellő körülmekintő adózói magatartás. A szülőtermesztés szakértelmet igénylő munka, nem győződött meg arról, hogy ilyen szakértelemmel rendelkező személyek végzik-e, munkaidő, munkanap elszámolás nem állt rendelkezésre, holott a szerződés szerint ledolgozott munkanap-alapú elszámolásban állapotok meg a számlakibocsátóval. Nem ellenőrizte a számlázott összegek helytállóságát, mely arra enged következtetni, hogy a számlák kizárólag a felek közötti nagy összegű pénzelszámolás dokumentálására szolgáltak. Az ellenőrzés azt nem vitatta, hogy a szőlőművelési munkák megtörténtek, azt állította, hogy a felperes az érdekkörében felmerült szükséges mezőgazdasági munkákat ismeretlen magánszemélyekkel végeztette el. Magatartása kizárólag a formailag szabályos számla befogadására korlátozódott annak érdekében, hogy bevallásaiban a fizetendő adóját csökkentő általános forgalmi adót helyezzen levonásba.

A felperes keresetében mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését kérte és szükség esetén az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését. Álláspontja szerint az alperes megsértette az Art. 97. § (4) bekezdését és az említett irányelv 167. cikkét. Olyan körülmények alapján tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását, melyre a felperesi társaságnak ráhatása nem lehetett. E körben utalt még az Európai Unió Bírósága C-80/11. és C-142/11. számú /Mahagében-Dávid/ egyesített ügyben hozott ítéletére. Álláspontja szerint az alperes nem tudta bizonyítani, hogy a munkálatok nem kerültek elvégzésre. Olyan körülmények alapján kívánta korlátozni az

adólevonási jogot, amelyek a fenti ítéletek tükrében irrelevánsak. A felperesnek nem volt arra lehetősége, hogy ellenőrizze, hogy a számlakibocsátó bevallási kötelezettségének eleget tesz-e, illetőleg bejelenti-e alkalmazottait. Azt sem tudta ellenőrizni, hogy a Z. Bt. később vásárolta a számlatömbjét, mint az azon található dátumok, ugyanis csupán a nyomtatvány előállításának dátuma ellenőrizhető a számlatömbről. A székhelyváltás folyamatos figyelemmel kísérése sem elvárható, nem jogos elvárás a cégnyilvántartás folyamatos ellenőrzése. A S. Kft.-vel kapcsolatban pedig kifejtette, hogy a volt ügyvezető a munkavállalókat megnevezni nem tudta, bár a számlakibocsátás tényét elismerte. A felperes szerint nyilvánvaló, hogy azért nem nevezte meg a munkavállalókat, mert tisztában volt azon körülménnyel, hogy bűncselekményt követtek el, hiszen be nem jelentett alkalmazottakat foglalkoztattak, a közterheket nem fizették meg, és vélhetően az iratanyagot is ezért nem adták át. Az a körülmény, hogy a számlakibocsátó mulasztást követett el, a felperes terhére nem róható.

Az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.035/2013/19. számú jogerős ítéletével a felperesi keresetnek részben helyt adott és a S. Kft.-t érintő részében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. A releváns jogszabályokra történő hivatkozás után kifejtette, hogy az adólevonási jog érvényesítésének feltétele az, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, a számla alakilag és tartalmilag hiteles bizonylat legyen, valós gazdasági eseményről állították ki és az adó áthárítása a másik adóalany részéről megtörtént. A L. Bt. vonatkozásában kifejtette a bíróság, hogy a beszerzett bizonyítékok alapján helytállóan jutott az alperes arra a következtetésre, hogy a Bt. által kibocsátott számlák nem alkalmasak a levonásra. A számlák befogadásának időpontjában a társaság nem volt valós adóalany, hiszen a cég jogerős törlésére már jóval a számlakibocsátást megelőzően került sor. A gazdasági esemény megvalósulása sem nyert bizonyítást, a Bt. akkori képviselője a felperesre nem is emlékezett, ahogy a munkavégzéssel kapcsolatos eseményekre, konkrétumokra sem, csak arra, hogy Gy. környéki szőlőkben dolgoztak. A munkavállalók foglalkoztatásának körülményeiről és személyéről nem tudott konkrét adatokat szolgáltatni, 4-5 férfiről beszélt, ugyanakkor a következő évben ezt a munkát 20-40 fő vagy akár több ember is végezte.

A Z. Bt. vonatkozásában is osztotta az alperes álláspontját a bíróság. Kifejtette, hogy a képviseletében eljáró F. G-nak az ügyletről, gazdasági eseményekről, számlák kibocsátásáról semmilyen tudomása nem volt. A társaság képviseletét ellátó Sz. P. 2008. április 5-én meghalt, ezzel szemben 2008. január 29-től december

15-ig terjedő időszakban valamennyi számlán Sz. P. aláírása szerepelt. A felperes nyilvánvalóan nem győződött meg arról, hogy a Z. Bt. képviselőjében ki jogosult eljárásra, ki a tényleges képviselő.

