

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.147/2015/4.szám

A Kúria a dr. Petrik Péter ügyvéd (fél címe 2) által képviselt felperes neve. felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 6. napján kelt 24.K.34.007/2013/12. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.34.007/2013/12. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 1.500.000,- (egymillió-ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000,- (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000,- (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a 2011. augusztus 29. napján kötött szerződés alapján földmunkagépeket vett bérbe a (a továbbiakban: Kft1.). Utóbbi társaság a bérlet tárgyát képező gépeket az Kft.-től (a továbbiakban: Kft2.), a Kft.-től (a továbbiakban: Kft3.), a Kft.-től (a továbbiakban: Kft4.), a Kft.-től (a továbbiakban: Kft5.) és Kft.-től (a továbbiakban: Kft6.), mint tulajdonosoktól vette bérbe. A felperes felé a Kft1. a szerződésre figyelemmel 2011. IV. negyedévében két számlát bocsátott ki, melyek áfatartalmát

55.242.069,- forint összegben a felperes levonásba helyezte. A Kftl.-től bérbevett gépeket a felperes bérbe adta a (a továbbiakban: Srl.) román gazdaság társaság részére. 2011. IV. negyedévében a felperes két számlát bocsátott ki szerződés szerinti földmunkákról az Srl. részére, a számlák általános forgalmi adót nem tartalmaztak.

A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2011. IV. negyedévére általános forgalmi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként meghozott határozatában 55.244.000,- forint jogosulatlan visszaigénylést, mint adókülönbözetet állapított meg, melynek kiutalását elutasította. Kötelezte a felperest 27.622.000,- forint adóbírság megfizetésére. Az értékesítést terhelő fizetendő áfa körében kiemelte, a felperes az Srl. felé a számlákon szereplő gazdasági eseményt nem végezte el, a romániai kivitelezésben tevékenysége csupán a számlázási láncolatban a „gépek bérbeadása” kapcsán számlakiállításra, illetve a bérleti díjakról kiállított számlák befogadásában merült ki, tényleges munkavégzés nem történt. Az értékesítést terhelő levonható áfa tekintetében a hatóság megállapította, a Kftl. által kiállított számlák nem valós gazdasági eseményt dokumentálnak, tartalmilag nem hitelesek, az alapul szolgáló szerződés színlelt.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2013. szeptember 16. napján kelt 2889332933. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kiemelte, az elsőfokú adóhatóság a rendelkezésre álló tények és körülmények alapján helytállóan és okszerűen jutott arra a megállapításra, miszerint a felperes egy mesterségesen létrehozott számlázási lánc tagja. Ezen baráti kapcsolatok mentén szerveződő számlázási láncban a felperes szerepe - tényleges gazdasági tevékenység végzése nélkül - arra korlátozódott, hogy nála a gépek bérbevétele kapcsán jogosulatlan áfavisszaigénylés realizálódjon. Ezt támasztja alá az a tény is, mely szerint a felperesnél a beszerzést terhelő, előzetesen felszámított áfa több mint a duplája annak, mint amekkora összeget a Kftl. szerepeltetett tárgyidőszaki bevallásában. A bizonyítási eljárás eredményeként az elsőfokú hatóság számos ellentmondást tárt fel, melyek egyértelműen alátámasztják, hogy a felperes által befogadott számlákon szereplő gazdasági események felek közötti megvalósulása nem igazolt.

A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérve azok bírósági felülvizsgálatát. A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az indokolásban felhívta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (3)-(6) bekezdéseit, az általános forgalmi adóról szóló

2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ a) pontját, 127.§ (1) bekezdését, 259.§ 4) pontját, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165.§ (2) bekezdését, 166.§ (2) bekezdését, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339/B.§-át, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 423.§-át, 424.§-át, 425.§-át, és az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyben hozott ítéletét.

Érvelése szerint az adólevonás feltételei kizárólag a számlán feltüntetett adóalanyok tekintetében relevánsak, ezért megállapítható, hogy az alperes nem releváns tényekre folytatott le vizsgálatot, mikor a szállítás körülményeit vizsgálta, és a láncolatban korábban elhelyezkedő társaságok ügyvezetőjének a gépek szállítására vonatkozó ismeretének a hiánya, illetve a nyilatkozatai közötti ellentmondások alapján következtetést vont le a felperes és a Kftl. között létrejött gazdasági esemény valótlan voltára.

A bíróság hangsúlyozta, a bizonyításnak nem csak a kellő körültekintés, hanem a gazdasági esemény megtörténtének vizsgálata tekintetében is objektív alapokon kell nyugodnia, mely nem azonos a számlakibocsátónál feltárt jogsértések, ellentmondások ismertetésével, illetőleg olyan ismeretek elvárásával felperes irányába, amelyekkel nem is kell rendelkeznie. Az alperes azért is megsértette a tényállás-tisztázási és bizonyíték értékelési kötelezettségét, mivel az általa tett megállapítások és elvárások nagy része a felperes és az Srl. közötti jogviszonyra vonatkoztak. Ezt meghaladóan az alperes keverte a gazdasági tevékenység és a gazdasági esemény fogalmát is. A bíróság okfejtése szerint a perbeli szerződésből fakadó kötelezettségek vizsgálata során nem hagyhatók figyelmen kívül a Ptk. bérleti szerződésre vonatkozó szabályai és az Áfa tv. 259.§ 4) pontja sem. Mivel a láncolatban részt vevő felek mindegyike befizette az áfát, továbbá a bérleti díjak átutalásra kerültek, ezért a bíróság nem látta megállapíthatónak az adókikerülést.

Az elsőfokú bíróság a tényállás megállapítása körében értékelte azon felperesi hivatkozást, miszerint az adóhatóság jogszabálysértően járt el, mivel a Kftl.-nél történt ellenőrzés során nem tette kifogás tárgyává a felperes és a Kftl. közötti jogviszony adóügyi elszámolását.

A bíróság a megismételt eljárásra előírta, az adóhatóságnak kizárólag a vitatott számlát kibocsátója és a felperes viszonylatában kell figyelembe vennie és értékelnie a gazdasági események megtörténtének bizonyítására becsatolt iratokat. Ezek alapján szükséges a bizonyítékokat mérlegelnie és meghoznia döntését, figyelemmel az EUB ítéleteiben írtakra is.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati

kérelmet, annak hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása iránt. Hangsúlyozta, az ítélet sérti az Art. 1.§ (7) bekezdését, 2.§ (1) bekezdését, az Áfa tv. 120.§ a) pontját, 127.§ (1) bekezdés a) pontját, az Art. 44.§ (1) bekezdését, az Sztv. 15.§ (3) bekezdését, 165.§ (2)-(4) bekezdését, 166.§ (1)-(3) bekezdését, 206.§ (1) bekezdését, 221.§ (1) bekezdését, 339.§ (1) bekezdését és 339/A.§-át.

Érvelése szerint az ítélet kirívóan okszerűtlen, mivel a bíróság mellőzte a közigazgatási eljárás alapján rendelkezésre álló és releváns bizonyítékok teljes körű értékelését. A hatóság a gazdasági események megvalósulását objektív alapokon vizsgálta, azonban nem talált az azok megtörténtét hitelesen igazoló bizonyítékokat, ilyeneket a vitatott számlákon szereplő társaság sem tudott rendelkezésre bocsátani. A megállapítás alapját az a tény képezte, mely szerint a gépek a számlázási lánc elején elhelyezkedő társaságoktól közvetlenül kerültek ki Romániába, és a Kftl. valamint a felperes között tényleges bérbevételi illetve bérbeadási tevékenység nem valósult meg. A szerepük arra korlátozódott, hogy a Kftl. által a géptulajdonos társaságoktól alacsony áron beszerezett eszközök bérleti díját a néhány százezres tartományból a több milliós tartományba emeljék, és ez által a felperesnél jelentős összegű visszaigényelhető áfát generáljanak. A bíróság tévesen állapította meg, az alperes nem releváns tényekre folytatott vizsgálatot, amikor a szállítás körülményeit vizsgálta. Értelmezhetetlen az indokolás azon része, mely szerint az alperes keverte a gazdasági tevékenység és a gazdasági esemény fogalmát. Az ítélet tévesen a Ptk. és az Áfa tv. 259.§ (4) pontja szerinti anyagi jogi jogszabályhelyekből vezette le az alperes Áfa tv. vonatkozó rendelkezéseire alapított megállapításainak jogszerűtlenségét.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta .

Az alperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos.

A Pp. 275.§ (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős határozat csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a helyesen megállapított tényállásból az alábbiak szerint helytelen jogi következtetéseket vont le.

A Kúria elsődlegesen rögzíti, a vizsgált időszakban az áfalevonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat a 2006/112/EK. irányelv (a továbbiakban: Irányelv.) 168. cikke és az Áfa tv.

120.§-a, míg a formai feltételeket az Irányelv 178. cikke és az Áfa tv. 127.§-a határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar Áfa tv. mellett az irányadó európai uniós norma, jelen esetben az Irányelv. Ebben a körben figyelembe veendő még az Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 165.§-ában, és 166.§-ában írtak.

Az Irányelv 168. cikk a) pontja szerint az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységhez használja fel, jogosult az átlag fizetendő adó összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után, az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t.

Az áfa levonását ugyanolyan tartalommal szabályozza az Áfa tv. 120.§ a) pontja.

Az áfalevonási jog gyakorolhatósága körében irányadó az EUB C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben (a továbbiakban: Mahagében-Dávid ügy) és a C-324/11. számú ügyben (Tóth ügy) hozott ítélete. A legfelsőbb bírói fórum a fenti két európai bírósági ítélet tükrében is értékelte az alperesi határozatban és a jogerős ítéletben foglaltakat.

A Tóth ügyben hozott ítélet értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő adóból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonás joga főszabály szerint nem korlátozható. (23., 24. pont)

A Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet 42. pontja szerint a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonás jogát biztosító előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélés szerűen hivatkoztak. Az 54. pontra figyelemmel nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

Ugyanakkor az EUB a Mahagében-Dávid ügy ítéletének 44. pontjában rögzítette, hogy az előterjesztett kérdések azon az előfeltevésen alapulnak, miszerint egyrészt a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet a vonatkozó számla szerint teljesítették, másrészt a számla tartalmazza az Irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így az ezen Irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült.

A fentiekre is figyelemmel a Kúriának abban kellett döntenie, hogy a perbeli számlákban szereplő gazdasági események - bérbeadás,

bérbevétel - a számlákban szereplő felek között megvalósultak-e és ezzel összefüggésben a felperes jogszerűen gyakorolta-e áfalevonási jogát.

A felek és az elsőfokú bíróság által nem vitatottan az adóhatóság részletes bizonyítási eljárást folytatott le, melynek során rendelkezésére álltak a felperes által becsatolt számlák, teljesítésigazolások, szerződések, fuvarlevelek, szállítási dokumentumok. Az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a számlakibocsátó Kftl.-nél, valamint a gépek tulajdonosainál, emellett megkereséssel élt a román adóhatóság felé, és nyilatkoztatta - többek között - a felperes ügyvezetőjét.

A felülvizsgálati bíróság nem ért egyet a jogerős ítélet azon megállapításával, mely szerint az adóhatóság megsértette a tényállás feltárására és bizonyítékok értékelésére vonatkozó kötelezettségét, mivel az általa tett megállapítások nagy része a felperes és az Srl. közötti szerződésre és jogviszonyra vonatkoztak. Ugyanis a nemzeti adóhatóságnak és bíróságnak a teljes számlázási láncolatot szükséges vizsgálnia a gazdasági esemény számla szerinti megvalósulása és az adóelkerülésre irányuló magatartás vizsgálata során. Az adólevonás alapjául szolgáló számlák részét képezték a számlázási láncolatnak, ezért az adóhatóságnak vizsgálnia kellett a láncolat elemeit, és az erre vonatkozóan beszerzett bizonyítékokat is. A fentieket támasztja alá az EUB és a Kúria irányadó gyakorlata is (EUB C-255) 02. számú - Halifax - ügyben hozott ítélete. (Kúria Kfv.I.35.275/2012/5. számú ítélete)

A gépek bérbeadásával kapcsolatos számlázási láncolat első elemében a Kftl. - a perbeli bérbevételhez képest - alacsony áron bérelte a géptulajdonos gazdasági társaságoktól (Kft2. - Kft6.) a munkagépeket. Az így birtokába került gépeket jóval magasabb összegért adta bérbe a felperesnek, amely cég az eszközöket áfamentes számlakibocsátása mellett adta bérbe az Srl.-nek. Az adóhatóság által nem vitatottan a géptulajdonos társaságok, a Kftl., és a felperes is eleget tettek az Áfa tv. szerinti kötelezettségeiknek és éltek az abban írt jogosultságaikkal. Az adóelőny abban jelent meg, hogy a bérleti díj jelentős emelkedése miatt a felperes nagy összegű áfát vonhatott le és igényelhetett vissza, ugyanakkor Közösségen belüli bérbeadásra figyelemmel ehhez kapcsolódóan áfamentes számlát állíthatott ki. Az adóelőny megvalósulása önmagában nem képezi akadályát az adólevonási jog gyakorlásának, abban az esetben, ha az egyéb feltételek megvalósultak, így a számlában szereplő gazdasági esemény a számlakiállító és a számlabefogadó között ténylegesen létrejött.

A Kúria álláspontja szerint az adóhatóság által feltárt tények és ellentmondások abba az irányba mutatnak, hogy a felperes részére a Kftl. a munkagépeket nem adta bérbe, azokat az Srl. nem a

felperestől bérelte.

Ezt támasztja alá, hogy a gépek túlnyomó többsége már a felperes és a Kftl. közötti szerződés megkötését megelőzően kiszállításra került Romániába, a Kftl. és az Srl. között a vizsgált időszakot megelőzően közvetlen gazdasági kapcsolat állt fenn, és a felperes a gépek fellelhetőségét, a kiszállítások körülményeit nem ellenőrizte, azokról tudomása sem volt.

A munkagépek a géptulajdonos társaságok rendelkezésére álltak, azokat kiszállították Romániába, ahol munkát végeztek velük. Azonban a felperes a perbeli gépeket nem vette bérbe a Kftl.-től, azokat nem is adta bérbe az Srl.-nek. A bérbevétel és bérbeadással kapcsolatban kiállított perbeli számlák fiktívek, az azokon szereplő gazdasági események nem jöttek létre. Erre tekintettel a felperes áfalevonási jogát jogszerűen nem gyakorolhatta.

A fentiekkel ellentétes jogerős ítéleti megállapítás sérti az Áfa tv. 120.§ a) pontját, és az Sztv. 15.§ (3) bekezdését, 165.§-át, valamint 166.§-át.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a keresetet elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperes köteles megfizetni az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) a) pontja, 43.§ (3) bekezdése és 50.§ (1) bekezdése, valamint a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése szerint.

Budapest, 2015. október 20.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Kárpáti Zoltán s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő