

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.670/2014/6.szám

A Kúria a dr. Szikora János ügyvéd által képviselt felperesnek a Dr. Zámboriné dr. Királdi Klára jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 4-én kelt 6.K.27.921/2013/17. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 23. 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 Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 6.K.27.921/2013/17. 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 - 534.300 (ötszázharmincnégyezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesi társaság fő tevékenysége növénytermesztés. A cég három alkalmazottat foglalkoztat, és időszakonként vállalkozókat /alvállalkozókat/ is igénybe vesz a munka elvégzéséhez. A felperesnél az adóhatóság 2010. július-szeptember hónapokra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott, melynek eredményeképpen meghozott elsőfokú határozatával a felperes terhére általános forgalmi adó (áfa) adónemben 5.343.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely 105.000 Ft folyószámlát nem érintő adókülönbözet kivételével adóhiánynak minősült. Az adóhiány után adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.

Az adóhatóság az értékesítés után fizetendő adó tekintetében megállapítást nem tett, azt a bevallással egyezően állapította meg. Az előzetesen felszámított adó vonatkozásában viszont rögzítette, hogy a felperes a tárgyidőszakban a K. Bt. „v.a.” (továbbiakban Bt.) nevű társaságtól befogadott számlák alakján 5.343.000 Ft levonható áfá-t szerepeltetett bevallásában. Az adóhatóság

bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett a Bt.-nél és megállapította, hogy annak székhelye nem felelt meg az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 259. § 19. pontjának és a 2006. évi V. törvény 7. § (1) bekezdésének, a bejelentett székhelyen semmiféle gazdasági tevékenységet nem folytat, iratanyag nem került átadásra a revízió részére, a vitatott ügyletekkel kapcsolatos nyilvántartások, dokumentumok nem álltak rendelkezésre, a gazdasági tevékenység valódisága nem igazolt, 2006 óta bevallási kötelezettségének nem tett eleget más adónemekben sem, folyószámlája hátralékot mutatott, és noha az általa nyújtott mezőgazdasági szolgáltatás áfaköteles gazdasági tevékenység, az áfát nem fizette meg, amiből következően az adó áthárítása sem történt meg. A Bt. képviselője B. K. V. azt nyilatkozta, hogy nem tudja a számlákat ki, hol és mikor állította ki, azok hogyan keletkeztek.

A revízió rögzítette: nincs bizonyíték arra, hogy a Bt. a szerződésben foglaltak teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel rendelkezett volna, alkalmazottat nem foglalkoztatott a vizsgált időszakban, melyből következően a felperes felé kiállított számlákon szereplő gazdasági események nem mehettek végbe a számlán írt felek között. A cégbíróság a Bt.-t jogerős végzésével a további működéstől eltiltotta, és elrendelte hivatalból kényszer végelszámolását. A kijelölt végelszámoló ugyanakkor arról tájékoztatta az adóhatóságot, hogy a gazdasági társaság képviselője nem vette fel a kapcsolatot vele, iratanyag nem került átadásra. Az adóhatóság megállapítása szerint tehát a számlák az abban foglalt ügyletek színlelésére irányultak, a felperesi adózó szándéka valójában a gazdasági esemény látszatának fenntartása volt és ennek alapján a felszámított áfa levonásba helyezése.

Noha felperesi képviselő előadása szerint évek óta alkalmazta különböző mezőgazdasági munkákra /tárcsázás, kapálás, vadálás/ a Bt.-t, amely társaság a vállalkozási szerződésben felsorolt munkákat elvégezte, a számlák ellenértékét pedig a Bt. nevében eljáró R. R. személyesen átvette, ez azonban - összevetve az objektív tényekkel - a gazdasági esemény felek közötti megtörténtét nem támasztja alá.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2013. április 19-én kelt 2889338308 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyes indokai alapján helybenhagyta.

A felperes keresetében a határozatok megsemmisítését kérte. Kiemelte, hogy a Bt. a vizsgált időszakban még nem állt

végelszámolás alatt, továbbá álláspontja szerint nincs jelentősége annak, hogy székhelyén nem végzett tevékenységet, hiszen egy mezőgazdasági vállalkozásnak saját székhelyén nem is szükséges kívülről látható gazdasági tevékenységet folytatnia. Az, hogy a Bt. iratanyaga nem került átadásra a revízió részére, így a vitatott ügyletekkel kapcsolatos nyilvántartások, dokumentumok nem álltak rendelkezésre az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége körébe tartozó kérdés, figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4), (6) bekezdésére. A hatóság csak akkor tagadhatta volna meg az áfa levonhatóságát, ha egyértelműen bizonyítja, hogy a számlákon szereplő gazdasági események nem az abban feltüntetett felek között történtek. A felperes nézete szerint ezt a hatóság bizonyítani nem tudta. Az adólevonási jog tekintetében irreleváns az a körülmény, hogy a számlakiállító az adót nem fizette be, mint ahogy az is, hogy a számlakiállítónak voltak-e bejelentett alkalmazottai vagy nem. Annál is inkább, mert a felperes tudta igazolni a gazdasági esemény számla szerinti létrejöttét, hiszen rendelkezésére álltak a munkavégzés elszámolása során kiállított igazolások, és ezt támasztja alá a számlakibocsátó képviselőjének nyilatkozata is. Hivatkozott a felperes a Kúria 5/2013. számú közigazgatási elvi határozatára, a 2006/112. EK tanácsi irányelvre, és az Európai Unió Bíróságának C-324/11. számú ún. Tóth ügyben hozott ítéletére is, valamint utalt arra, hogy hosszú távú keretszerződés állt fenn a Bt.-vel, és a cég képviseletére vonatkozó meghatalmazás pontos tartalmának tisztázása is megtörtént az eljárás során.

A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 6.K.27.921/2013/17. számú ítéletével a keresetet elutasította. Utalt az Áfa tv. 120. §-ára, 127. § (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1), (2) bekezdéseire, 166. § (1) bekezdésére, az Art. 1. § (7) bekezdésére, 2. § (2) bekezdésére, melynek alapján az áfa jogszerű visszaigénylése feltétele az alakilag és tartalmilag hiteles számla. Nyilvánvalóan nem hiteles az a számla, amelyet nem a tényleges gazdasági eseményről állítottak ki.

Tény, hogy amennyiben a számla alak vagy tartalmi hitelességéhez kétség fér és az adózó a gazdasági esemény tényleges megtörténtét igazoló más külső vagy belső bizonylattal nem rendelkezik, vagy azok hitelességéhez is kétség fér, bizonyítási eljárás lefolytatása szükséges, amely az adóhivatal kötelessége. Amennyiben azonban annak eredménye a számla tartalmi hitelességét nem támasztja alá, a következmény az adózó terhén marad.

Ezért jelen ügyben helyesen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperesi adózó olyan bizonylatok alapján kívánt levonási jogot érvényesíteni, amelyek a valós ügylet színlelésére irányultak, mivel a vitatott gazdasági esemény nem a felek között jött létre.

Az ítélet rögzítette, hogy a bizonyítékokat egyenként és összességében okszerűen mérlegelte az adóhivatal. Azon körülmények, hogy a Bt. képviselőjének nem volt tudomása arról, hogy a szerződéseket ki készítette, hogy a munkát ki szervezte, ki végezte, a Bt. a székhelyén nem volt megtalálható, 2006 óta nem tett eleget bevallási kötelezettségének, a helyszínen munkát végző emberekről semmilyen nyilvántartást, jelenléti ívet nem vezettek, kényszer végelszámolás alá került, iratanyagot nem adott át, a vitatott számlák vonatkozásában áfát sem fizetett, a munkák elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, mind azt támasztják alá, hogy a gazdasági esemény nem a számlában írt felek között valósult meg. Mindazonáltal ezen körülmények jelentős részét kellő körültekintés mellett a felperesnek tudnia kellett volna.

A bíróság kiegészítő bizonyítás keretében tanúként meghallgatta R. Zs-t, B. K. V-t és V. J-nét, melyekkel kapcsolatban rögzítette, hogy a nyilatkozatok ugyanúgy ellentmondásosak voltak, mint az adóhivatali eljárásban, beleértve R. Zs. meghatalmazását, annak körét, terjedelmét is. A tanúvallomások arról győzték meg a bíróságot, hogy a felperesi társaság a gazdasági élet szereplőitől elvárható minimális tájékozódást sem tette meg a Bt. irányába, a felperest képviselő V. J-né lényegében semmiről nem tudott, nem tudta megmondani, hogy R. Zs. hogyan köthető a Bt.-hez, hogy a Bt. kivel dolgoztat, egyáltalán van-e élő adószáma, noha közhiteles nyilvántartásokból a legszükségesebb adatokat megszerezhetette volna. Az alperesi határozat a fenti tényállás ismeretében az Európai Unió Bíróságának legújabb ítéletkezelési gyakorlatával sem ellentétes.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő, a keresetnek helyt adó új határozat hozatalát, vagy az ügyben eljáró bíróság új eljárás lefolytatására utasítását kérte. Álláspontja szerint a bíróság nem tett eleget teljes körűen a bizonyítási kötelezettségének, a feltárt tényállásból pedig megalapozatlan következtetést vont le. Alap nélkül állította, hogy a felperes olyan bizonylatok alapján kívánt adólevonási jogot érvényesíteni, amelyek valós ügylet színlelésére irányultak. Meggyőződése, hogy jelen esetben az áfalevonás megtagadásához vezető körülmények nem álltak fenn, a számlakibocsátó működő adóalany volt, a számlát annak törvényes képviselője állította ki, az azon feltüntetett gazdasági események megtörténtek, a munkák elvégzését egyébként maga az adóhatóság és a bíróság sem vonta kétségbe. Nem lehetett cáfolni objektív bizonyítékokkal a meglévő dokumentumok, így: a szerződés, meghatalmazás, készpénzfizetési számlák, kiadási pénztárbizonylatok valóságtartalmát, különösen nem nyilatkozatokkal vagy tanúvallomásokkal. Egyébként az adóhatóság a felperes több negyedévi

bevallását is vizsgálta, és mindegyikben egyediesítés nélkül ugyanazokat a nyilatkozatokat használta fel, amiből a bíróság helytelenül azt a következtetést vonta le, hogy ellentmondásosak a nyilatkozatok, noha a tényállás kellő felderítése és a bizonyítási eljárás megfelelő lefolytatása esetén valamennyi félreértés tisztázható lett volna. Hivatkozott arra is, hogy több olyan körülményt rótt terhére az adóhivatal, amely olyannyira a számlakibocsátó érdekkörében merült fel, melyre a számla befogadójának semmilyen ráhatása nem lehetett, /például a dolgozók bejelentésének hiánya/. Ismételten utalt e körben a Kúria 5/2013. elvi határozatára és az Európai Unió Bírósága C-324/11. számú ún. Tóth ügyben hozott döntésére.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria rögzíti, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: Pp.) 275. § (1)-(2) bekezdés alapján a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. 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 a megállapított tényállás iratellenes, az ítélet indokolása 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 jutott arra a következtetésre, hogy a gazdasági esemény a számlában foglalt felek között és módon nem mehetett végbe. Oszttja 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 alapidokumentuma. A bíróság valamennyi felperes által felvetett kérdésre kitért, arra érdemi választ adott, így: a meghatalmazott személyével való kapcsolat, a meghatalmazás terjedelme, a Bt. ügyvezetőjének nyilatkozata, a szerződésbe foglalt kártérítési klauzula. Kifejtette, hogy az igényes és speciális mezőgazdasági munkát lefedő felperesi tevékenységi kör önmagában megkívánta a körültekintő eljárást. Nemcsak elvárható volt felperestől, hogy tájékozódjon kivel szerződik, de egyenesen

az érdeke is volt.

Az elsőfokú bíróság indokait a Kúria is osztja, és súlypontilag arra utal, hogy a tényállás alapján annyi állapítható meg, hogy a munkát ismeretlen személyek végezték, akiknek a felderítése nem járt eredménnyel. Ennél fogva bizonyítatlan maradt, hogy a mezőgazdasági munkát végzők akár bejelentés nélküli „fekete munkásként” köthetők lennének a számlakibocsátóhoz. A következetes hazai és közösségi joggyakorlat szerint egyértelműen a számla tartalmi hiteltelenségét jelenti, ha az azon feltüntetett gazdasági esemény felek közötti megtörténte nem bizonyítható. Amennyiben a felperes azt kifogásolta, hogy az adóhatóság egyediesítés nélkül a vizsgált négy negyedévre ugyanazokat az általános bizonyítékokat használta fel, akkor meg kellett volna jelölnie, hogy az éppen vizsgált /felülvizsgált/ időszak mitől egyedi, milyen speciális bizonyítékok maradtak figyelmen kívül, ami az adott időszakot megkülönbözteti a többitől. Egyébiránt ugyanazon tényre vonatkozóan, de más időszakot érintő eljárásban meghallgatott tanú vallomásának bizonyítékként való felhasználása önmagában nem jogszabálysértő.

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 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 adókiijátszásra irányul. A Kúria utalva a következetes bírói gyakorlatra nyomatékkan 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.35.216/12/6., Kfv.I.35.193/14/6., Kfv.V.35.296/14/4.)

A Kúria arra is rámutat, hogy noha a belföldi beszerzéshez kötődő áfa levonással kapcsolatos jogvitás ügyekben az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége generális szabály, de e kötelezettség nem parttalan. A releváns tények megállapítása érdekében minden rendelkezésre álló eszközt alkalmaznia kell, de ha ez indokkal marad eredménytelen, annak következményeit az adózónak kell viselnie. A gazdasági, üzleti életben általában is elvárható egy racionális mértékig a partner ellenőrzése /például el tudja-e egyáltalán végezni a munkát, szüksége van-e alvállalkozóra stb./, ha azonban a befogadott számla után adót is vissza kíván igényelni, ez még inkább így van, továbbá a gazdasági esemény megtörténte igazolásához - figyelemmel az Sztv. valódiság elvére is -

rendelkeznie kell hiteltérdemlő dokumentumokkal is. A felperes által az eljárás során rendelkezésre bocsátott iratok, felajánlott bizonyítékok, nem tudták megdönteni, cáfolni azt a hatósági megállapítást, hogy a számlakibocsátó társaság nem végezte, nem végezhetette el a számlán lévő munkát, mert annak feltételeivel nem rendelkezett. Nem akárki által, hanem a számlakibocsátó által végzett munka alapozhatja meg az adólevonást.

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

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdés 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, 2015. április 16.

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