

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.423/2014/4.szám

A Kúria a V Ügyvédi Iroda ügyintéző ügyvéd: Dr. V Sz) által képviselt felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. január 27. napján kelt 1.K.27.183/2013/7. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 8. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.183/2013/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 600.000 (hatszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 540.500 (ötszáznegyvenezer-ötszáz) forint kereseti és 900.800 (kilencszázezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes a 2007. évben megnyerte az „Első magyarországi üzleti mobil alkalmazás szolgáltató központ informatikai rendszerének kutatás-fejlesztési projektje” megnevezésű pályázatot. A felperes az „ASP koncepció” megvalósításához szerződést kötött a H Kft-vel (a továbbiakban: HVS Kft.), aki a munkák elvégzésére megállapoejlett Technológiai Eszközök Kutatás Fejlesztő Kft-vel (a továbbiakban: FTE Kft.). A megbízást az FTE Kft., mint megrendelő tovább adta a L Kft., mint vállalkozó (a továbbiakban: Vállalkozó) felé.

A felperes a 2007. évben egyrészt saját honlapjához kapcsolódóan,

másrészt a F Kft. (a továbbiakban: F.Kft.) termékeinek és szolgáltatásainak értékesítésére, harmadrészt az ASP koncepció kivitelezésére kötött vállalkozási szerződéseket a K Kft-vel (a továbbiakban: K. Kft.).

A 2008. IV. n.évben a felperes informatikai webshophoz kapcsolódó szerződést kötött a S Kft-vel (a továbbiakban: S. Kft.). Az S.Kft. a teljesítéshez alvállalkozóként vette igénybe a K. Kft-t.

A felperes mind a HVS Kft., mind a K. Kft., mind az S. Kft. számlái alapján áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni.

Az elsőfokú adóhatóság, megismételt eljárásban, áfa adónemben a 2007. és 2008. évekre, valamint 2009. január-március hónapokra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Ennek során értékelték a felperes számláit, a teljesítés igazolásokat, az FTE Kft-nél, a Vállalkozónál a gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzések adatait, a felszámolás alá került K. Kft-nél és az S. Kft-nél a felszámolói és az ügyvezetői nyilatkozatokat.

A megállapítások szerint a Vállalkozó alvállalkozói, a H Kft. (a továbbiakban: Kft.) és a S Bt. (a továbbiakban: Bt.) 2005. óta nem végzett gazdasági tevékenységet, az annak folytatásához szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, adó befizetést nem teljesített. A Bt. adószámát 2008. július 15-én felfüggesztették, majd októberben törölték.

A K.Kft. bejelentett alkalmazottakkal nem rendelkezett, teljesítés igazolásai nincsenek, bevallásai 0 adattartalmúak voltak. A K. Kft. a cég iratait nem adta át a felszámolóbiztosnak. Volt ügyvezetője, K T nyilatkozata szerint nem értékesítette az F.Kft. termékeit. A K.Kft, felperes tudomása szerint, nem vont be alvállalkozókat az ASP fejlesztésbe, számláiban azonban közvetített szolgáltatást is feltüntetett. K T nyilatkozata szerint az ASP és a honlap kapcsán a teljesítésbe F A vonta be a K.Kft, akit azonban a revízió során nem lehet beazonosítani.

Az S.Kft. - ügyvezetőjének előadása szerint - a felperesi megbízást az ügyvezető és a K.Kft. bevonásával teljesítette. K T nyilatkozatában ismételten a saját és F A munkavégzésére hivatkozott, akit a revízió ebben az esetben sem tudott fellelni.

Az elsőfokú adóhatóság a revízió adatai alapján a 2008. II-III., és a 2009. I. n.évekre 9.008.000 forint áfa adókülönböt állapított meg a felperes terhére. A jogosulatlan igénylés és adóhiány után adóbírságot szabott ki, illetve késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a 37990097477. számú határozatával helybenhagyta az

elsőfokú döntést.

Indokolása szerint a vitatott számlákkal bizonylatolt gazdasági eseményeket nem a HVS Kft., illetve alvállalkozója teljesítette. A felperes és az FTE Kft. ügyvezetője, D Á és a HVS Kft. ügyvezetője Zs Z régóta ismeri egymást, több éve szakmai kapcsolatban állnak. A számlakibocsátónál D Á édesanyja tag volt, ami szintén a személyi összefonódást támasztja alá. A személyi összefonódások mellett a szerződő felek különös jelentőséget tulajdonítottak a teljesítésben résztvevők közötti folyamatos kapcsolattartásnak, ami önmagában is kétségesse teszi, hogy a felperes ne tudott volna a vállalt feladatok továbbadásáról. A felperes kellő körültekintése nem állapítható meg.

Az alperesi határozat a K.Kft. és az S. Kft-k esetében kiemelte, hogy tanúnyilatkozattal nem lehet igazolni valamely gazdasági esemény megtörténtét. Az adókijátszás megtörténtét bizonyítja, hogy a felperes által több éve ismert K.Kft. számlája közvetített szolgáltatást tartalmaz, miközben a felek tagadták, hogy alvállalkozót vontak volna be. A K.Kft. alvállalkozói teljesítésének hiánya következtében az S.Kft. számlájára sem alapítható levonási jog.

Az alperes határozatát az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: régi Áfa tv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontjára, 35.§ (1) bekezdésére, 44.§ (5) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) és 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szól 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3), 165.§ (2) és 166.§ (2) bekezdéseire alapította, figyelembe vette az Európai Unió Bíróságának ítéleteit.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Ítéletében értékelte az FTE Kft. ügyvezetőjének az elsőfokú bíróság előtt 1.K.27.090/2013. számú peres eljárásban tett nyilatkozatát (a továbbiakban: Tanúvallomás). Annak alapján kifejtette, hogy az informatikai kutatás-fejlesztés nem kizárólag munkaviszony keretében teljesíthető, továbbá nem tiltott családi, baráti kapcsolaton alapuló szerződéses láncolatok kialakítása, az árréssel történő továbbszámolás. Az ésszerűség követelményének mind az FTE Kft., mind a Vállalkozó eleget tett, amikor személyesen győződtek meg arról, miként folyik a munkavégzés. A teljesítés rendben megtörtént. Az, hogy a Vállalkozó nem jelentette be, kiket vesz igénybe, nem róható a felperes terhére.

A K.Kft. bevételei sem róhatók a felperes terhére, és a közvetített szolgáltatás feltüntetése még nem teszi kétségesse a gazdasági esemény megtörténtét. K T és az F.Kft. ügyvezetőjének, G

az alapeljárásban tett vallomása - amely ugyanazon közvetített vevőket nevezte meg, mint a K. Kft. ügyvezetője -, inkább alátámasztja a teljesítést. Az S.Kft. esetén a számlák és a felek nyilatkozatai együttesen igazolják a gazdasági eseményt.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a felperes mindent megtett, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszásra, az iparági jellemzőket figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

Az új eljárás elrendelésének indoka az volt, hogy az alperes nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének. A megismételt eljárás során az adóhatóságnak objektív tényekkel kell bizonyítani, hogy a felperes tudattartalma kiterjedt az adókijátszásra.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a releváns tényállási elemeket figyelmen kívül hagyva, az alperesi határozatban megjelölt jogszabályok téves értelmezésével hozta meg a jogerős ítéletet.

Előadta, hogy a felperes ügyvezetőjének az ASP pályázathoz kapcsolódó láncolatban betöltött szerepe nem vitatható, a személyi összefonódás alapján egyértelmű, hogy a felperes nem tett meg mindent az adókijátszás elkerüléséhez, arról tudomással bírt, annak maga is aktív részese volt.

A jogerős ítélet az S.Kft. és a K.Kft. esetében is megalapozatlan következtetéseket vont el. Az ellenőrzés során a meghallgatott képviselők a teljesítés tényét ugyan elismerték, de részletekről egyáltalán nem, vagy csak általánosságban nyilatkoztak. Értékelendő a közvetített szolgáltatást feltüntető számla, miközben mind felperes, mind a K.Kft. ügyvezetője azt adta elő, hogy alvállalkozó bevonására nem került sor.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott az Európai Unió Bíróságának áfa körben hozott ítéleteire, közöttük a C-18/13. számú döntésre.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében előadta, hogy a Vállalkozónál lefolytatott ellenőrzések alapján keletkezett határozatok bírósági felülvizsgálata iránti kereseteket a Fővárosi Bíróság, illetve a Fővárosi Törvényszék a 16.K.30.110/2011/7. és 4.K.33.048/2011/13. számú jogerős ítéleteivel elutasította.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélt hatályban tartását kérte. Álláspontja szerint az alperes felülvizsgálati kérelme a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 270.§ (2) bekezdésébe ütköző módon kizárólag a jogerős ítélet felülmérlegelésére irányul. A C-18/13. ítélet új bizonyíték, amely

a felülvizsgálati eljárásban már nem vehető figyelembe. Egyebekben a korábbi, és a C-18/13. ítélt alapján is kizárólag akkor lenne megtagadható a levonási jog, ha objektív körülmények bizonyítanák, hogy a felperes adókiátszásban vett részt: ilyenek pedig nincsenek.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

A rendkívüli jogorvoslatnak minősülő felülvizsgálati eljárásban, a Pp. 275.§-ából következően, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. A Pp. ezen rendelkezéseiből azonban az is következik, hogy a jogerős ítéletben megtestesülő jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése is megalapozhatja.

A felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúria elsődlegesen rögzíti, hogy a HVS Kft. esetében a Kfv.I.35.413/2014/4. számú ítéletével az elsőfokú bíróság 1.K.27.182/2013/7. számú-, az FTE Kft. által kezdeményezett felülvizsgálati eljárásban pedig a Kfv.I.35.313/2014/4. számú ítéletével az elsőfokú bíróság 1.K.27.090/2013/11. számú - mindkét esetben az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelező - jogerős ítéleteit hatályon kívül helyezte, és a felperesek kereseteit elutasította.

A jogerős ítélet értékesítés láncra vonatkozó indokai kapcsán a Kúria utal a Kfv.I.35.725/2012/5. és Kfv.I.35.225/2014/4. számú végzésekre, közösségen belüli értékesítések kapcsán kifejtett, de a belföldi értékesítésekre is értelemszerűen alkalmazandó indokokra. A Kúria ezen határozatokban kiemelte az egyes kereskedelmi ügyletfajták áfa szempontjából való megkülönböztetésének jelentőségét. Hangsúlyozta, hogy a körhintacsálás vagy láncszerződéses ügyletek esetén az adózók fiktív számlák felhasználásával törekednek áfa fizetési kötelezettségük minimalizálására, illetve a láncügylet végén állók nagy összegű adó-visszaigénylésre. Ezzel szemben a „láncügyletet” az Áfa tv. elismeri: itt a termékértékesítésre irányuló ügyletekben résztvevő személyek áfa fizetési kötelezettségét a teljesítési hely határozza meg, az Áfa tv. 26.§ és 27.§-ainak megfelelően.

A felperes esetében a „láncügylet” szabályainak alkalmazása fel sem merült, az értékesítési láncot a láncszerződéses (körhinta) ügyletek ismérvei szerint kellett vizsgálni. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az értékesítés lánc létrejöttének körülményeiből és az egyes gazdasági társaságok közötti kapcsolatokból, a Tanúvallomásból téves, megalapozott indokokkal alá nem támasztható következtetéseket vont le.

Az FTE Kft. teljesítésének vizsgálata során a Kúria a Kfv.I.35.313/2014/4. számú ítéletében az elsőfokú bíróság által jelen peres eljárásban is figyelembe vett Tanúvallomást is értékelte. Megállapította, hogy a Tanúvallomásnak a Vállalkozó teljesítésének, a titoktartásnak az ellenőrzésére vonatkozó előadása nem hogy cáfolta, inkább megerősítette az adókiírátszásban való részvételre vonatkozó tudomást.

A Kúria jelen felülvizsgálati eljárásban is irányadónak tekinti a Kfv.I.35.313/2014/4. és a Kfv.I.35.313/2014/4. számú ítéletekben levont következtetéseket: a felperesnek a HVS Kft. és az FTE Kft. ügyvezetőjével való kapcsolata, és az ügyvezető édesanyjának a HVS Kft.-ben betöltött pozíciója következtében tudnia kellett arról, hogy az általa megbízott gazdasági társaság nem képes teljesíteni, nem rendelkezik a szükséges személyi feltételekkel, és megbízottja, a felperessel azonos ügyvezetés alatt álló FTE Kft. sem végzett tényelegetesen gazdasági tevékenységet.

Az S.Kft. számlájára alapított levonási jog gyakorlás nem vizsgálható a K.Kft. teljesítésének elemzése nélkül. A K.Kft. egyetlen felperes, illetőleg a felperesnek teljesítő S.Kft. részére végzett munkához nem rendelkezett alkalmazottal. A felperes úgy fogadta be K.Kft. számláit, hogy azok feltüntették a közvetített szolgáltatást tényét, miközben a felperes tudomása szerint nem került sor alvállalkozó bevonására. A Kúria itt utal a Tanúvallomásnak azon elemére, miszerint az informatikai munkák teljesítése kapcsán a szerződő feleknek folyamatosan együtt kell működni, ami szükségszerűen feltételezi, hogy a felek tudják, ki teljesít. A K.Kft.-nek az F.Kft. termékei forgalmazásához kapcsolódó gazdasági tevékenységét tanúvallomások nem igazolják. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a K.Kft. ügyvezetőjének azon előadását, melyben a teljesítést nem ismerte el.

A Kúria utal a jogerős ítélet 18. oldalán található indokolásbeli ellentmondásra. A 3. bekezdés azt tartalmazza, hogy a bizonyítékok alapján „a bíróság álláspontja szerint kizárólag az állapítható meg, hogy a felperes minden megtett, hogy a megvalósított ügylet ne vezessen adókiírátszáshoz”. Ehhez képest nem érthető, hogy ezt követően mit tudna a felperes tudattartalmára nézve objektív bizonyítékokkal alátámasztani az adóhatóság, miért kellene újra értékelni a bizonyítékokat, mire nézve lett elrendelve az új eljárás. Új eljárás elrendelésére ugyanis csak akkor kerülhet sor, ha az alperesi határozatban értékelt tények alapján nem állapítható meg kétséget kizáróan sem az hogy a felperes tudott, sem az, hogy nem tudott az adócsalásról, azaz a tényállás további, a bírósági eljárás kereteit meghaladó tisztázása szükséges.

A Kúria jelen felülvizsgálati eljárásban is irányadónak tekinti a

Kfv.I.35.313/2014/4. és Kfv.I.35.413/2014/4. számú ítéletekben levont következtetést: a rendelkezésre álló, az írásbeli dokumentációval szöges ellentétben álló adatok, a teljesítés valós körülményei alapján az alperes alappal hivatkozott arra felülvizsgálati kérelmében, hogy a felperes is tudott arról, hogy az ASP koncepció megvalósítása során adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt. A felperes esetében a K.Kft. és az azon alapuló S.Kft. számlái tekintetében is helytálló volt az alpersi következtetés. A számlák szerinti gazdasági események ebben az esetekben sem a felperes és a számlakibocsátók között jöttek létre, és arról felperesnek tudomása volt.

A tényállás további tisztázásától eltérő eredmény nem várható, az adóhatóság új eljárásra kötelezése szükségtelen.

Az Európai Unió Bíróságának C-18/13. számú ítéletét (Maks Pen ügy) a Kúria nem mint bizonyítékot, hanem mint a perben közvetlenül hatályosuló uniós jog értelmezését vette figyelembe. A döntés indokolása 32. pontjára tekintettel a Kúria kiemeli, hogy a szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételeinek hiánya továbbra sem eredményezi automatikus a levonási jog megtagadhatóságát, mindennek ki kell tűnni a teljesítési körülményekből. Ez összhangban áll az Európai Unió Bíróságának korábbi döntéseiben megfogalmazott, a levonási jog gyakorlójának ismereteire vonatkozóan megfogalmazott elvárásokkal.

Mindezek alapján a Kúria azt állapította meg, hogy az alapul szolgáló bizonyítékokat és az azokból következő tényeket az elsőfokú bíróság okszerűtlenül értékelte. Az alperes által feltárt tények elégségesek voltak annak igazolására, hogy az értékesítési láncban résztvevő felperes mind a HVS Kft, mind a K.Kft., mind az S.Kft. esetében tudott az adókijátszásról.

Erre tekintettel a Kúria az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2015. január 29.

Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné

dr. Oláh

**Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné
sk. bíró**

dr. Láng Erzsébet

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő