

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.514/2015/3.szám

A Kúria a dr. M. Tóth Zoltán ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Nagy Gábor jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. március 11-én kelt 28.K.30.795/2014/21. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 24. 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 28.K.30.795/2014/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 106.300 (százhatezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2011. III. negyedévre áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését végezte. A felperesi társaság gépjármű-kereskedelemmel foglalkozott a vizsgált időszakban, melynek keretében befogadott 2 db gépjármű vásárlásáról szóló számlát a P. Kft.-től (továbbiakban: Kft.). E számlákban foglalt gazdasági esemény vizsgálata kapcsán megállapította az adóhatóság, hogy a gépjárművek (kamionok) eredeti tulajdonosa K. M. azokat a forgalomból 2011. március 1-jén vonta ki, majd 2011. augusztus 31-én eladta a Kft.-nek egyenként 400.000 Ft + 100.000 Ft áfa ellenértékért. A Kft. a járműveket néhány nap múlva, 2011. szeptember 9-én továbbértékesítette 1.800.000 Ft + 450.000 Ft áfa és 2.100.000 Ft + 525.000 Ft áfa vételárért felperesnek, aki ismét továbbértékesítette 2011. szeptember 12-én, külföldi kivitel céljából 1.937.360 Ft, illetve 2.259.840 Ft-ért. Az elsőfokú adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében meghallgatta a felperes ügyvezetőjét, a Kft. ügyvezetőit, valamint az egyik ügyvezető testvérét K. J-t, a könyvelőt, valamint a nyírpilisi körjegyzőt. A Kft.-nél kapcsolódó vizsgálatot folytatott, helyszíni ellenőrzést végzett és megállapította, hogy sem a felperes, sem a Kft. a gépjármű-nyilvántartásban tulajdonosként ezen kamionok esetében nem szerepel. A felperes és a Kft. között a számlákban feltüntetett gazdasági esemény a valóságban nem jött létre.

A tényleges eladó és a felperes közé a számlázási láncolatba beékelődő Kft. közbeiktatása kizárólag jogosulatlan adóelőny megszerzése érdekében történt. Ezt azzal a ténnyel támasztotta alá, hogy a felvázolt ügyleti konstrukcióban a felperes nyeresége ugyan minimálisra csökkent, de a Kft.-től történő beszerzés folytán a járművek eredeti eladási árával nagyságrendileg megegyező, vagy azt meghaladó összegű adót igényelt vissza. A gépjárművek Kft. által történő vétele és a felperes részére történő eladása közötti időszak rövideje lehetetlenné tette, hogy azokon olyan mértékű felújítás történjen, ami a Kft. általi vételi és az eladási ár közti szignifikáns különbséget (minimum 450%-ot) igazolná. Ilyen mértékű értéknövelő felújításokat a Kft. személyi és tárgyi feltételei sem tették lehetővé. A telephelyként megjelölt cím nem is létezik, a Kft. ügyvezetői a gazdasági eseményről érdemben nyilatkozni nem tudtak, a nyilatkozó személyek ellentmondásos előadásokat tettek. A felperes képviselője a revízió során a beszállító Kft.-t még megnevezni sem tudta, ezt csak később írásban jelentette be. A Kft. ügyiratait - amely a felújítási munkák tényleges volumenét igazolhatta volna - olyan helyről lopták el, amely sem a Kft. székhelyeként, sem iratmegőrzési helyként nem került feltüntetésre. Mindezen okokból az elsőfokú hatóság a felperes terhére 1.063.000 Ft adókülönbözetet állapított meg és adóbírságot is kiszabott. Határozata alapjaként hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 170. § (1)-(2) bekezdésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2927673972 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését kérte. Megsértett jogszabályként az Art. 1. § (2)-(3) bekezdését, 95. § (1), (5) bekezdését, 97. § (2)-(6) bekezdéseit, az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 72. § (1) bekezdés ea) és eb) pontjait jelölte meg. Kifejtette, hogy nem tett eleget az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének, helytelenül értékelte a rendelkezésére álló bizonyítékokat, téves következtetésre jutott. Figyelembe kellett volna vennie, hogy a felperes a gépjárműveket ténylegesen milyen összegben adta el. Az alperes ugyanakkor a felperes értékesítéseit nem is kifogásolta. A felperes beszerzési árai valóságosak voltak és a rá áthárított forgalmi adót maradéktalanul megfizette. Az áthárított adó levonhatóságát nem befolyásolhatják olyan körülmények, amelyek a

számlakibocsátónak róhatók fel, és amire a vevőnek ráhatása nincs.

