

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.709/2014/5.szám

A Kúria a dr. Mikó Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Mikó Katalin ügyvéd/ által képviselt felperesnek a dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 19. napján kelt 10.K.27.686/2013/12. számú ítélete ellen a felperes által 15. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.686/2013/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 25.000 /huszonötezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 204.100 /kettőszáznégyezer-egyszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2013. évben növénytermesztéssel (őszi búza, kukorica, napraforgó) és állattenyésztéssel (juh) foglalkozott, saját és bérelt földterületen gazdálkodott. A Mezőgazdasági és Vidékfejlesztési Hivatalhoz (MVH) madárodú létesítéséért pályázatot nyújtott be, kérelmét a Hivatal elfogadta és a 2012. november 12. napján kelt határozatában az Európai Mezőgazdasági és Vidékfejlesztési Alapból nem termelő mezőgazdasági beruházásokhoz nyújtandó támogatások részletes feltételeiről szóló 33/2008.(III.27.) FVM rendelet (R.1.) alkalmazásával a felperest 27.579.861 Ft támogatásban részesítette.

A felperes a 2003. I. negyedéves általános forgalmi adó /áfa/ bevallásában részére a G. P. Kft. által, 600 db madárodú értékesítéséről kibocsátott számlában 7.560.000 Ft adóalap után feltüntetett 2.041.100 Ft áfa-t levonásba helyezte, a számlát a

támogatás elszámolásához benyújtotta.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2013. január-márciusi időszakra áfa adónemben végzett bevallások utólagos, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzésének eredményeként a 2013. július 25. napján kelt határozatával a felperes terhére 2.050.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősített, az összeg kiutalását elutasítva a felperest 410.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte. Indokolása szerint a felperesnek nyújtott támogatás célja a vadon élő madarakat, apró vadakat érő káros hatások csökkentése a növényvédő szerek korlátozott alkalmazásával, növényvédőszer mentes táblaszegélyek kialakításával, megfelelő betakarítási és növényápolási technológiák alkalmazásával, kevesebb műtrágya felhasználásával. A célprogram további fontos célja a különböző ragadozó madarak, illetve a fogoly és fűrj életfeltételeinek biztosítása, valamint a mezőgazdasági-biológiai sokféleség fenntartása, növelése.

Adózó nyilatkozatában elmondta, hogy a madárvédelmi berendezések a tulajdonában lévő szántó területeken, a szomszédos erdőben, illetve az állattartó telepeken lévő fásított területeken kerültek elhelyezésre, e beruházástól bevételt nem vár.

A revízió megállapította, hogy adózónak adóköteles bevétele a madárodúk beszerzéséből nem lesz, azok létesítése nem minősül az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv.) 6.§ /1/ bekezdése szerinti, a törvény hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek, ezért e vásárlás áfa tartalma nem helyezhető levonásba, illetve nem igényelhető vissza.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. október 28. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében a határozatoknak a megváltoztatását és adó-visszaigénylése jogszerűségének megállapítását, illetve a hatályon kívül helyezésüket és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Előadása szerint a madárodúk beszerzésében megtestesülő beruházás adóköteles gazdasági tevékenységében hasznosul, amennyiben konkrét gazdasági előnyként a fészkelő helyek biztosításával a ragadozó madarak elszaporodását, a mezei kártevők létszámának csökkenését, ezzel a terménymennyiség növekedését, és a kevesebb vegyszer használata miatti költségcsökkenést, jobb mezőgazdasági termék előállítását várja. Erre tekintettel az Áfa tv. 120.§ a) pontja alapján jogosult a beruházáshoz kapcsolódó, rá áthárított adó levonására és visszaigénylésére.

Az alperes nem indokolta meg, illetve bizonyítékokkal nem támasztotta alá azt a megállapítását, hogy e beruházás a gazdasági tevékenysége során nem hasznosul, amelynek megítélése mezőgazdasági szakkérdés, azonban a revízió szakértő kirendelését elmulasztotta.

Felperes bizonyítékként szakértői véleményt is benyújtott.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint a rendelkezésre álló bizonyítékokból - a MHV határozatából, a benyújtott számlán feltüntetett adatokból, megjegyzésekből, adózó nyilatkozatából, figyelemmel arra is, hogy öko gazdálkodást még nem folytat - megállapítható, hogy a madárodúk megvételének célja nem függött össze a felperes gazdasági tevékenységével. Az igénybe vett támogatás célja szerint nem termelési beruházású a madárodúk kihelyezése, hanem természetvédelmi célú. A madárvédelmi berendezések kihelyezésével általánosságban elérhető előny ugyanakkor nem alapozza meg az adólevonást. Az adóhatóság nem sértett jogszabályt azzal, hogy nem szerzett be szakértői véleményt annak vizsgálatára, hogy a madárodúk kihelyezése ökológiai eredményt fog-e jelenteni.

Az elsőfokú bíróság is mellőzte ezért a szakértő kirendelésére, tanúk meghallgatására vonatkozó indítványokat, és mivel annak sincs relevanciája, hogy az odúkban milyen madarak lelhetnek fészkelő helyet, ennek kimunkálására sem engedélyezett további határidőt, rögzítve, hogy a felügyeleti intézkedés mikénti eldöntése nem előkérdése a kereset elbírálásának.

Kifejtette, hogy az adózó akkor vonhatja le a beszerzést terhelő adót, ha van olyan tevékenysége, amelyhez kapcsolódóan felmerülhet a fizetendő adó csökkentésének lehetősége. Miután felperes öko gazdálkodást nem folytatott, nincs olyan tevékenysége, amelyhez köthető lenne a fizetendő adó csökkentése. Önmagában azon hivatkozott körülmény, hogy az adózó az általa végzett mezőgazdasági tevékenységgel az Áfa tv. hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységet folytat, még nem elegendő ahhoz, hogy bármiféle beszerzés után áfa-t levonásba helyezzen.

Az adóalany a beszerzésével összefüggésbe jelentkező adót annak felmerülésekor csak akkor vonhatja le, ha az kifejezetten az általa végzett gazdasági tevékenység érdekében merül fel, illetve ha megalapozott az arra irányuló várakozása, hogy az adott beszerzés a gazdasági tevékenységét a későbbiekben szolgálni fogja. A gazdasági tevékenységnek egyértelmű fogalmi eleme, hogy ellenérték elérésére irányuljon, vagy azt eredményezzen. Adózó az ellenőrzés során maga is úgy nyilatkozott, hogy a madárodú kihelyezésével megvalósuló beruházástól árbevételt nem vár, tehát a beruházás saját gazdasági tevékenységében való hasznosulása adózó saját nyilatkozata szerint sem valósul meg.

Az adóhatóság megindokolta és bizonyította döntését, a kereseti kérelem keretein belül határozata jogszerű.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Áfa tv. 6.§ /1/ bekezdése, 120.§ /1/ bekezdés a) pontja, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3.§ /3/-/4/ bekezdése, 177.§ /1/ bekezdése,

206.§ /1/ bekezdése, 221.§ /1/ bekezdése, az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló támogatások igénybevételeinek általános szabályairól szóló 23/2007.(IV.17.) FVM rendelet (R.2.) 19.§-a, az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 3. cikk /3/ bekezdése, 11. cikke, 191. cikk /1/ bekezdése, az Európai Unió Alapjogi Charta 37. cikke, az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból (EMVA) nyújtandó vidékfejlesztési támogatásról szóló 1698/2005/EK tanácsi rendelet 36. és 41. cikkei, az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból (EMVA) nyújtandó vidékfejlesztési támogatásról szóló 1698/2005/EK tanácsi rendelet részletes alkalmazási szabályainak megállapításáról kiadott 1974/2006/EK rendelet 29. cikke rendelkezéseit, lényegében megismételte és fenntartotta a határozatában foglaltakat.

Az elsőfokú bíróság ítéletét megfelelően nem indokolta meg, nem adta indokát annak, miként jutott arra a következtetésre, hogy a felperes perbeli jogügyletének célja nem hozható összefüggésbe gazdasági tevékenységével. A bizonyítékokat okszerűtlenül értékelte, érthetetlen módon mellőzte a szakértő kirendelését. A felperes szerint nem szükséges, hogy az adott termék, jelen esetben a madárodú az adóalany adóköteles gazdasági tevékenységében közvetlenül hasznosuljon, elegendő, ha közvetve az adóalany érdekét szolgálva kifejti hatását. Előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett arra az esetre, ha az adóhatóság perrel érintett eljárása „helyt fog”, mert úgy felvetődik annak lehetősége, hogy az alperesi gyakorlat uniós jogszabályokba ütközik.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Elsődlegesen rögzíti a Kúria, hogy a perbelivel tény- és jogazonos ügyben a Kúria a Kfv.I.35.082/2015/7. számú ítéletében hatályában fenntartotta azt a jogerős ítéletet, amelyben eljáró elsőfokú bíróság a madárodúk beszerzéséhez kapcsolódó áfa levonási jog megtagadásáról rendelkező adóhatározatok jogszerűségét állapította meg. A Kúria egyet ért a Kfv.I.35.082/2015/7. számú ítéletben foglaltakkal, amelyből a következőket emeli ki:

„A levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett áfa terhe alól teljes egészében mentesítse. Az áfa rendszer biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye. Ahhoz azonban, hogy az áfa levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell

állniuk az általa másnak nyújtott áfa levonásra jogosító tevékenységekkel. A beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő áfa levonásának joga ezért csak azzal a feltétellel gyakorolható, hogyha ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (C-16/00 Cibo Participations SA ügy 31. pont). Az adóalany akkor jogosult még az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei (C-465/03 Kretztechnik ügy 36. pontja).

A fentiekből következik, hogy a levonási jog fennállása azon értékesítési, szolgáltatásnyújtási ügyletektől függ, amelyekhez a konkrét beszerzési ügyletek kapcsolódnak. Amennyiben a közvetlen és azonnali kapcsolat a beszerzéssel szemben nem áll fenn, illetve nem képezi az adóalany gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét sem, úgy az adólevonási jog nem áll fenn. (...)

Az Európai Unió Bírósága ítéleteinek tükrében nem volt szükség mezőgazdasági vagy gazdasági szakértő bevonására, mert a madárvédelmi berendezések beszerzése és a felperes által végzett gazdasági tevékenység közötti kapcsolat közvetlenségének hiánya enélkül is megállapítható volt."

A felperes egy támogatási rendszerbe jelentkezett be a kérelmével, amely rendszerre vonatkozó jogszabályok - mivel támogatást kért és kapott - reá is irányadóak. A R.1. szerint a jogalkotó nem termelő beruházásokkal (1689/2005/EK tanácsi rendelet 36. és 41. cikkei, 1974/2006/EK bizottsági rendelet 29. cikk) kívánja azt a célt elérni, amiért a rendszert létrehozták.

A R.1. konkrétan meghatározza, hogy mely célra nyújtja a támogatást, így:

a vidéki táj megőrzése,
az egyedi tájérték fenntartása,
a növény- és állatvilág fajgazdagságának növelése,
a környezeti állapot javítása,
az önként vállalt agrár-környezetgazdálkodási előírások betartásának és teljesítésének elősegítése,
a Natura 2000 területek közjóléti értékének növelése, valamint a környezetgazdálkodási célok teljesítéséhez való hozzájárulás.

A támogatással szolgált célok között nem található a felperes Áfa tv. 6.§ /1/ bekezdése szerinti bevételszerző gazdasági tevékenysége, és annak segítése sem. A felperes nem jelölte meg azt a jogszabályt, amely a R.1. szerinti célzott támogatási rendszerben jogszabályi lehetőséget nyújt a saját gazdasági tevékenységének

támogatására.

Az elsőfokú bíróság értékelte a beszerzés célját, hogy az miként hozható összefüggésbe a felperes által végzett gazdasági tevékenységgel, amely szükséges az Áfa tv. 120.§ a) pontja szerinti adólevonási jog gyakorlásához. A rendelkezésre álló bizonyítékok alapján a Pp. 206.§ /1/ bekezdésének alkalmazásával csak az volt megállapítható, hogy a felperes mezőgazdasági tevékenységet végez, ami azonban önmagában a kapcsolatot nem igazolja.

Helytállóan munkálta ki az elsőfokú bíróság azt is, hogy sem közvetlen, sem azonnali kapcsolat a madárodú vásárlások és a felperes gazdasági tevékenysége között nem áll fenn, a beszerzések általános költségeinek részét, termékei és szolgáltatásai árának alkotóelemét nem képezik.

A közvetlen és azonnali kapcsolat, a költségelemrész hiánya okán és mivel felperes ökogazdálkodást sem folytat, a szakértő kirendelésének a perben sem volt indoka.

A közigazgatási eljárásban felperes akként nyilatkozott, hogy: „A szántóföldek szélén erdő és bokros részek találhatóak, és itt a fákon kerültek elhelyezésre az odúk. Ezenkívül az állattartó telepeken lévő fásított területen is helyeztünk ki odúkat.” Milyen célból végezte ezt a beruházást? „Korábbi munkahelyemen biogazdálkodást folytattunk és ezt szeretném itt is alkalmazni. A madárvédelmi berendezések elhelyezésére pályázatot nyújtottam be az MVH felé. Ettől a beruházástól bevételt nem várok.”

Az Áfa tv. azt a tevékenységet vonja a törvény hatálya alá, amelynek részeleme az ellenérték, ugyanis a 6.§ /1/ bekezdés szerint a gazdasági tevékenység valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi. A felperes a közigazgatási eljárásban önmaga minősítette beszerzését az Áfa tv. hatálya alá nem tartozó tevékenységnek. Ezen értékelése továbbá alaptalanná tette az ellenőrzési szakaszra vonatkozó szakértői bizonyítással kapcsolatos kifogását.

Az elsőfokú bíróság és az alperes az áfa semlegesség elvét, a felperes által megjelölt uniós normákat és a nemzeti jogszabályokat nem sértve állapították meg, hogy felperest ügyletében az adólevonás joga nem illeti meg. A Kúria a per konkrét tényállása alapján - figyelemmel a tény- és jogazonos ügyben meghozott Kfv.I.35.082/2015/7. számú kúriai ítéletben foglaltakra, és arra, hogy felperes jogszabályi alapját a célzott támogatással megvalósuló beruházás és saját bevételszerző tevékenysége összekapcsolására és következményeként az adólevonásra nem jelölt meg -, a Pp. 221.§ /1/ bekezdése szerint megindokolt elsőfokú

bírósági döntést jogszerűnek értékelte.

A per első tárgyalásának jegyzőkönyvébe rögzített azon tájékoztatás, hogy milyen tények magvalósultsága esetén az elsőfokú bíróság melyik hatóság felé szignalizál, a per érdemi elbírálására nem hatott ki, következményeket a felperes nem igazolt, és állításával ellentétben bizonyítási eljárást megelőző döntéshozatalt, annak közlését, továbbá az alapelvek sérelmét sem eredményezte.

A bíróság a bizonyítási indítványhoz nincs kötve, mellőzi a bizonyítás elrendelését, vagy a már elrendelt bizonyítás lefolytatását, ha az a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen. A bíróság a polgári perben alakszerű bizonyítási szabályokhoz, a bizonyítás meghatározott módjához vagy meghatározott bizonyítási eszközök alkalmazásához nincs kötve, szabadon felhasználhatja a felek előadásait, valamint felhasználhat minden egyéb bizonyítékot, amely a tényállás felderítésére alkalmas /Pp. 3.§ /4/-/5/ bekezdés/. Az elsőfokú bíróság helytálló indokát adta a tanúbizonyítás mellőzésének. A per tárgyát a közigazgatási határozat, és nem az alperes perben tett nyilatkozatainak a felülvizsgálata képezte, így a nyilatkozatokban foglaltakra vonatkozóan kért tanúmeghallgatások mellőzése megfelelő döntés. Más adózó képviselőjének az adóhatóság joggyakorlatát elemző levele sem része a keresetnek, így annak értékelését az elsőfokú bíróságnak az ítéletében nem kellett elvégeznie. A magánszakértői vélemény féli előadás, az elsőfokú bíróság pedig értékelte felperes nyilatkozatait.

A bevallások utólagos ellenőrzése során (Art. 106.§) az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is. Az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége mellett (Art. 97.§ /4/ bekezdés) bevallásának valósággal egyezőségét az adózónak kell igazolnia, az általa indított perben pedig a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján keresetét kell bizonyítania. Az elsőfokú bíróság a Pp. 336/A.§ helyes értelmezésével fejtette ki, hogy e §-ban foglaltak megvalósulása esetén a közigazgatási szerv a tényállás valóságának a bizonyítására köteles. A releváns tényállást az alperes felderítette, valótlan tényállási elemet, hatósági mulasztást a felperes nem valószínűsített, így e jogszabályhelyre alapított kifogása nem alapos.

Arra is helyesen mutatott rá az elsőfokú bíróság, hogy a R.2. 19.§ /11/ bekezdése a támogatási, valamint kifizetési kérelem tekintetében a támogatási összeg számításának alapjáról rendelkezik, nem ellentétes szabályozással és utalva az Áfa tv. meghatározott fejezeteire.

A Kúria az Európai Unió Bíróságánál előzetes döntéshozatali eljárást (Pp. 155/A.§) nem kezdeményezett, mivel a felperes ügyére irányadó jogszabályok alkalmazása során uniós normák értelmezési kérdése nem merült fel.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2015. szeptember 24.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró