

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.250/2015/7.szám

A Kúria a Dr. Gulyás Ildikó ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a ... előadó által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. január 22. napján kelt 9.K.31.103/2014/12. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.31.103/2014/12. számú ítéletet hatályában fenntartja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000,- (tízezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 405.000,- (négy százöttezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2011. április hónapra általános forgalmi adónemre kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként - megismételt eljárás során - meghozott határozatában a felperes terhére 8.113.000 forint adókülönböt állapított meg, melyből 5.589.000 forint az adóhiány, 2.524.000 forint a jogosulatlan igénylés. A hatóság a jogosulatlanul igényelt összeg kiutalását elutasította, egyben kötelezte a felperest az adóhiány, 4.056.000

forint adóbírság és 1.530.000 forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az indokolás szerint a hatóság nem tartotta levonhatónak az ... Kft. (a továbbiakban: Kft.1.) által kibocsátott három számlában és a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.2.) által kibocsátott négy számlában szereplő általános forgalmi adót. Álláspontja szerint a számlákban szereplő gazdasági események nem a számlakibocsátó és a számlabefogadó között valósultak meg, valamint a felperes nem kellő körültekintéssel járt el.

A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes a 2051973403. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban hangsúlyozta, a Kft.1. és a Kft.2. részéről a bérleti díjról, illetve földszállításról kiállított számlákkal kapcsolatban a bizonyítékok okszerű, a logika szabályainak megfelelő mérlegelésével, a tényállást teljes mértékben feltárva és az új eljárásra utasító másodfokú határozatban foglalt szempontokat alapulvéve állapította meg az elsőfokú hatóság, miszerint azok az adólevonási jog gyakorlására a felperest nem jogosítják fel, mivel a számlakibocsátók nem végeztek szolgáltatásnyújtást a felperes részére, a felperes és a két Kft. között a számlák szerinti gazdasági események nem történtek meg.

A felperes keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát. A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. Az indokolásban felhívta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ a) pontját, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 215.§-át, 324.§ (1) bekezdését, 339.§ (1) bekezdését, és az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-80/11 és C-142/11 számú egyesített ügyekben (a továbbiakban: Mahagében-Dávid ügy) valamint C-439/04 és C-440/04 számú egyesített ügyekben (a továbbiakban: Kittel ügy) hozott ítéletét.

Érvelése szerint a Kft.1. részéről kibocsátott három számla tekintetében a felperes szerződést és menetleveleket nyújtott be, azonban ezek egyike sem alkalmas annak bizonyítására, hogy az ügyletek a valóságban is megtörténtek. Az alperes helyesen állapította meg, a hat Kamaz tehergépjármű határozatlan idejű bérbeadásáról szóló, 2010. január 4. napján megkötött bérleti szerződés az ügylet valószínűsítésére alkalmatlan, figyelemmel arra, hogy a Kft.1. a szerződés aláírási időpontjában még nem rendelkezett a szerződésen szereplő adószámmal és székhellyel sem. Ebben a körben a felperesi képviselő a bírósági tárgyaláson ellentmondásokba bonyolódott. Emellett a bérleti ügylet valódiságát gyengíti az a körülmény, mely szerint a bérletre úgy került sor, hogy a gépjárművek semmilyen azonosító jellel nem voltak ellátva, amellett, hogy a felperes ugyancsak rendelkezett azonosító jellel nem rendelkező Kamaz tehergépjárművekkel. A felperesi képviselő a gépek átvétele időpontja körében másként nyilatkozott a hatóság és

a bíróság előtt. A csatolt menetlevelek adattartalmából semmilyen körülmény nem utal arra, hogy a perbeli járművek lettek a munkaterületre szállítva.

A Kft.2. számlái körében a felperes ügyvezetője egyik meghallgatása során sem tudott az ügylethez kapcsolódóan konkrétumokról beszámolni. A Kft.2. a nyilvántartások szerint sem személyi állománnyal, sem tárgyi eszközzel nem rendelkezett a vizsgált időszakban, mely ellentmond a felperesi ügyvezető azon előadásának, hogy a Kft.1. 5-6 emberrel volt jelen a munkaterületen, saját gépeivel. Ezt meghaladóan a felperes a Kft.2.-vel nem állt hosszabb távú gazdasági kapcsolatban, márpedig az irányadó ítélkezési gyakorlat szerint ilyen esetben a kellő körültekintés kereteibe szélesebb körű ellenőrzési kötelezettség esik, melyet a felperes nem teljesített.

A bíróság a felperesi indítványára idézte a két számlakibocsátó képviselőjét, mindkettőjük idézése „elköltözött” jelzéssel érkezett vissza a felperes által megjelölt címről.

A bíróság összességében rögzítette, a rendelkezésre álló bizonyítékok, az ellenőrzés során lefolytatott bizonyítási eljárás értékelése eredményeként az a meggyőződése alakult ki, hogy az adóhatóság helyesen állapította meg, miszerint a számlákon feltüntetett gazdasági események megtörténte nem bizonyított, így a fiktív adóköteles tényállás miatt az adólevonási jogot a felperes a perbeli számlák után nem gyakorolhatta.

A felperes a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás, másodlagosan az elsőfokú és másodfokú adóhatósági határozatokra kiterjedő hatályon kívül helyezés, és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése iránt. Hangsúlyozta, a jogerős ítélet ellentétes az Áfa tv. 119.§ (1) bekezdésében, 120.§ a) pontjában és 127.§ (1) bekezdés a) pontjában foglaltakkal, mivel a felperes jogszerűen gyakorolta áfalevonási jogát a szabályszerűen kiállított számlák alapján, amelyek megfeleltek a számvitelről szóló 2010. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) rendelkezéseinek.

Emellett a jogerős ítélet ellentétes a Mahagében-Dávid ügyben és Kittel ügyben hozott ítéletben foglaltakkal, mivel az alperes a felperesnek sem az adókiírátszásban való közreműködését, sem az adókiírátszásról való tudomását nem bizonyította. A jogerős ítélet megsértette a 2006/112 EK irányelvben (a továbbiakban: Irányelv) írtakat, miután a felperes adóköteles tevékenységéhez igénybe vett szolgáltatás reá áthárított adójának adólevonási jogát tagadta meg.

A Kft.1. számlái tekintetében felperes hangsúlyozta, a 2010. január 4-én megkötött szerződésen a számlakibocsátó székhelye és adószáma helyesen szerepelt, az ezzel ellentétes bírósági megállapítás

iratellenes. A bérbe adó bélyegzője viszont valóban a 2011. évi adatokat tartalmazta, ennek az a magyarázata, miszerint később került lebélyegzésre a szerződés. Ezt meghaladóan nem releváns az ügy elbírálása szempontjából a felperes ügyvezetőjének nyilatkozata a gépbérlet megvalósulási időpontja körében. A felperes ügyvezetője ismerte a saját és a bérelt gépeket is, ezért szükségtelen volt külön azonosító jel bevezetése. A csatolt menetlevelek igazolják a Kamazok szállítását, melyet bizonyít két tanúvallomás is. A felperes és a Kft.1. között gazdasági események a számlák szerint megvalósultak, a felperes több éven át bérelt Kamaz típusú, rendszám nélküli gépjárműveket a társaságtól. A számlák szerinti teljesítést bizonyítja az, hogy a Kft.1. áfa bevallásában szerepeltette az áthárított áfát. Az áfa bevallási kötelezettség teljesítése az adókiírást kizárja.

A Kft.2. számlái vonatkozásában a felperes kiemelte, nem kellett ellenőriznie a számlakibocsátó céget, mert az munkaterületen emberekkel és gépekkel volt jelen, így elég volt a társaság létezéséről meggyőződnie. A teljesítési igazolás kibocsátását egyik jogszabály sem írja elő, az alvállalkozók tényleges teljesítését a megrendelő teljesítésigazolása és a felperesi ügyvezető feljegyzése igazolja.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alaptalan.

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 felülvizsgálati bíróság mindenben osztja a jogerős ítéletben foglaltakat, a felülvizsgálati kérelemben írtakra figyelemmel az alábbiakat fejti ki.

A felperes - bár felülvizsgálati kérelmében a Pp. 206.§ (1) bekezdésére kifejezetten nem hivatkozott - a jogerős ítéletet téves bizonyítékértékelés miatt tartotta ellentétesnek az Áfa tv. megjelölt rendelkezéseivel. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést

azonban a felülvizsgálati bíróság nem tárt fel.

A vizsgált időszakban az áfalevonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat az Irányelv 168. cikke és az Áfa tv. 120.§-a, míg a formai feltételeket? az Irányelv. 168. 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.§-ban és 166.§-ában írtak.

Az áfalevonási jog gyakorolhatósága körében irányadó az EUB Mahagében-Dávid ügyben, és C-324/11. számú ügyben (a továbbiakban: Tóth ügy) hozott ítélete. A felülvizsgálati bíróság 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 általa 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 visszaélésszerűen 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 Irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlására vonatkozóan előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült.

A fentiekre is figyelemmel a Kúriának tehát abban kellett döntenie, hogy a perbeli számlákban szereplő gazdasági események felperes és a számlakibocsátók között ténylegesen megvalósultak-e, és ezzel összefüggésben a felperes jogszerűen gyakorolta adólevonási jogát.

A Kúria hangsúlyozza, az elsőfokú bíróság bizonyíték- értékelési kötelezettségének eleget tett, ítéletét részletesen megindokolta.

A felperes és a Kft1. által kötött 2010. január 4-ére dátumozott gépbérleti szerződés fejrészeiben a Kft1. 2010. január 4-én hatályos

székhelye és adószáma szerepelt. Ugyanakkor a pecséten már a 2011-ben hatályos székhely és adószám került megjelölésre. A fenti tény bizonyítja, hogy a perbeli szerződésen a keltezés idejéhez képest utólagos változtatás történt, ez pedig egyértelműen az adóhatósági megállapításokat támasztja alá.

Az elsőfokú ítélet okszerű indokolását nem érintik a járművek azonosításával összefüggő felperesi érvek, ezt a nemleges tény az alperes és az elsőfokú bíróság más bizonyítékokkal együtt körütekintően mérlegelte és értékelte. A meghallgatott két tanú nyilatkozatai nem igazolják a járművek és a bérbeadó személyének azonosítására alkalmatlan menetlevelek hitelességét.

Ezt meghaladóan önmagában az a körülmény, hogy a Kft1. áfa bevallásában szerepeltette a felperesre áthárított áfát a felperesi előadással szemben nem bizonyítja a számlák szerinti teljesítést. Nem foghat helyt az a felperesi álláspont, hogy az áfa bevallási kötelezettség teljesítése az adókiijátszást kizárja.

A felülvizsgálati bíróság a Kft2. számláihoz kapcsolódóan hangsúlyozza, az alperes által feltárt és az elsőfokú bíróság részéről helyesen értékelt tények egyértelműen abba az irányba mutatnak, miszerint a számlák szerinti munkákat nem a számlakibocsátó végezte el, ehhez a szükséges feltételek nem álltak rendelkezésére, a teljesítést rögzítő okirat alkalmatlan a számlák szerinti gazdasági események igazolására.

Mivel az áfalevonás alapjául szolgáló számlákban szereplő gazdasági események nem az azokban írt számlakibocsátók és a felperes között jöttek létre, ezért szükségtelen annak vizsgálata, hogy a felperes tudott vagy kellő körütekintő magatartás esetén tudnia kellett volna arról, miszerint adócsalásban vesz részt.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275.§ (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati eljárási költségének megfizetésére.

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

Budapest, 2015. december 9.

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

