

Kúria
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.041/2015/6.

A Kúria a dr. Gulyás Ildikó ügyvéd által képviselt ... Kft. felperesnek a jogtanácsos által képviselt alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perben a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. október 9. napján kelt 8.K.30.070/2014/16. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 18. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán alulírott napon meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.30.070/2014/16. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.448.800 (egymillió négyszáznegyvennyolcezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Felperes 2008. november-december hónapban tört anyag értékesítéséről 4 db számlát fogadott be a ... Kft.-től, 2009. október-december hónapokban pedig 6 db számlát a ... Kft.-től (a továbbiakban együtt: Kft.-k). ... egyéni vállalkozótól (a továbbiakban: egyéni vállalkozó). Felperes 2008. január-november időszakban egy 2008. január 18-án kelt építési szerződés alapján engedélyköteles mederalapozási munkákról 15 db, 2009. november - december időszakban útstabilizációs és kátyúzási munkákról 4 db számlát fogadott be. Valamennyi számla általános forgalmi adó (Áfa) tartalmát tárgyidőszaki bevallásaiban levonható adóként vette

figyelembe. A Kft.-k ügyvezetői a felperessel való gazdasági kapcsolatot nem ismerték el, az ügyvezetőket felperes sem ismerte, nyilatkozata szerint a Kft.-k részéről ...**val** tartotta a kapcsolatot, akiben régi ismerősére tekintettel bízott meg. Az egyéni vállalkozó a nála folytatott kapcsolódó ellenőrzés során felperest üzleti partnerként nem azonosította, bizonylatai nem voltak, alvállalkozóit megnevezni nem tudta, tárgyi eszköz beszerzést, értékcsökkenést bevallásaiban nem tüntetett fel. Az egyéni vállalkozó számláinak ellenértéke átutalással volt teljesítendő, felperes bankszámláján a tárgyidőszakban azonban nem volt forgalom.

Az elsőfokú adóhatóság 2008-2009. évekre Áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését végezte a felperesnél. Az ellenőrzés megállapításait realizáló 2013. december 3-án kelt határozatában felperes terhére 14.488.000 forint adókülönbötet állapított meg, melyből felperest 12.018.000 forint adóhiány, valamint 6.009.000 forint adóbírság és 4.076.000 forint késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Indokolásában az általános forgalmi adótól szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 120.§ a) pont, 127.§ (1) bekezdés a) pont és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 165.§ (2) bekezdés, 166.§ (1)-(2) bekezdés rendelkezéseit kiemelve megállapította, hogy a Kft.-k valós gazdasági teljesítést nem végeztek, tevékenységük számlakibocsátás volt, melyről felperes kellő körültekintéssel tudomást szerezhette. Megállapította, hogy az egyéni vállalkozó által kibocsátott számlákon feltüntetett gazdasági események sem teljesültek a számlán feltüntetett személyek között, mert az egyéni vállalkozó személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, és a munkákról alapvető információkat sem tudott. Rögzítette, hogy a mederalapozási munkákról kiállított számlák után felperes az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontja folytán sem gyakorolhatott adólevonást, eredményként annak az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését

Alperes 3151999900. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában az elsőfokú határozatban kiemelt jogszabályhelyekre, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 44.§ (1) bekezdés, 95.§ (1) és (3) bekezdés, 97.§ (4) bekezdés rendelkezéseire hivatkozással az elsőfokú adóhatósággal egyezően bizonyítottanak tekintette, hogy a Kft.-k tevékenysége csak számlák kiállítására korlátozódott, felperes - figyelemmel az Európai Unió Bíróságának (EUB) egyes döntéseire - cégszámok beszerzésével is felismerhette volna a számlakibocsátók szabálytalanságait. Az egyéni vállalkozónál folytatott kapcsolódó ellenőrzésre is tekintettel megállapította, hogy e számlakibocsátó teljesítései nem bizonyítottak sem a mederalapozási, sem a kátyúzásról, útstabilizálásról kiállított számlák esetében, de a mederalapozási munkákról kiállított számlák adótartalma a fordított

adózás szabályainak alkalmazás miatt sem levonható felperes által. Nem tekintette relevánsnak felperes megrendelőinél bizonyítás felvételét, mert nem az anyagbeszerzést és annak felhasználását vonta kétségbe.

Felperes keresetében az alperes határozatának bírósági felülvizsgálatát, eredményeként annak az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kezdeményezte. Valamennyi számla tekintetében hangsúlyozta a megrendelőivel kötött szerződések relevanciáját, mint amelyek a számlakibocsátók teljesítéseit is igazolják. Előadta, hogy az egyik megrendelőjével való 2008. évet megelőző jogviszonya folytán a mederalapozási munkák nem tartoznak a fordított adózás hatálya alá.

Az elsőfokú bíróság a rendelkező részben jelölt ítéletével a keresetet elutasította. Az alperes határozatában foglaltakra, valamint az EUB C-439/04. és C-440/04. (Kittel-ügy), valamint a C-80/11. és C-142/11. (Mahagében-ügy) ügyekben hozott ítéleteire utalva megállapította, hogy a Kft.-ktől befogadott számlák fiktívek, felperes nem győződött meg arról, hogy a teljesítéseket ki nyújtotta, és arról sem, hogy a számlák ellenértékei a számlakibocsátókhoz eljutottak-e; a cégjegyzék adatai és minőségi tanúsítványok a valós teljesítéseket nem igazolják. Az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjára és 269.§ (1) bekezdésére figyelemmel az elsőfokú bíróság megállapította, hogy a felperes és az egyéni vállalkozó között 2008. januárban kötött szerződés folytán az Áfa tv. volt alkalmazandó, így felperes a mederalapozási munkák után adólevonást eleve nem gyakorolhatott. Rögzítette, hogy a kátyúzási, útstabilizálási munkák elvégzését sem a felperes, sem az egyéni vállalkozó iratai nem támasztották alá, felperes sem vezetett olyan nyilvántartást, melyből alvállalkozóinak időszak szerinti tevékenységei pontosan megállapíthatók lettek volna, e körben az egyéni vállalkozó hozzátartozóinak tanúkénti meghallgatása szükségtelen volt.

Felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és keresetének helyt adását kérte. Előadta, hogy az elsőfokú ítélet ellentétes az Áfa tv. 120.§ a) pont, 127.§ (1) bekezdés a) pont, 131.§ (1) bekezdés, 269.§ (1) bekezdés és az Art. 97.§ (4) bekezdésével, mert felperesnek a Kft.-k vonatkozásában nem volt tudomása arról, hogy a számlakibocsátók adócsalásban vesznek részt, nézete szerint a ... Kft. cégek kivonata is a valós gazdasági kapcsolatot támasztotta alá. Vitatta, hogy az Áfa tv. 269.§ (1) bekezdés alkalmazásának nem volt helye, mert igazolta, hogy az egyéni vállalkozóval már 2007. évben is gazdasági kapcsolatban állt. A kátyúzásra vonatkozóan iratellenesnek tartotta azt az ítéleti megállapítást, mely szerint saját alvállalkozóinak tevékenységéről nem vezetett nyilvántartást.

Alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria a Pp. 206.§ (1) bekezdésére is utalva a jogerős ítéletet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 275.§ (1)-(2) bekezdései folytán csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, bizonyítás felvétele nélkül, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálhatta.

A Kft.-k által kibocsátott számlák vonatkozásában a Kúriának arról kellett döntenie, hogy az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékok helyes értékelésével állapította-e meg a Kft.-k és a felperes közötti valós gazdasági kapcsolat hiányát, figyelemmel e téren az EUB gyakorlatára is.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelése az okszerűség és logikai helyesség követelményének maradéktalanul megfelelt, iratellenes megállapítást az ítélet nem tartalmaz; a felperes ügyvezetője a termékértékesítések körülményeit nem ismerte, a Kft.-k ügyvezetői pedig a felperessel való gazdasági kapcsolatot tagadták. Ehhez képest az a nem vitatott tény, hogy felperes a számlákat a cégnyilvántartásban a Kft.-k egyikéhez sem köthető, és a Kft.-ket ügyleti meghatalmazás alapján sem képviselt személytől átvette, és a számlák ellenértékét neki készpénzben átadta, az adólevonás jogszerűségét megalapozó - számlák szerinti - gazdasági teljesítések alátámasztására alkalmatlan. E körülmény egyben azt is jelenti, hogy felperes oldalán a Kittel- és Mahagében-ügyekre tekintettel sem merülhetett fel okszerűen az adókiírátszás elkerülése érdekében tett ésszerűen elvárható intézkedések megállapíthatósága, annak ellenére sem, hogy a ... Kft. ügyvezetőjének a számlakibocsátások idején volt bejelentett tartózkodási helye. Az elsőfokú bíróság a lényeges körben feltárt tények ismeretében okszerűen mutatott rá arra is, hogy a Kft.-k számláinak tartalmi hitelessége a felperes megrendelőinél esetlegesen meglévő minőségi tanúsítványokkal sem bizonyítható.

Előbbieket alapján a Kft.-k számlái tekintetében az elsőfokú bíróság nem sértette meg az Áfa tv. adólevonásról rendelkező anyagi jogi rendelkezéseit, a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt Art. 97.§ (4) bekezdésével pedig ellentétes eleve nem is lehetett, mert az elsőfokú bíróság eljárására e jogszabályhely nem volt alkalmazandó.

Az egyéni vállalkozó által kátyúzási és útstabilizálási munkákról kiállított számláiról az elsőfokú bíróság szintén iratszerűen állapította meg, hogy az egyéni vállalkozó és a felperes közötti

gazdasági teljesítés nem nyert kétséget kizáró bizonyítást. Az egyéni vállalkozó a felperest üzleti partnerként nem azonosította, ennek ellenére felperes képviselője az egyéni vállalkozó személyes eljárásáról maga nyilatkozott. Az egyéni vállalkozó továbbá alvállalkozóit megnevezni nem tudta, a kapcsolódó ellenőrzés alkalmával iratokat az adóhatóságnak bemutatni nem tudott, de az ellenérték megfizetésének számlák szerinti módja és a felperes bankszámlaforgalma is ellentmondásban állt egymással.

Az egyéni vállalkozó perbeli számláinak számlaértékei ugyan szinkronban voltak a számlákhoz tartozó teljesítés igazolásokkal, és felperes ezen teljesítés igazolásokon feltüntetett tartalommal saját megrendelőjének (... Kft.) teljesítésigazolásokat szintén kiállított, az adóügy releváns tárgyát nem a felperes számlakibocsátása képezte; ebből kiindulva az egyéni vállalkozó felperes részére történt számlák szerinti teljesítései önmagukban nem voltak bizonyítottként okszerűen elfogadhatók. Az egyéni vállalkozónál folytatott kapcsolódó ellenőrzés, valamint felperesnek és az egyéni vállalkozónak a teljesítés körülményeiről tett nyilatkozatai tükrében ehhez képest az elsőfokú ítélet nem tartalmaz az ügy érdemét érintő iratellenes megállapítást azzal, hogy a felperes által igénybe vett alvállalkozók – így az egyéni vállalkozó – időszak szerinti pontos munkavégzéseit mutató nyilvántartás hiányára is utal.

A Kúriának végül abban a jogkérdésben kellett állást foglalni, hogy a felperes és az egyéni vállalkozó között 2008. január 18-án létrejött szerződés alapján az egyéni vállalkozó által 2008-ban építési hatósági engedélyköteles mederalapozási munkákról kibocsátott számlák az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pont hatálya alá tartoztak-e annak okán, hogy felperes az egyéni vállalkozóval az Áfa tv. hatályba lépése előtt is szerződéses kapcsolatban állt.

Az Áfa tv. 269.§ (1) bekezdésének első mondata szerint abban az esetben, ha e törvény és az Áfa tv. ugyanazon érintett félre vagy felekre nézve ugyanazon tényállásbeli elemeken nyugvó adóztatandó ügyletből származó, önadózással gyakorlandó jogokról és kötelezettségekről egyaránt rendelkezik, az önadózással gyakorlandó jogokat és kötelezettségeket e törvény hatálybalépésétől kezdődően is kizárólagosan az Áfa tv. rendelkezései alapján kell megállapítani és alkalmazni, kivéve, ha e törvény az Áfa tv. -hez képest valamennyi érintett félre együttesen és összességében a kötelezettségek hiányát állapítja meg, vagy kevésbé terhes kötelezettségeket állapít meg, illetőleg új jogokat vagy többletjogokat állapít meg. [Az Áfa tv. idézett 269.§ (1) bekezdésében „Áfa tv.” alatt – a 262.§ (1) bekezdés a) pont értelmében az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény értendő.]

A Kúria az elsőfokú bírósággal egyezően mutat rá arra, hogy az

„ugyanazon érintett félre vagy felekre nézve ugyanazon tényállásbeli elemeken nyugvó adóztatandó ügylet" azt a konkrét jogügyletet jelenti, mely azonos felek között azonos tényállásbeli alapon jött létre. E kritériumnak a hasonló (de nem azonos) tényállásbeli elemeken nyugvó más ügylet akkor sem felel meg, ha az ugyanazon felek között jött létre. Tekintve, hogy felperes a felülvizsgálati kérelmében sem azt állította, hogy a mederalapozási munkákról kibocsátott perbeli számlák és a 2008. január 18-án kelt alvállalkozói szerződés között összefüggés nem volt, e körben az elsőfokú bíróság részéről okszerűtlen, iratellenes bizonyíték értékelés nem merült fel. Az Áfa tv. 269.§ (1) bekezdése folytán felperes ugyanakkor alaptalanul állította, hogy a 2008. januárjában létrejött adóztatandó ügylet adójogi megítélését - az alkalmazandó jogszabályon keresztül - az egyéni vállalkozóval korábban kötött jogügyletek érdemben érinthetik. Az alperes és az elsőfokú bíróság is az Áfa tv. kiemelt rendelkezésének helyes értelmezésével állapította meg, hogy az építési hatósági engedélyköteles mederalapozási munkák felperes és az egyéni vállalkozó közötti ügylete az Áfa tv. hatálya alatt jött létre, következésképpen - az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjából eredően - felperes a mederalapozási munkákról kiállított számlák után adólevonást az ügylet további tartalmi vizsgálatától függetlenül sem gyakorolhat.

Fentiek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet egyik tényállásrész vonatkozásában sem ellentétes a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyekkel, ezért a Pp. 275.§ (4) bekezdésének alkalmazásával az ítéletet hatályában fenntartotta.

A jogtanácsos által képviselt alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Kúria a Pp. 79.§ (1) bekezdését alkalmazva állapította meg, melynek megfizetésére a Pp. 78.§ (1) bekezdése szerint a felperest kötelezte.

A 14.488.000 forint pertárgyérték után az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdés szerint számított felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére a Kúria felperest a 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte.

Budapest, 2015. október 14.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Huber Gábor s.k. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő