

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.743/2014/6.szám

A Kúria a dr. Ormay Gábor ügyvéd által képviselt felperesnek dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képvisel Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 3. napján kelt 8.K.27.053/2014/5. számú ítélete ellen a felperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.053/2014/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 3.058.800 (hárommillió-ötvennyolcezer-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 2010. december 31-i keltezéssel, 2010. évi teljesítési időponttal, továbbá 2011. május 31-i keltezéssel és 2011. I.-V. hónapi teljesítési időponttal, művelési költség megnevezéssel, számlákat fogadott be a T.B. Kft.-től. A bizonylatok általános forgalmi adó (áfa) tartalmát, 1.593.000 Ft-ot bevallásaiban levonható adóként szerepeltette.

A felperes, művelési költség megnevezéssel, 2011. június 30-ai, 2011. szeptember 30-ai, 2011. december 31-ei keltezéssel számlákat fogadott be a R.W. Kft.-től is, ezek áfa tartalmát, 1.101.000 Ft-ot bevallásában beszerzést terhelő levonható adóként tüntette fel.

A felperes 2011. évben bevallásában levonásba helyezte a N. Kft. által kibocsátott 2011. május 11-én kelt, különféle tárgyi eszközök értékesítéséről kiállított számlában szereplő 11.375.000 Ft áfát, továbbá a Sz. Kft. által kibocsátott bizonylat adótartalmát, 16.400.000 Ft-ot, ami szintén tárgyi eszközök értékesítéséről került kiállításra.

Az adóhatóság a felperesnél 2011. évre áfa adónemre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az alperes a 2014. január 13. napján kelt határozatában, részben eltérő indokolással, helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, a felperes terhére 30.588.000 Ft áfa adókülönbözetet írt elő, amelyből 19.626.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek, 10.962.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, 15.294.000 Ft adóbírságot szabott ki, 1.748.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 97. §-ára, 165. §-ára, 170. § (1) és (2) bekezdéseire, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számv.tv) 165. §-ára, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára alapította. Határozatának indokolása szerint a művelési költségről kiállított, felperes által befogadott bizonylatok tartalmilag hiteltelenek, a gazdasági események a számlákban rögzített felek között a számlák szerinti módon nem valósultak meg. A tárgyi eszközök értékesítésével kapcsolatos szerződések színleltek, az ügyletekkel az abban részt vevő felek tényleges szándéka ellenérték fizetése nélküli, jelentős értékkülönbséggel történő átszámlázás, az áfa levonás megteremtése volt az értékesítést végző adófizetési kötelezettségének teljesítése nélkül. Az elsőfokú adóhatóság által feltárt, és határozatban ismertetett adatok, tények, körülmények a számlák tartalmi hiteltelenségén túl igazolják a szerződéses kapcsolatokban megvalósult adókiírást és a felperes adókiíráásban való közreműködését is. A felperes tudott a közvetlen részvételével létrejött jogügyletek kapcsán megkövetkező adókiírásról.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes az ügyben széleskörű bizonyítást folytatott le, a tényállást teljes körűen feltárta, helyes ténybeli és jogkövetkeztetéseket vont le. A felperes által felajánlott bizonyítás nem alkalmas az alperesi határozat hatályon kívül helyezésének megalapozására, mert a munkaügyi felügyelőség T.B. Kft. kapcsán tett megállapításai nem támasztják alá a munkák számla szerinti tartalommal történő elvégzését. A T.B. Kft. által kibocsátott számlák szerinti gazdasági esemény nem valósult meg, mivel ez a társaság nem rendelkezett a szőlőműveléshez szükséges személyi feltételekkel. (Foglalkoztatott ugyan alkalmi jelleggel munkavállalókat, de a kiállított számlák 2010. év teljes időszakára, illetve 2011. január-május havi időszakokra

vonatkoznak, amelyekre a munkavégzés nem igazolt.) A felperes által állított munkavégzést cáfolja a bevallások nullás tartalommal történő benyújtása, majd ennek önrevíziója, hogy bérfizetésekre nem került sor, a társaságok képviselői és a felperes a konkrét teljesítésről sem tudtak nyilatkozni. Az alperes a rendelkezésére álló adatok alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlák hiteltelenek, ezért ezekre a felperes nem alapíthat adólevonási jogot. A R.W. Kft. sem rendelkezett a szőlőművelési munkák elvégzéséhez szükséges személyi feltételekkel, és a szőlőművelésben ténylegesen közreműködő személyek ezzel a gazdasági társasággal nem álltak jogviszonyban. A szerződés szerinti munkavégzés kifejezetten a kézi munkák elvégzését jelentette volna, mivel a gépi munkavégzésben már a SZ.M. Kft. alkalmazottai vettek részt, de a R.W. Kft. képviselője a foglalkoztatásról, munkavégzésről nem rendelkezett érdemi ismeretekkel. A számlákból egyébként nem állapítható meg, hogy ténylegesen, konkrétan mely területek művelésére került volna sor, mivel ilyen adatokat nem tartalmaznak. A felperes továbbá a hegybírói tájékoztatás értelmében egyes területek kapcsán nem is minősült földhasználónak, illetve egyes területek vonatkozásában szőlőértékesítésből nem is realizált árbevételt.

