

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.581/2014/5.szám

A Kúria a Dr. Bobák Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Bobák Anita ügyvéd) által képviselt felperes neve (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 2014. április 29-én kelt 9.K.27.122/2013/9. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 11. 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 9.K.27.122/2013/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon alatt az alperesnek 50.000 (ötvenezer) 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 helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2009-2010., valamint 2011. I. negyedévére általános forgalmi adó (áfa) adónemben az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 87. § (1) bekezdés a) pontja szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Rögzítette, hogy a felperesi cég fő tevékenységi köre szőlőtermesztés. A társaság D. Gy. S-né tulajdonában álló haszonbérelt ingatlanokat műveli, a megtermelt szőlőt pedig a B. Kft. részére értékesíti. A felperes a szőlőtermesztéssel kapcsolatos munkák elvégzéséhez maga is rendelkezik alkalmazottakkal és eszközökkel, azonban a munkák egy részét bér munkában végezteti el. A vizsgálat eredményeképpen az elsőfokú adóhatóság - több tételt érintően - a felperes terhére 40.000.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetest állapított meg, valamint adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes az elsőfokú határozatot helyben hagyta. A per szempontjából releváns, a beszerzést terhelő előzetesen felszámított áfa kérdéskörében

megállapította, hogy a felperes a bevételeiben jogellenesen helyezte levonásba a Z. Bt.-től, a S. Kft.-től, a J. Kft.-től és a F. Kft.-től befogadott számlákat.

A Z. Bt. 2008. december 29-i teljesítési dátumot tartalmazó 1 db szőlőművelés megnevezésű számlájával kapcsolatban kifogásolta, hogy a megnevezésen, egységáron és értéken, valamint az áfakulcson kívül egyéb adat, szolgáltatási besorolási szám, mennyiségi egység, mennyiség nem került feltüntetésre. A befogadott számlán Sz. P. beltág aláírása szerepel, aki azonban 2008. április 5-én elhunyt. A kültág tartózkodási helye ismeretlen, nyilatkoztatására nem volt mód. A Z. Bt. bevallási kötelezettségének utoljára 2008. I. negyedévében tett eleget, a cégbíróság 2010. szeptember 11-én hivatalból törölte a cégjegyzékből.

A S. Kft. vonatkozásában rögzítette, hogy a felperes 2009. I. negyedévében 2,7 millió forint, 2009. II. negyedévében 2,6 millió forint előzetesen felszámított áfát helyezett levonásba a Kft. által kibocsátott 21 db számla alapján. A számlákon a megnevezésen, egységáron, értéken és áfakulcson kívül egyéb adat, a szolgáltatási besorolási szám, mennyiségi egység, mennyiség nem szerepel. A S. Kft. bevallási kötelezettségének a vizsgált időszakban nem tett eleget, bejelentett alkalmazottakkal nem rendelkezett. 2011. március 21-én felszámolás indult ellene, majd 2012. március 7-én a cégbíróság a cégjegyzékből törölte. A társaság ügyvezetője iratanyagot nem tudott szolgáltatni, bár a számlák kibocsátását elismerte. Az ügyletekkel összefüggő kapcsolattartóként D-nét és V. P-t a B. Kft. borászát jelölte meg, azonban a munkákat elvégző embereket megnevezni nem tudta.

A J. Kft. és a felperes 2006. júniusban kötött vállalkozási szerződést, a 2009 évben végzendő valamennyi ápolási munkára, metszésre, kötözésre, javításra, zöldmunkákra úgy állapodtak meg, hogy a munkák díja 4200/áfa/fő/nap, és várhatóan 10000 munkanapra lesz szükség. A napi létszám 50 fő, amiről a két fél a munkanapot megelőző napon rendszeresen egyeztet, a munkanap végén jelentést készít. A felperes 2009. III. negyedévben 6,2 millió forint, 2009. IV. negyedévben 2009. október 30-ai teljesítési időponttal 2,7 millió forint előzetesen felszámított áfát helyezett levonásba a J. Kft. által kibocsátott 18 db számla alapján, melyeken megnevezés, egységár, érték, áfakulcs feltüntetése megtörtént, de mennyiségként „1”, míg mennyiségi egységként az „alkalom” került rögzítésre. Szolgáltatási besorolási számot a számlák nem tartalmaztak. A J. Kft. bevallási kötelezettségének utoljára 2009. III. negyedévben tett eleget, összesen 2009. júliusban egy bejelentett alkalmazottja volt J. Sz., egyéb alkalmazottakkal nem rendelkezett. 2009 novemberében nevet és székhelyet váltott, új neve L. Kft., képviselője L. A. lett. A számlák kibocsátását J. Sz. elismerte, kapcsolattartóként D-nét nevezte meg, előadása szerint 10-17 fő munkavállalót alkalmazott, akiket azonban megnevezni nem tudott. Megállapította az adóhatóság, hogy a dolgozók létszáma a közölt adatokat jóval meghaladta, és a dokumentált munkavégzések napjai,

valamint a bizonylatok teljesítési időpontja a legtöbb esetben nem esik egybe.

A F. Kft. és a felperes 2010 és 2011 évre kötött vállalkozási szerződést termőszőlőben végzendő ápolási munkára. 64 db számlát fogadott be a felperes, a számlákon megnevezés, egységár, érték, áfakulcs került feltüntetésre, mennyiségként „1”, mennyiségi egységként az „alkalom” vagy „db” megnevezés, szolgáltatási besorolási szám nem. Megállapította az adóhivatal, hogy a F. Kft. szőlőművelési tevékenységet nem végzett, az alvállalkozó - L. Kft. - teljesítményeit számlázta tovább a felperes felé.

Mindezek alapján az adóhatóság megállapította, hogy a felperes által befogadott számlák tartalmilag hiteltelenek, a gazdasági események a bizonylatokon feltüntetett felek között nem jöttek létre, ezért az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 109. § (1) bekezdés, 120. §, 127. § (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdés, 165. § (2) bekezdés, 166. § (2) bekezdésére figyelemmel a Z. Bt.-től, a S. Kft.-től, a J. Kft.-től és a F. Kft.-től befogadott számlákra alapított áfalevonást jogszerűtlennek minősítette. Rögzítette, hogy az adózó olyan adókielégítésre irányuló ügylet részese volt, amelyről tudomással bírt. Azt nem vitatta az adóhatóság, hogy a munkák eredménye az adózónál fellelhető, de az érdekkörében felmerült szükséges mezőgazdasági munkákat ismeretlen magánszemélyek végezték, és az adózó magatartása a formailag szabályos számla befogadására korlátozódott annak érdekében, hogy a bevallásaiban a fizetendő adóját csökkentő áfát helyezhessen levonásba.

A felperes keresetében elsődlegesen mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését kérte, másodlagosan az alperes új eljárásra kötelezését. Hivatkozott az Art. 97. § (4) bekezdésére, a 2006/112. számú EK tanácsi irányelv 167. cikkére, az Európai Unió Bíróságának C-80/11. és C-142/11. számú (Mahagében-Dávid) egyesített ügyben, valamint a C-324/11. számú (Tóth) ügyben hozott ítéleteire. Álláspontja szerint ezek tényállás sok tekintetben hasonlít a jelen üggyhöz, ugyanis az adóhatóság a gazdasági események megtörténtét összességében nem vonta kétségbe, viszont olyan körülményeket rótt a felperes terhére megtagadva ezzel az adólevonást, amit az említett ítéletek tartalma ismeretében, de a hazai joggyakorlat alapján sem tehetett volna. Egyébiránt rögzítette, hogy kizárólag az említett társaságokkal kapcsolatos alperesi megállapításokat vitatja, csak ez a kereset tárgya.

Az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.27.122/2013/9. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Hivatkozott az Art. 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, a 97. § (4), (6) bekezdésére, valamint az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára és az Sztv. 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdéseire. Utalt

arra, hogy az adólevonási jog érvényesítésének feltétele az alakilag és tartalmilag hiteles számla. Az alperesnek ugyanakkor objektív körülmények alapján azt kell bizonyítania, hogy az adózó kellő körültekintés mellett tudta vagy tudhatta, hogy adókiírással irányuló ügyletben vesz részt. Az adóhatóság által megállapított tényállást és a perben lefolytatott kiegészítő bizonyítás eredményét úgy értékelte a bíróság, hogy a gazdasági események a számlában feltüntetett felek között nem történhettek meg. A felperes a munkavégzésekről, az alvállalkozókról érdemben nyilatkozni nem tudott. Az alvállalkozói teljesítések – a társaságok megszűnése, törlése miatt – iratanyag hiányában nem ellenőrizhetők. A gazdasági esemény bizonylatolása nem követhető nyomon. Az elsőfokú bíróság is utalt a C-80/11. és C-142/11. számú ítélet több cikkére is, mely szerint nem vitásan a gazdasági szereplők áfalevonási joga csak kivételesen korlátozható, ugyanakkor az adóalanytól ésszerűen elvárható intézkedések körét is körvonalazza az ítélet annak érdekében, hogy a gazdasági szereplő ne vegyen részt adócsalásban. A bíróság álláspontja szerint a felperes nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést, nem informálódott, a munkákat nem ellenőrizte rendszerességgel, mint ahogyan azt sem, hogy a számla egyezzen a ténylegesen elvégzett munkával.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte a Pp. 275. § (4) bekezdés alapján az ítélet hatályon kívül helyezését és új határozat hozatalát vagy az elsőfokú bíróság új határozat hozatalára kötelezését. Keresetében foglaltakkal egyezően hivatkozott arra, hogy az elsőfokú ítélet mind a Kúria, mind az Európai Unió Bírósága ítélezési gyakorlatával ellentétes. Sérelmezte, hogy a bíróság lényegében a felperes volt képviselőjének nyilatkozatára alapozta döntését, de abból csak a felperesre hátrányos elemeket értékelte, a javára szólót nem. Nem vizsgálta a bíróság, hogy az alperes által feltárt körülmények valóban az adókiírással körében értékelhetők-e. Az alperes elsősorban nem a gazdasági esemény hiányát állapította meg, hanem a befogadott számlák hiteltelenségét a számlakibocsátók érdekkörében felmerülő körülményekre alapozta. Az alperes határozata az adókiírással körülményeivel, a felperes szerepével összefüggő, kifejezetten objektív tényként értékelhető adatot nem is tartalmaz. A bíróság a Pp. eljárási szabályait az érdemi döntésre kihatóan megsértette, az általa feltárt tényállás iratellenes, a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, valamint döntése az adózásra vonatkozó jogszabályokba és az Európai Unió Bírósága ítéleteibe ütközik.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.

A Kúria rögzíti, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 275. § (1),(2) bekezdés alapján a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján - a felülvizsgálati kérelem keretei között - dönt. A felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésre csak kivételesen akkor van mód, ha az elsőfokú ítélet indokolása iratellenes, logikátlan vagy kirívóan okszerűtlen.

Jelen perben a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a felülvizsgálati kérelemben felhozott okokból nem jogszabálysértő. Az elsőfokú bíróság a jogszabályoknak, az irányadó közösségi és hazai joggyakorlatnak megfelelő, logikus, okszerű döntést hozott. Az alperes és az elsőfokú bíróság is objektív bizonyítékok alapján jogszerűen mutatott rá, hogy a számlakibocsátó gazdasági társaságok a számla szerinti módon nem végezhettek el a gazdasági cselekményt. Osztja a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletében és az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében foglaltakat, mely szerint a számla akkor hiteles, ha a munkát a számla kiállítója végezte el. Ellenkező esetben a számlára adólevonási jog nem alapítható, az nem lehet a levonás alapdokumentuma. A valós gazdasági tartalommal nem bíró szerződésekéről, 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. Az alvállalkozói teljesítések iratanyag hiányában nem ellenőrizhetők, a gazdasági események bizonylatolása nem követhető nyomon. A számlakibocsátó cégek saját munkavállalókkal nem rendelkeztek, nem tudták megnevezni a munkát ténylegesen elvégző személyeket. A négy társaság által kibocsátott számlák nem tartalmazzák a szolgáltatások besorolási számát, döntő többségében a szolgáltatás mennyiségi egységét és a mennyiségét sem. A munkavégzésről jelenléti ívek nem készültek, a munkaidő-, illetve munkanap-elszámolások nem álltak a felperes rendelkezésére, holott munkanap alapú elszámolásban állapodtak meg. Így a felperes nem ellenőrizhette a számlázott összegek helytállóságát sem. Ez az eljárás ellentétes az Sztv.-ben foglalt valódiság elvével.

A Kúria rögzíti, hogy az alperesi határozat és az elsőfokú ítélet nem ellentétes sem a hazai sem a közösségi ítélkezési gyakorlattal. Az Európai Unió Bíróságának e tárgykörben hozott és a felek által is hivatkozott döntései abból az alapfeltevésből indultak ki, hogy a gazdasági esemény a felek között megvalósult, csupán a számlakiállító vagy a számlázási láncolatban közreműködő más gazdasági szereplő járt el csalárd módon, ez azonban a számlabefogadó adólevonási jogát nem befolyásolhatta, feltéve, hogy a számlabefogadó kellő körültekintés mellett sem tudhatott arról, hogy az ügylet adókijátszásra irányult.

A Kúria - utalva a következetes bírói gyakorlatra - nyomatékkal

hangsúlyozza, ha a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe, az a számla olyan tartalmi hiteltelenségét jelenti, ami önmagában kizárja az adólevonási jog gyakorlását (Kfv.I.35.549/2012/5., Kfv.V.35216/2012/6.).

Jelen perben objektív alapú bizonyítékok támasztják alá, hogy a gazdasági esemény a számlában írt felek között és módon nem mehetett végbe.

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

A Kúria a peresztes 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 peresztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2015. március 19.

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