

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.496/2014/6.szám

A Kúria a Cseri Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Cseri András ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Sipeki Gergely jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. április 30. napján kelt 1.K.27.538/2013/8. számú ítélete ellen a felperes által 11. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.538/2013/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 108.000 (száznnyolcezer) 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 Cs.P. Kft.-től (Kft.1) cipzár készítésére alkalmas technológiai gyártósor (gyártósor) megvásárlásáról fogadott be előleg számlát 2009. december 21-i teljesítési időponttal, amelynek általános forgalmi adó (áfa) tartalmát, az 1.080.000 Ft-ot bevallásában levonható adóként szerepeltette. A felperes az általa kibocsátott 3 előlegszámla szerint a gyártósort az Ö.R. Bt. (Bt.) részére értékesítette, a bizonylatok áfa tartalma 6.967.000 Ft volt.

Az adóhatóság a felperesnél áfa adónemben 2009. IV. negyedévre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a

felperest 1.080.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet megfizetésére, 540.000 Ft adóbírsággal sújtotta, 311.000 késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a 2013. április 22. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érdeemi döntése a következőket tartalmazza:

A gyártósor láncolatos értékesítés tárgya volt, amelynek szereplői a Kft.1 → a felperes → a Bt. → az I. H. Kft. (Kft.2) → és a B. Kft. (Kft.3). A láncolatban a gyártósorra legkorábban a Kft.3 kötött adásvételi szerződést, az őt megelőző gazdasági társaságok később szerződtek, így olyan áruk értékesítésére kötöttek megállapodásokat, amelyek beszerzésére még nem is volt szerződésük. (A felperes pl. 2009. november 17-én kötött megállapodást a Kft.1-gyel a gépsor beszerzésére, de a Bt. felé történő továbbértékesítésről már 2009. november 11-én aláírták a felek a megállapodást.) A gyártósor ára, annak ellenére, hogy a láncolat tagjai csupán továbbszámolták az árut, lényegesen megnőtt az értékesítések végére. A Kft.3 nettó 99.700.000 Ft-ért, a Kft.2 nettó 98.500.000 Ft-ért, a Bt. nettó 90.000.000 Ft-ért szerezte be a gépsort, amit a felperes bizonylata szerint csupán nettó 17.619.984 Ft-ért vásárolt meg a Kft.1-től. A láncolat egymást követő tagjai a gépek átvételét egyaránt a helyszín megjelölését nem tartalmazó 2010. június 17-én kelt átadás-átvételi jegyzőkönyvvel dokumentálták. A láncolat szereplőitől felvett nyilatkozatok hiányosak, ellentmondásosak a gyártósor, illetve szállítását illetően, a szállítójármű típusát és a szállítást végző személyeket sem tudták megnevezni, csupán arra hivatkoztak, hogy ezt számlakibocsátójuk intézte. Garanciális javítást, szervizelést, karbantartást egyik társaság sem végzett a gyártósoron.

A felperes ténylegesen nem vett részt a láncolatos értékesítésben, és a felé számlát kibocsátó Kft.1 valós közreműködését sem lehetett megállapítani a szerződéses láncolatban. (A Kft.1 egyébként sem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel az ügylet teljesítéséhez. Székhelycímén csupán egy székhelyszolgáltatást nyújtó ügyvéd működött, fő tevékenysége a cégjegyzék szerint is baromfitenyésztés volt, járművekkal, gépekkel nem rendelkezett, ilyeneket nem is bérelt, a valóságban nem végzett gépértékesítést.) A szállítást ténylegesen a J. S. Kft. (Kft.4) intézte, ez közvetlenül a Kft.3 részére történt, ez utóbbi volt a tényleges megrendelő. A közbeiktatott láncolat tagjai, a Kft.1, a felperes, a Bt., továbbá a Kft.2 az ügyletben semmilyen érdemi gazdasági tevékenységet nem végzett, kizárólag számlákat bocsátott ki, fogadott be, illetve az ehhez szükséges dokumentációkat készítette el és a vételárat futtatta át a bankszámlákon. A szereplők közötti valós közreműködés hiányát nemcsak az ellenmondásos nyilatkozatok, hanem az elsőfokú határozatban feltárt személyi összefüggések és a láncolatos értékesítés többi szereplőjénél adóhatóság által lefolytatott ellenőrzések adatai is igazolják.

Tekintettel arra, hogy a felperes és a Kft.1 között nem ment végbe valós gazdasági esemény, a felperes jogosulatlanul gyakorolta adólevonási jogát a Kft.1. számlája alapján. Az alperes döntését e körben az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVI. törvény (Áfa.tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 177. §-ára, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 44. § (2) bekezdés a) pontjára és 130. §-ára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Szt.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére alapította. Az alperes a felperes terhére kivételes méltánylást érdemlő körülményt nem tárt fel, ezért vele szemben az Art. 170. § (1) bekezdésére és 171. § (1) bekezdésére alapítottan 50%-os mértékű adóbírságot szabott ki. Megállapítása szerint a felperes az adott helyzetben nem a tőle elvárható körültekintéssel járt el, mivel tudta, hogy a láncértékesítés résztvevőjeként a szerepe kimerül abban, hogy számlákat fogad be, illetve bocsát ki.

Az alperes, tekintettel arra, hogy a felperes és a Bt. között sem jött létre valós gazdasági esemény, a felperes fizetési kötelezettségét a Bt. felé kibocsátott hiteltelen számlák kapcsán az Áfa.tv. 55. § (2) bekezdése és 147. § (1) bekezdése alapján hagyta jóvá. Hivatkozott arra is, hogy a fiktív láncolat közbeiktatásának „nem elhanyagolható hozadéka” az volt, hogy a Kft.3-nál az eredeti beszerzési értékhez képest lényegesen magasabb beszerzési érték, valamint ehhez kapcsolódó levonható adó és támogatási összeg keletkezett. A gyártósor beszerzésére ugyanis a Kft.3 pályázatot nyújtott be, amely kapcsán 50.000.000 Ft támogatásban részesült.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

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

Az alperes a felek közötti jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályok által behatárolt körben a szükséges bizonyítást teljes körűen lefolytatta, a rendelkezésére álló bizonyítékokat hiánytalanul mérlegelési körébe vonta, határozatának tényállása megalapozott, helytállóak a ténybeli és jogkövetkeztetései is. Az alperes határozata a keresetben megjelölt okokból nem jogszabálysértő. A perben meghallgatott tanú vallomása nem alkalmas az alperesi határozat jogszabálysértő voltának megállapítására. A felperes által befogadott, illetve kibocsátott számlák nem felelnek meg a jogszabályi követelményeknek, mert nem került sor a gyártósor felperes általi beszerzésére, ebből következően ennek felperes általi továbbértékesítése sem valósulhatott meg. A ténylegesen végbe nem ment gazdasági eseményről kiállított számla tartalmilag hiteltelen, fiktív, erre áfa levonási jog nem alapítható. Az

alperes helytállóan állapította meg, hogy a gyártósor adásvétele akként valósult meg, hogy annak tényleges megrendelője és vevője a Kft.3 volt.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 1. § (7) bekezdésében és 2. § (1) bekezdésében, 97. § (4)-(6) bekezdéseiben, az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, ellentétes a C-444/12. számú ítéletben kifejtett jogértelmezéssel is. A jogerős ítélet tényállása téves, iratellenes, hibás ténybeli és jogkövetkeztetéseket tartalmaz, „jogszabályellenesen” került sor adólevonási jogának megtagadására. Az elsőfokú bíróságnak meg kellett volna állapítania, hogy az alperes nem teljesítette tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét. Sérelmezte, hogy a 8. sorszám alatti jegyzőkönyvbe foglalt bizonyítási indítványainak az elsőfokú bíróság nem adott helyt. Jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott ügyvezetőjének tanúvallomására, illetve ennek nem megfelelő bírói értékelésére. E körben azt hangsúlyozta, hogy a Kft.3-nál megtalálható a gyártósor és az ott üzemel. Előadása szerint a Kft.1 ténylegesen részt vett az áru beszerzésében, ő rendelte meg a gyártósort, fizette meg a Kft.4 felé a szállítási díja és a vámterhet, ezt a szabad-forgalomba bocsátással kapcsolatos vámiratok is alátámasztják. A gazdasági társaságokat nem adókiírátszás, hanem továbbértékesítési cél, reális árrés elérése vezette és az „előkészítő munka ellenértékét kívánták az ügyletben résztvevők megszerezni”. Hangsúlyozta, hogy adófizetési kötelezettségének eleget tett, nála nem keletkezett adóelőny, mert értékesítése után fizetendő adója keletkezett, a Kft.3-nál jelentkező adóelőnyből pedig nem származott haszna.

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 Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet a Pp.275. §-a értelmében (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, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban az előzőekben megjelölt törvényhely értelmében nem kerülhet sor.

A Kúria, a Pp. 275. §-a alapján eljárva, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

A felperes kereseti kérelmében bizonyítási indítványt nem terjesztett elő. Az első tárgyaláson kérte ügyvezetőjének tanúkénti meghallgatását. E személyt az elsőfokú bíróság két ízben is meghallgatta, és a tanú által előadottakat a tárgyalási jegyzőkönyvek tartalmazzák. A 7. sorszám alatti jegyzőkönyvben a felperes úgy nyilatkozott, hogy nem kéri az általa még megjelölt másik személy „tanúkénti meghallgatását, illetőleg az import áfa megfizetésére vonatkozó iratbeszerzéssel kapcsolatos indítványát sem tartja fenn. Érdemi döntés hozatalát kéri a rendelkezésre álló iratok alapján”. E jegyzőkönyv tanúsága szerint „a feleknek egyéb előadni valójuk, bizonyítási indítványuk” nem volt, ezért az elsőfokú bíróság ezt követően a tárgyalást, a Pp. 145. § (2) bekezdésére történő figyelmeztetés után, berekesztette, és a tárgyalást határozat hirdetésre halasztotta el. Az elsőfokú bíróság ítéletét 8. sorszám alatt hozta meg, amelynek kihirdetésére, kézbesítésére vonatkozó adatokat a 9. sorszámú jegyzőkönyv tartalmazza. Az előzőekben ismertetettekben egyértelműen megállapítható, hogy a felperesnek nem volt olyan 8. sorszámú jegyzőkönyvbe foglalt, vagy egyéb perben fenntartott bizonyítási indítványa, melynek a bíróság nem adott helyt, illetve olyan sem, amely mellőzésre került volna. A felperes ezért alaptalanul hivatkozott bizonyítási indítványának mellőzésére, illetve arra, hogy e körben az elsőfokú bíróság nem a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltak szerint járt volna el.

Az elsőfokú bíróság a rendelkezésére álló adatokat, tényeket, körülményeket, bizonyítékokat egyenként és egymással egybevetve is okszerűen, a logika szabályainak is megfelelően értékelte és teljesítette indokolási kötelezettségét is. A jogerős ítéletben megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű tehát megalapozott, helytállóak, jogszerűek az ebből levont ténybeli és jogkövetkeztetések is. A jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. §(1) bekezdésében foglaltaknak és a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek, azaz az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a)

pontjának.

A felperes csupán állította, de semmivel nem támasztotta alá állítását, mely szerint az alperes a hivatalból indult eljárás során megsértette volna az Art. 97. § (4) és (6) bekezdését. A felperes felülvizsgálati kérelme, tartalmát tekintve, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányul, de erre, a Pp. 275. §-a értelmében, a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhetett sor. Az elsőfokú bíróság mindazokat a felperesi érveléseket és előadásokat, amelyek a felülvizsgálati kérelemben is kifejtésre kerültek már vizsgálta, indokolási kötelezettségét is teljesítve helytállóan értékelte ítéletének 10-11. oldalán. Az e körben kifejtett jogi álláspontot a Kúria is osztja, ezért ezt nem kívánja megismételni, csupán rámutat a következőkre:

Az adóhatóságnak és a bíróságnak a szerződések és más ügyletek, számlák vizsgálata során figyelemmel kell lennie az Art. 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére is. A hitelesség nemcsak az adózó által befogadott, hanem az általa kibocsátott számlákra is vonatkozik. Az első fokú bíróság jogszerű megállapítása szerint a felperes, mivel nem szerzett be gyártósort, ilyet nem is értékesíthetett tovább, és a fiktív kimenő számla is adófizetési kötelezettséget keletkeztet az Áfa tv. 55. §(2) bekezdése, 147. § (1) bekezdése szerinti rendelkezések értelmében. A felperes felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott ez utóbbi törvényhelyek megsértésére, ami az áfa levonással kapcsolatos felülvizsgálati kérelmének alaptalanságát támasztja alá. Kiemeli a Kúria azt is, hogy az adóhatóság a láncolatosságot értékesítés valamennyi szereplőjénél végzett ellenőrzést, és érdemi döntésének meghozatalakor jogszerűen vette figyelembe ezek adatait az Art. 130. §-a alapján.

Alaptalan az a felperesi előadás is, mely szerint a láncértékesítésben résztvevők célja reális árrés elérése lett volna. A felperes ugyanis a gépsort 17.619.984 Ft-ért vásárolta meg és nettó 90.000.000 Ft-ért számlázta tovább, anélkül, hogy ő, vagy a láncolatban szereplők bármelyike ezzel kapcsolatban értékelhető, valós gazdasági tevékenységet végzett volna, és az utolsó gazdasági társaságnál jelentős összegű levonható adó, illetve jelentős támogatási összeg keletkezett. Önmagában az a tény, hogy a felperes az értékesítésről kibocsátott bizonylata miatt keletkezett adót megfizette, illetve egyéb levonható adóval ellensúlyozta, éppúgy nem teremti meg kereseti kérelme és felülvizsgálati kérelme alaposságát, mint az ellenértékek bankszámlán történő átutalására való hivatkozása. Ezek ugyanis nem teszik tartalmilag hitelessé a bizonylatokat, nem alkalmasak annak alátámasztására, hogy az ügyletek a számlák szerinti módon valósultak volna meg. Ennek

indoka pedig nem csak az, hogy a közvetlen számlakibocsátó, tehát a Kft.1 esetében a személyi, tárgyi feltételek hiánya miatt valós közreműködés, tényleges gépértékesítés nem állapítható meg, illet nem is végzett, hanem az is, hogy tényleges beszerzés kizárólag a Kft.3-nál történt. A határozatokban részletesen ismertetett összefonódásokra is figyelemmel a láncolat valamennyi résztvevőjének, így a felperesnek is tudnia kellett arról, hogy valós termékbeszerzésre és értékesítésre kizárólag a Kft.3 esetében került sor, a többi résztvevő az ügyletben érdemi gazdasági tevékenységet nem végzett, csupán számlákat bocsátott ki és fogadott be, illetve ehhez szükséges dokumentációkat készítette el. Hangsúlyozza a Kúria is, hogy a láncolat közbeiktatott résztvevői a szállítás körülményeiről nem tudtak nyilatkozni, ezzel kapcsolatban iratokkal sem rendelkeztek, átadás, átvételről csak egy formális iratot írtak alá. Az elsőfokú bíróság iratszerűen rögzítette azt is, hogy a perben meghallgatott tanú vallomása ellentétben áll a korábban tett nyilatkozatokkal és a rendelkezésre álló adatokkal.

Tekintettel arra, hogy a felperes valós, ténylegesen meg nem történt gazdasági eseményről kibocsátott számla alapján gyakorolta adólevonási jogát alaptalanul hivatkozott arra, hogy az első fokú bíróság jogi álláspontja nem áll összhangban a közösségi joggal, illetve joggyakorlattal.

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 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. szeptember 24.

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