A Kft. valós gazdasági tevékenységet folytatott, amelyet a Nyírpilisi Polgármesteri Hivatal tájékoztatása is alátámasztott, hiszen a gépjárműadó alanya volt. Megjegyezte, hogy eljárási jogszabálysértés is történt az ellenőrzési határidő túllépése miatt. Bizonyítási indítványt terjesztett elő a felperesi ügyvezető, a Kft. ügyeiben eljáró képviselő, valamint a vevő meghallgatására, melynek a bíróság helyt adott. A tanúk a gazdasági eseményről úgy számoltak be, mint amely a valóságban létrejött. A Kft. nevében K. J. kutatta fel a végső vevőket, illetőleg az igényeknek megfelelő kamionokat, amelyeket általában felújítva adott tovább a felperesnek, bár ilyen irányú végzettsége nincs. A külföldi vevő a gépjárműveket lábon vitte ki Magyarországról Afganisztánba. K. J. szerint a családban mindenki megfelelő műszaki vénával rendelkezik, értenek a szereléshez.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.30.795/2014/21. számú jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Rámutatott, hogy a felperes eljárási kifogása az ügy érdemére nem hatott ki annak ellenére sem, hogy az alperes a határidő túllépést nem vitatta. Az ügy érdemét illetően a bíróság részletesen elemezte a hazai irányadó jogszabályi hátteret, valamint az Európai Unió Bírósága és a Kúria vonatkozó ítélezési gyakorlatát. Külön kiemelte azon releváns uniós ítéleteket, amelyek hasonló tényállásuk okán a bíróság döntését determinálták. Rögzítette, hogy a felperesnek az adóhatósági határozat jogsértő voltának igazolására azt kellett volna bizonyítani, hogy a Kft. rendelkezett olyan személyi és tárgyi feltételekkel, amelyek a perbeli kamionok javításához szükségesek voltak. Ugyanakkor K. J. a Kft. nevében eljáró személyként és T. L. felperesi ügyvezetőként tett nyilatkozata e tekintetben ellentmondásos volt. K. J. elmondása szerint a gépjárműveket ő és családja javította, bár a kerékcserét, ami 600.000 Ft értékű volt, csak szervizben lehetett megoldani. Az elvégzett munkához a feltételt egy szerelőakna biztosította. T. L. elmondása szerint ő azért nem végzett szerelési munkákat, mert e munkákat ma már csak számítógéppel lehet megvalósítani, amelyek licence több millió forintba kerül. Mindezekre tekintettel a bíróság úgy ítélte meg, hogy az utóbbi állítás fogadható el valósnak, annál is inkább, mert ez közismert tény, továbbá figyelemmel arra a rendkívül rövid időre, összesen 8 napra, amely a Kft. gépjármű vásárlása és a felperesnek történő eladás között fennállt. Olyan mértékű felújítás, ami a Kft. árrését igazolná, ez idő alatt nem volt megvalósítható. Ahhoz, hogy a gépjárművek az országot úgymond „lábon” hagyják el, a vásárolt gépjárműveken szükségképpen igen nagymértékű javítást kellett elvégezni, amelyre igazolható módon a Kft. nem volt képes. Mindazok a körülmények, amelyeket a felperes ellenérvként felhozott súlytalanok a fenti állításokkal szemben. Lényegtelen, hogy a felperes ténylegesen

milyen összegben adta el a gépjárműveket, hogy a rá áthárított áfát maradéktalanul megfizette.