Nem osztotta ugyanakkor az adóhatóság álláspontját a bíróság a S. Kft. vonatkozásában.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. A S. Kft. tekintetében hozott bírósági ítélettel egyetértett, azt nem támadta. A L. Bt.-vel és a Z. Bt.-vel kapcsolatban ugyanakkor kifejtette, hogy a feltárt körülmények irrelevánsak, nem lehetnek döntő befolyással az áfa levonhatóságára. E körben maga is utalt az Európai Unió Bírósága C-80/11. és C-142/11. számú és a C-324/11. számú ítéletére, továbbá analóg ügyként hivatkozott a felperesnél 2009-től 2011-ig tartó időszakban lefolytatott adóellenőrzés során megállapított, a J. Kft.-vel összefüggésben megállapítottakra, ahol az alperes annak ellenére nem vitatta a számla hitelességét, hogy a munkát elvégző dolgozók nem voltak bejelentve. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.599/2011/15. számú ítéletére is, amelyből azt idézte, hogy nem elegendő csupán a kételyek megfogalmazása az áfalevonás megtagadásánál, a számla fikтивitását az adóhatóságnak bizonyítania kell.

Az elsőfokú bíróság ítéletének jogsértő jellegét a Pp. eljárási szabályainak érdemi döntésre kiható hatályú megsértése, az általa feltárt tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelése és a döntésének az adózásra vonatkozó jogszabályok, valamint az Európai Unió Bírósága ítéletének rendelkezésébe ütköző jellege alapozza meg.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerint: „Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.”

Az Sztv. 15. § (3) bekezdése alapján: „A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).”

A Pp. 275. § (2) bekezdése alapján a Kúria felülvizsgálati

eljárásban az elsőfokú jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.

Felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, felülmérlegelésnek pedig csak kivételes esetben, ha az elsőfokú ítélet indokolása iratellenes, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan.

A Kúria megállapította, hogy jelen ügyben az elsőfokú bíróság ítélete a felülvizsgálati kérelemben felhozott okokból nem jogszabálysértő. Az elsőfokú bíróság a jogszabályoknak, az irányadó közösségi és hazai joggyakorlatnak megfelelően logikus, okszerű döntést hozott. Megállapítható volt, hogy a felperesnek több gazdasági társasággal volt kapcsolata és helyesen rögzítette az elsőfokú bíróság az egyes gazdasági eseményekben lévő jogi különbséget, melyre tekintettel az egyes cégek számláit illetően eltérő döntést hozott. A S. Kft. esetében a gazdasági esemény megtörténtét maga a számlakibocsátó Kft. is elismerte és az ügyletben csupán a bejelentés nélkül foglalkoztatott feketemunkásokkal kapcsolatos problémakör volt kérdéses, amely azonban a bíróság álláspontja szerint további tényállás tisztázást, vizsgálatot igényelt.

Rögzíti a Kúria, hogy a felülvizsgálati kérelem tárgyát képező további jogügyletek esetében jogszerűen mutatott rá az elsőfokú bíróság, hogy a számlakibocsátó gazdasági társaságok a számla szerinti módon nem végezhettek el a gazdasági cselekményt. Objektív okok zárják ki, hogy a felperes felé a számlakibocsátó által a munka a számlában foglalt módon megtörténhetett. Osztja a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletében és az alperesi felülvizsgálati ellenkérelemben foglaltakat, mely szerint a számla hitelességéhez tartozik, hogy a munkát annak kell elvégeznie, aki erről a számlát kiállítja. Amennyiben a munka elvégzője és a számla kiállítója nem azonos, akkor nem beszélhetünk hiteles számláról, erre adólevonási jog a közösségi ítélkezési gyakorlat alapján sem alapítható, az ilyen számla nem lehet az adólevonás alapidokumentuma. A valós gazdasági tartalommal nem bíró szerződésekről, a nem hiteles számláról, az adóelkerülésre irányuló ügyletről a felperesnek tudomással kellett bírnia. A felperes olyan számlákat fogadott be, amelyekből a teljesítés tényleges mértéke nem ellenőrizhető, az elvégzett munka nem azonosítható be. Nem fogadható el a felperesnek azon hivatkozása, hogy a munkálatok a szerződésekből és a számlákat kísérő kimutatásokból megállapíthatók.

Helyesen mutatott rá az alperes, hogy egyrészt a L. Bt.-vel kapcsolatos szerződés nem állt rendelkezésre, másrészt a meglévő szerződéseket adóévre kötötték, a számlák pedig munkálatonként vagy „szerződés szerint” szöveggel kerültek kibocsátásra, így nem állapítható meg a befogadott számlákból, hogy milyen munkát milyen mennyiségben és egységáron végeztek. Ily módon az eljárás

ellentétes volt az Sztv. valódiság elvével. Az Európai Unió Bírósága e tárgykörben hozott döntései is abból az alapfeltevésből indultak ki, hogy a gazdasági esemény a felek között megvalósult, csupán a számlázási láncolat valamelyik korábbi pontján történt csalárd eljárás, ez azonban a számlabefogadó adólevonási jogát nem befolyásolhatja, feltéve, hogy a számlabefogadó kellő körültekintés mellett sem tudhatott arról, hogy az ügylet adókijátszásra irányult.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az elsőfokú jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel érintett részében helyes indokai 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 illetékeljegyzési 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 30.

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