A felperes a tárgyi eszközök kapcsán is alaptalanul hivatkozott a gazdasági események, illetve a pénzügyi rendezés tényleges megtörténtére. (A vételár megfizetésére ugyanis úgy került sor, hogy a felperes csökkentette a társaságokkal szemben fennálló tagi kölcsönből eredő követelését. A tárgyi eszközök továbbá mindvégig a Vincellér iskola utca 15. alatti telephelyen voltak fellelhetők, és méretüknél, jellegüknél fogva nem is voltak alkalmasak mozgatásra. A telephelyen érdekeltséggel rendelkező társaságok, a határozattal érintett cégcsoport tagjai jogosultak voltak az eszközök használatára.) A felperes a megvásárolt eszközöket továbbszámlázta a R.W. Kft., a Sz. Kft., az A.B. Kft. részére, majd a Sz. Kft. részére leszámlázott tárgyi eszközöket a felek a felperes részére számlázták vissza, aki ezeket az A.B. Kft. részére értékesítette, amely a P. T. V. Kft.-nek értékesített tovább. Az egyes értékesítéseket, beszerzéseket az érintett felek a bevallásaikban nem, csak későbbi önrevízióban szerepeltették, adófizetési kötelezettségüknek azonban ekkor sem tettek eleget, és a pénzügyi rendezések tényleges megtörténte sem igazolt. A láncolatban a felek szándéka a jelentős adótartozást felhalmozó cégek (N. Kft., Sz. Kft., Sz. Kft.) esetében vagyonkimentésre irányult, a beszerzések során a számla befogadójának szándéka pedig az előzetesen felszámított áfa levonás lehetőségének megteremtése volt. Mindezt alátámasztja a jelentős mértékű felhalmozott adótartozás ténye, a pénzügyi rendezés hiánya, illetve igazolatlan volta, és az a tény, hogy a tárgyi eszközök értékesítését követően ukrán állampolgárok részére adták el a társaságokat, amelyek ezt követően már nem voltak fellelhetők. Nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy egyes tárgyi eszközök jelentős értékkülönbséggel kerültek

továbbértékesítésre a láncolatban. Önmagában az a körülmény, hogy az ukrán állampolgár ügyvezető a szerződéskötések időpontjában nem tartózkodott az ország területén, még valóban nem alapozná meg az alperesi érdemi döntést, de az alperes ezen kívül is szerzett be adatokat, tényeket, bizonyítékokat. Ezek helytállóértékelése alapján megalapozottan állapította meg, hogy a felperes az adókijátszásban tudatosan működött közre. Az ügyletekben résztvevő gazdasági társaságok, képviselők és a felperes ugyanis egyaránt köthetőek a Vincellér iskola 15. szám alatti telephelyhez, mindegyikük könyvelését ugyanaz a személy végezte, és a sorozatos, jelentős értékkülönbözettel történő értékesítéseknek nem volt ésszerű indoka.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Számv.tv. 166. § (2) bekezdésében, Áfa tv. 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, Art. 1. § (2) és (7) bekezdéseiben, 97. § (4) bekezdésében foglaltaknak, téves jogértelmezésen és jogalkalmazáson alapul. Álláspontja szerint azért nem sérülhet az adólevonási joga, mert az adóköteles tényállások kapcsán kellő körülményekkel járt el. Sérelmezte, hogy ez utóbbit az elsőfokú bíróság nem vizsgálta meg. Kifejtette, hogy az alperes sem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének, és nem bizonyította objektív körülményekkel, adatokkal, tényekkel, hogy tudott volna adókijátszásról, illetve abban tevékenyen részt vett volna. Fenntartotta a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint az ügyletek és a számlák valós tartalmúak, és minden megtett annak érdekében, „hogy a tőle elvárhatóságnak megfeleljen”. A művelési költséggel kapcsolatos számlák tekintetében azt hangsúlyozta, hogy nem eredményezheti gazdasági esemény fiktív voltának megállapítását az a tény, hogy a gazdálkodó szervezet nem jelentette be a munkavállalókat. Előadása szerint igazolta a pénzügyi teljesítéseket, és a tagi kölcsönök fejében történő tulajdonszerzése teljes egészében dokumentált, ezt az alperes sem kifogásolta, noha többször vizsgálta a gazdasági társaságokat. Az elsőfokú bíróság ítéletében rögzített indokok (ukrán állampolgárok fellelhetetlensége, a közös telephely és könyvelő) nem elégséges annak megállapítására, hogy részt vett volna adókijátszásban, vagy, hogy szándéka erre irányult volna.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 275. §-a értelmében a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH2002.29., BH2012.179.).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban lehetőség.

A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. §(1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A jogerős ítéletben megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű, helytállóak az abból levont ténybeli és jogkövetkeztetések is. Az elsőfokú bíróság a tényállást valamennyi bizonyíték egyenként és egymással történő egybevetése alapján, okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyítékértékeléssel állapította meg és teljesítette indokolási kötelezettségét is. A felperes felülvizsgálati kérelme tartalma szerint a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, tekintettel arra, hogy egy-egy általa kiemelt bizonyíték többitől független, és az elsőfokú bíróság ítéletébe foglaltaktól eltérő értékelését kéri.

A Kúria teljes körűen osztja az első fokú bíróság jogi álláspontját, ezért ennek megismétlése helyett a következőkre kíván rámutatni:

A rendelkezésre álló adatokból egyértelműen megállapítható, hogy a felperesnek a közvetlen részvételével létrejött jogügyletek kapcsán tudnia kellett az ezekben megjelenő adókiátszásról. Ezt igazolja a közte és a számlakibocsátó társaságok közötti tulajdonosi kapcsolat, illetve személyi összefonódás, amely kiterjedt a tagsági, vezetői tisztségviselői és alkalmazotti jogviszonyokra is. Ezt a megállapítást alátámasztja az érintett társaságok könyvelését végző cég azonossága, a társaságok telephely telephelyének, helyszínének egyezősége, továbbá a tényleges pénzügyi rendezés igazolásának hiánya is. Kiemeli a Kúria is, hogy a felperes a több mint 120.000.000 Ft összértéket meghaladó, a számlák szerint egy év alatt megvalósuló gazdasági események egyetlen egy eleméről sem tudott érdemben nyilatkozni, és a perben vitatott gazdasági események körülményeinek kontrollálhatóságát a cégek külföldi magánszemélyek részére történő értékesítésével kívánta ellehetetleníteni. A felperes továbbá a saját nyilatkozata szerint sem vizsgálta meg, hogy a vele szerződő felek képesek-e elvégezni a szőlőművelési feladatokat, elszámolás sem áll rendelkezésére a számlák szerinti munkavégzések valós tartalmának alátámasztására, nem ellenőrizte a számlázott összegek helytállóságát sem. A leszámlázott szolgáltatások egységára egyébként minden esetben eltér az általa becsatolt szerződések szerinti áráktól. A felperesnek továbbá nyilvánvalóan tudnia kellett arról is, hogy olyan helyrajzi számú ingatlanokra is kötött művelési szerződéseket, amelyeknek nem volt felhasználója, amelyekre nem rendelkezett szőlőszármazási bizonyítvánnyal, és amelyek kapcsán árbevétel sem realizált. A számlakibocsátó társaságok, ahogyan az a határozatokban rögzítésre került, nem voltak képesek a felperes által befogadott számlák szerinti szolgáltatásokra, ezeket bizonyítottan nem végezték el, és nem értékesíthették a számlák szerinti tárgyi eszközöket sem a rendelkezésre álló, bíróság által teljes körűen és jogszerűen értékelt adatok szerint. Mindebből pedig az következik, hogy nem álltak fenn az adólevonási jog gyakorlásának az Áfa tv. 120. § a) pontjába, 127.§ (1) bekezdés a) pontjába foglalt törvényi feltételei. A felperes a tartalmilag hiteltelen bizonylatok kapcsán alaptalanul hivatkozott a Számv.tv rendelkezéseinek megsértésére is.

A felperesi érveléssel ellentétben az Európai Unió Bírósága által hozott ítéletek mindegyike tartalmazza, hogy a nemzeti hatóságoknak és a bíróságnak is meg kell tagadnia az adólevonási jog által biztosított előnyt,

ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy az adóalany tudta, hogy az adójogszabályok kikerülését megvalósító ügyletben vesz részt. A perbeli esetben a felperes által befogadott számlákon szereplő gazdasági események a számlák szerinti módon, a számlák szerinti felek között nem valósultak meg. Az alperes a határozatában részletesen ismertetett, felperes által ellenbizonyítással meg nem döntött, adatokkal, körülményekkel egyértelműen bizonyította az adókijátszás tényét, és az ebben való felperesi részvételt.

Az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg, hogy az alperes teljesítette az Art. 97. § (4) bekezdése szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét. Helytállóan értékelte a peres eljárás során beszerzett munkavédelmi felügyelőség által készített iratokat is az eljárás egyéb adataival egybe vetve, indokolási kötelezettségét is teljesítve. Hangsúlyozza a Kúria, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság nem arra alapította érdemi döntését, hogy a számlakibocsátó(k) be nem jelentett munkavállalókkal végezték tevékenységüket, hanem arra, hogy a felek között nem volt valós gazdasági esemény. A felperes a peres eljárás során, a Pp. 164. §(1) bekezdése alapján eljárva, nem terjesztett elő olyan bizonyítási indítványt, amely alkalmas lett volna az alperesi határozatban foglaltak megdöntésére, eljárási vagy anyagi jogszabálysértés megállapítására.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. október 15.

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