Összességében tehát nem sértette meg a Ket. 72. § (1) ea) és eb) pontjait az alperes, széles körű bizonyítást folytatott le és a tényállást maradéktalanul tartalmazza a határozata, melyből okszerű következtetésre jutott. A perben már a felperesnek kellett bizonyítania a Pp. 164. § (1) bekezdés alapján azt, hogy a gazdasági esemény valóban megtörtént. A felperes által felajánlott és a bíróság által le is folytatott bizonyítás, nem tudta cáfolni az alperesi határozatban foglaltakat. A bíróság álláspontja szerint a tanúk inkább az alperes álláspontját támasztották alá.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelemnek helyt adó új határozat meghozatalát, az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, illetve másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezését kérte. Mindenekelőtt azt kifogásolta, hogy nem kapott megfelelően konkrét kioktatást az őt érintő bizonyítási teherről, és ezzel megsértette a bíróság a Pp. 3. § (3) és 8. § (2) bekezdésében, valamint az 1/2009. (VI.24.) PK véleményben foglaltakat is. A bíróság 15. számú jegyzőkönyve szerint felhívta a felek figyelmét, hogy az Európai Unió Bírósága ítéletei /Halifax és Társai, Part Service/ alapján fog eljárni, azaz objektív körülmények alapján ki kell tűnni, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése volt, mert a visszaélésszerű magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint az adóelőny megszerzése. Ugyanakkor az elsőfokú bíróság ítélete nem szól arról, hogy mennyiben vette figyelembe az említett két ítéletet. Ebből következően az elsőfokú bíróság eljárása ellentétes a Pp. 206. § (1) bekezdésben, 221. § (1) bekezdésben foglaltakkal is. Másodlagosan pedig azt kifogásolta a felperes, hogy a bíróság kizárólag abból a szempontból vizsgálta a bizonyítékokat, hogy a számlakibocsátó rendelkezett-e azon szükséges feltételekkel, melyek a perbeli kamionok javításához szükségesek. Tette ezt mindannak ellenére, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény tehergépjárművek és pótkocsik beszerzése volt. A felperes bizonyítási indítványait abban a körben tette meg, hogy igazolja, a számlán feltüntetett felek között a számlán lévő gazdasági esemény, azaz a beszerzés megtörtént. Álláspontja szerint a tanúmeghallgatás anyagából a bíróság olyan részeket ragadott ki, amelyekből téves megállapításra jutott. A felperes szerint a tanúk aggálymentesen nyilatkoztak az ügylet körülményeiről, amely összhangban állt a felperesi társaság bizonylataival, valamint külső objektív bizonyítékokkal, pl. a gépjármű-nyilvántartással. Elmulasztotta a bíróság az értékelés körébe vonni azon internetes hirdetések, amelyek igazolják, hogy a felperesi beszerzési árak valósak voltak. Az sem felel meg a valóságnak, hogy K. J. nem

tudott számot adni arról, milyen minőségben járt el az ügyletek kapcsán. Ugyanis az eljárás során csatolásra került a részére adott meghatalmazás. A felperes álláspontja szerint a bizonyítékok alapján azt kétségtelenül meg lehetett állapítani, hogy a gazdasági esemény megvalósult, amely abban állt, hogy a felperes a számlakibocsátótól adásvételi szerződés alapján gépjárművet vásárolt, azokkal sajátjaként rendelkezett, a vételárát áfával együtt megfizette. Ezzel ellentétes bizonyíték sem az adóellenőrzési, sem a bírósági eljárásban nem merült fel, ezért a termékértékesítés megvalósult az Áfa tv. 9. § (1) bekezdés, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján, miáltal a felperes jogosult volt az áfalevonásra, illetve visszaigénylésre.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Kúria rögzíti, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem tárgyában a felülvizsgálati kérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok alapján dönt.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő. A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a következetes, egységes ítélkezési gyakorlat értelmében - amely mind a közösségi, mind a hazai joggal összhangban áll - az ún. láncügyletek esetében az adóhatóság jogosult vizsgálni a láncolat más, további pontjain lévő gazdasági események megvalósulását is, és erre tekintettel az éppen vizsgált adózó esetében következtetéseket levonni.

Jelen tényállás szerint az ügyletnek 4 szereplője volt, az eredeti gépjármű tulajdonosa, aki eladta a Kft.-nek a járművet, a Kft., aki továbbadta a felperesnek, és felperes, aki értékesítette a külföldi vevő számára. A felperes a Kft. által kibocsátott számla alapján kívánta adólevonási jogát érvényesíteni. Azonban az ugyancsak következetes ítélkezési gyakorlat értelmében adólevonási jogot az adózó kizárólag a tartalmilag és formailag hiteles számla alapján gyakorolhat. Tartalmilag akkor hiteles a számla, hogyha a gazdasági esemény az abban foglalt felek között, az ott írt módon valósult meg. Jelen ügynek súlyponti tényállási eleme, hogy rossz műszaki állapotú, használt gépjárműveket vásárolt meg a Kft. az eredeti tulajdonostól, hiszen a felek állítása szerint azok lényeges felújításra szorultak, amit alátámasztott az alacsony vételár is. A Kft. ugyanakkor jelentős felárral, irracionálisan rövid rövid időn belül értékesítette felperesnek a gépjárműveket.

A Kúria osztotta az elsőfokú bíróság álláspontját abban, hogy a gazdasági esemény valós megtörténtét és ezáltal a számla tartalmi hitelességét alappal cáfolta az az alperes által megállapított körülmény, hogy nem lehetett elvégezni ilyen rövid idő alatt ekkora volumenű felújítási munkát úgy, hogy a Kft.-nek erre nem voltak meg a személyi és tárgyi feltételei. Ezen körülményeket - a fentiekben rögzített tényállásból is láthatóan - az adóhatóság már a saját eljárásában bizonyította. Nem azt vitatta tehát, hogy a tulajdonjog valóban átszállt-e, hanem, hogy az adólevonás alapjául hivatkozott jogügylet tartalmilag valós-e, különösen a jelentős vételár emelkedésre. Objektíve lehetett-e valós gazdasági alapja, tényyszerűen egyáltalán lehetséges volt-e a gazdasági ügyletet a felek által állított módon véghezvinni.

A felperes számára tehát nem lehetett kétséges, hogy az adóhatóság milyen indokból tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását, alappal nem hivatkozhat arra, hogy konkrét tájékoztatás hiányában nem tudott arról, mit kellene /kellett volna/ bizonyítania jogi álláspontja eredményes érvényesítéséhez. Amellett, hogy a szükséges mértékű tájékoztatás sem csorbult külön kiemelendő, hogy a bíróság a felperes bizonyítási indítványának helyt adott, a kért tanukat meghallgatta, amely tanúvallomások tartalma ugyanakkor nem cáfolta a határozati megállapításokat.

Osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság álláspontját, mely szerint a számla mögött lévő gazdasági esemény objektív körülményekkel alátámasztottan nem mehetett végbe, a gazdasági esemény célja az adóelőny megszerzése volt. Ezzel kapcsolatban az elsőfokú bíróság meghivatkozta Európai Unió Bíróság több ítéletét /Optigen, Halifax, Kittel, Mahagében-Dávid, Tóth/, melyekre tekintettel - egyebek között - arra mutatott rá, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennél fogva a nemzeti hatóságnak, bíróságnak meg kell tagadni az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon, visszaélésszerűen hivatkoztak. Az pedig konkrét ügyben fel sem merülhetett, hogy a gazdaságilag irracionális ügyletben való részvételről a felperes ne tudott volna.

A Kúria megállapította, hogy már az alperes objektív tények alapján bizonyította, hogy a számlázási láncolat azon pontján, amely a jelen per tárgyát képező számlák vizsgálatára vonatkozott, nem jöhetett létre úgy a gazdasági esemény, ahogy azt a felek a számlákban feltüntették, mivel a felújítás volumene, az idő rövidsége, a tárgyi és személyi feltételek hiánya azt kizárta. A számla és a mögötte álló gazdasági esemény hitelessége megdőlt, így alappal utasította el az elsőfokú bíróság a felperes keresetét.

A Kúria ennél fogva az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdés értelmében hatályában fenntartotta.

Mivel az alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő, a Kúria számára perköltséget nem állapított meg.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2015. november 5.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró