

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.674/2014/6.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 ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 4-én kelt 6.K.27.922/2013/15. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 18. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í té l e t e t:

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 6.K.27.922/2013/15. 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 - 206.400 (kétszázhaty-ezer-négyszáz) 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 általában három-négy fő alkalmazottat foglalkoztat, de időszakonként vállalkozókat /alvállalkozókat/ is igénybe vesz a munka elvégzéséhez. A felperesnél az adóhatóság 2011. január-március hónapokra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott, melynek eredményeképpen meghozott elsőfokú határozatával a felperes terhére általános forgalmi adó (áfa) adónemben 2.064.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely 483.000 Ft jogosulatlan igénylésen felül adóhiánynak minősült, és ami után adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot is felszámított.

Az adóhatóság az értékesítés után fizetendő adót a bemutatott bizonylatok, iratok alapján a bevallással egyezően állapította meg, figyelemmel az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 55. § (2) bekezdésére, és a 147. § (1)-(2) bekezdésére.

Az előzetesen felszámított adó vonatkozásában rögzítette, hogy a felperes a tárgyidőszakban a M. Kft.-től (továbbiakban: Kft.) mezőgazdasági szolgáltatás tárgykörben fogadott be számlákat, az adóbevallásában 2.299.000 Ft levonható áfát szerepeltetett. A felperes képviselője V. J-né az eljárásban nyilatkozatot tett, de a munkákat végző személyeket megnevezni nem tudta, mint ahogy arról sem volt információja, hogy a Kft.-nek voltak-e saját munkavállalói vagy alvállalkozót vett igénybe. Az adóhatóság egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést végzett a Kft.-nél, melynek során a képviselő R. Zs. előadta, hogy a felperesnél alvállalkozót vont be a munkavégzésbe, a K. Bt. „v.a.”-t (továbbiakban: Bt.), kapcsolatot B. K-nal tartotta, de a ténylegesen munkát végző személyeket megnevezni nem tudta, róluk jelenléti ívet nem vezettek. Az adóhatóság megállapította, hogy a vizsgált időszakban a Kft.-nek az ügyvezetőn kívül bejelentett alkalmazottja nem volt.

Az adóhatóság az alvállalkozó Bt.-nél bevételek utólagos vizsgálatát végezte és megállapította, hogy 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 bevételei 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 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 a gazdasági tevékenység valódisága nem igazolt.

A felperes fellebbezése nyomán eljárás alperes 2013. április 19-én kelt 2889338319 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. Álláspontja szerint a számlabefogadónak a gazdasági esemény megvalósulása körében csak az általa megbízott vállalkozó tekintetében áll fenn kötelezettsége, ahhoz „nincs köze”, hogy ő saját alkalmazottal, megbízással, alkalmi munkavállalókkal, avagy alvállalkozókkal végezteti-e el a munkát. 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 az adóhatóság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének, illetve elkülönítés nélkül ugyanazokat a bizonyítékokat használta fel mind a négy negyedévi vizsgálatnál.

A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 6.K.27.922/2013/15. számú jogerős 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 alakilag vagy tartalmilag 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 tartalmilag hitelességét nem támasztja alá, a következmény az adózó terhén marad. Helyesen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperesi adózó tartalmilag hiteltelen bizonylatok alapján kívánt levonási jogot érvényesíteni, mivel a vitatott gazdasági esemény nem a felek között jött létre. Az ítélet rögzítette, hogy a bizonyítékokat egyenként és összességében okszerűen mérlegelte az adóhivatal. Az adóhatóság nem a munkák tényleges elvégzését vonta kétségbe, hanem a számlakibocsátónál feltárt tények alapján a számla tartalmilag hitelességét.

A bíróság kiegészítő bizonyítás keretében tanúként meghallgatta R. Zs-t, B. K. V-t és V. J-nét, és ezen nyilatkozatokat is figyelembe véve egyenként reagált a felperesi felvetésekre, így egyebek közt a társaságok közötti személyi összefonódásokra, továbbá arra, hogy sem a számlakibocsátónak sem alvállalkozójának nem voltak meg a személyi és tárgyi feltételei a munkák elvégzéséhez. Ugyanakkor a

felperesi társaság a gazdasági élet szereplőitől elvárható minimális tájékozódást sem tette meg annak érdekében, hogy ne legyen részese adókiátszásnak, sőt a feltárt objektív körülmények alapján bizonyított, hogy „pozítív tudattartalma” átfogta, hogy adókiátszás részese. Az alperesi határozat a fenti tényállás ismeretében az Európai Unió Bíróságának legújabb ítélezési 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.

Bemutatta felperes a munkájával kapcsolatban a vállalkozók /alvállalkozók/ igénybevétele szükségességét általában alátámasztó gazdasági helyzetet, és hivatkozott arra, hogy több olyan körülményt rótt terhére az adóhivatal, amely a számlakibocsátó érdekkörében merült fel, melyre a számla befogadójának semmilyen ráhatása nem lehetett. Az, hogy a számlakibocsátó vagy az általa alkalmazott alvállalkozó nem rendelkezett állandó alkalmazottakkal, illetve az alkalmi munkavállalókat nem jelentette be, nem bizonyíték arra, hogy nem is foglalkoztatta őket.

Ismételten utalt e körben a Kúria 5/2013. elvi határozatára és az Európai Unió Bírósága C-324/11. számú ún. Tóth ügyben hozott döntésére. Vitatta, hogy a felperes tudattartalma átfogta volna, hogy adókiátszásban vesz részt. Nem lehet az adókiátszás bizonyítékaként értékelni a cégek vezetői közötti személyes ismeretséget sem, illetve azt sem, hogy a Bt. egyik időszakban

vállalkozóként majd pedig alvállalkozóként szerepelt az ügyletben, ugyanis mindez egyértelmű üzleti megfontolásból történt.

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. 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 alapidokumentuma. A bíróság valamennyi felperes által felvetett kérdésre kitért, arra érdemi választ adott. A Kúria arra mutat rá, hogy egységes a közösségi és a hazai joggyakorlat abban, hogy több szereplőből álló számlázási láncolat esetében a láncban korábban szereplő /alvállalkozó/ is ellenőrizhető, és az e ponton megállapított adókiijátszásra vezető jogszabálysértés a vizsgált adózóra is kihat, amennyiben arról tudomása volt, vagy kellő körütekintés esetén tudomása lehetett volna. Osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság azon álláspontját, hogy az igényes és speciális mezőgazdasági munkát lefedő felperesi tevékenységi kör önmagában megkívánta a körütekintő eljárást. Nemcsak elvárható volt felperestől, hogy tájékozódjon kivel szerződik, de egyenesen az érdeke is volt.

A Kúria súlypontilag utal arra, 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 illetőleg az alvállalkozójához. Az ugyancsak 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. Jelen esetben az ügy érdemi megítélését nem befolyásolta, hogy a számlakibocsátó további alvállalkozót vett igénybe, mert az alvállalkozó általi teljesítés sem nyert bizonyítást.

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 körülmények mellett sem tudhatott arról, hogy az ügylet adókijátszásra 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, valamint alvállalkozója nem végezte, nem végezhetette el a számlán lévő munkát, mert annak feltételeivel nem rendelkezett. Ugyanis nem

akárki által, hanem csak 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