

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.666/2015/4.szám

A Kúria a Dr. Pokó Diána ügyvéd által képviselt felperesnek a Dr. Zámboriné dr. Királdi Klára jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóságának jogutódja alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. május 20. napján kelt 25.K.31.014/2015/5. számú jogerős ítélté ellen a felperes által 7. sorszámon 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 25.K.31.014/2015/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 5.042.800 (ötmillió-negyvenkettőezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A M. Kft., mint megrendelő (a továbbiakban: Megrendelő) az ó-i borfeldolgozó generálkivitelezésére a H. Kft-vel, mint fővállalkozóval (a továbbiakban: Fővállalkozó) (ügyvezetője: S. Z.) állapodott meg. A Fővállalkozó alvállalkozóként a felperessel (ügyvezető: Gy. A.) szerződött építőipari tevékenységre, aki egyes részfeladatokra tovább szerződött az E. Kft-vel (a továbbiakban: Kft.). A felperes alkalmazottjai az ó-i telephelyen kőműves szak- és segédmunkát, gépkocsivezetést, tereprendezést, földrakodást és szállítást végeztek.

A felperes 2010. augusztus 30. és szeptember 24. között a Kft-től föld szállításáról és terítéséről, valamint cement/mészhidrát értékesítéséről fogadott be számlákat, melyek alapján áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni. A földmunkákról az egyenes adózás szabályai szerint kiállított számlák alapján a felperes a fordított adózás szabályai szerint számlázott tovább a Fővállalkozónak.

Az elsőfokú adóhatóság megismételt eljárások keretében a 2010. július-december - 2011. január-június, valamint a 2011. július-szeptember időszakra áfa adónemben folytatott ellenőrzéseket a

felperesnél.

Nyilatkoztatták a felperes, a Megrendelő, a Fővállalkozó, és a Kft. ügyvezetőjét, a Kft. felszámolóját, írásban nyilatkozott a felperes 59 alkalmazottja. 43 alkalmazott előadta, folytattak Ó-on a Kft. számláiban szereplő tevékenységet. Gy. A. a helyszínen járt, de nem ellenőrizte, kik dolgoznak ott, a Kft-vel nem vette fel a kapcsolatot, csak K. J-en keresztül érintkezett velük.

A Kft-nél a 2010. évre áfa adónemben ellenőrzés lefolytatására került sor, mely szerint a felperes részére kiszámlázott szolgáltatásokról nem voltak alvállalkozói számlák, a saját teljesítéshez nem voltak személyi és tárgyi feltételek, a cementet/mészhidrátot nem szerezte be, a számlákon és teljesítés igazolásokon kívül más dokumentumok nem voltak. A Kft. megnevezett alvállalkozójának (K. Kft.) kapcsolódó vizsgálata együttműködés hiányában nem vezetett eredményre, nem voltak bejelentett alkalmazottjai, adóbevallása szerint tárgyi eszközökkel sem rendelkezett. A K. ügyvezetője az a Kft. alkalmazásában álló K. J. volt, aki a felperesnél a Kft. képviselőjeként eljár.

Az ellenőrzések adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2010. július - 2011. június időszakra 42.556.000 forint (a folyószámlát nem érintő) adókülönböt állapított meg a felperes terhére a Kft. számlái alapján, mivel a számlákon szereplő gazdasági események a felek között nem jöttek létre, azokat semmi nem igazolja. Kitért arra, hogy az uniós joggal összhangban az adóhatóság okkal követelheti meg, hogy a számla befogadója tegyen meg minden tőle elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókiátszáshoz.

A 2011. július-szeptember hónapokra 15.428.000 forint jogosulatlan igénylésnek minősülő áfa adókülönböt és adóbírságot állapított meg az elsőfokú adóhatóság. A megállapításra azért került sor, mert az előző időszakot érintő határozat következtében jelentősen lecsökkent a következő időszakokra átvihető követelések összege.

A 2010. július - 2011. június időszakra vonatkozó elsőfokú döntést az alperes a 2928640223 számú határozatával helybenhagyta.

Indokolása szerint a felperes nem ajánlott fel olyan bizonyítást, amelynek alapján cáfolható lett volna, hogy a bizonylatok hiteltelenek. A számlakibocsátó teljesítésének hiánya a körülményekre tekintettel olyan nyilvánvaló, hogy arról a felperesnek tudnia kellett. Ebben a körben alperes határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) és 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) és 166.§ (2) bekezdéseire alapította, figyelembe vette az Európai Unió Bíróságának ítéleteit.

A földmunkákat érintően az alperes kitért arra is, hogy az ócsárdi ingatlan építésének komplex jellege folytán a tevékenység az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjának megfelelően a fordított adózás

hatálya alá tartozik. Felperes jogszerűen járt el akkor, amikor saját maga ennek megfelelően számlázott a Fővállalkozó felé, a Kft-nek pedig nem lehetett volna az egyenes adózás szabályait jogszerűen alkalmazni.

A 2011. július-szeptemberi időszak elsőfokú döntését az alperes a 2928640234. számú határozatával hagyta helyben.

A felperes mindkét alperesi határozatot keresettel támadta.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes kereseteit.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 140.§ (2) bekezdésre hivatkozó kereseti kérelem kapcsán megállapította, hogy az elsőfokú hatóság a felettes szerv új eljárásra utasító másodfokú döntésében előírt eljárási cselekményeket elvégezte. Az új eljárás során az Art. 96.§ (4) és (6) bekezdése alapján egyenként és összességében értékelhette az alap- és a megismételt eljárás bizonyítékait, a feltárt tényekről és beszerzett bizonyítékokról számot adott. A felperes az eljárási jogszabálysértést nem igazolta, arra csak általánosságban hivatkozott.

Az áfalevonási jogot az adóhatóság nem a felperestől független körülmény miatt kívánta megtagadni. Visszautalt arra, hogy az új eljárás során az elsőfokú hatóságnak figyelemmel kellett lennie az uniós jog által előírt követelményekre. Az adóigazgatási eljárás során beszerzett iratok következetesen alátámasztották a felperes teljesítőképességét mind személyi, mind tárgyi értelemben és e nyilatkozatok szerint a felperesi alkalmazottak ténylegesen részt is vettek az építési munkálatokban. Bizonyított viszont, hogy a számlakibocsátó a szállításra, a földmunka elvégzésére alkalmas eszközökkel, humán erőforrással nem rendelkezett. Az alperes tehát - szemben a kereseti hivatkozással - nem pusztán a Kft. iratanyagának hiányára alapította határozatát. Az alperes adójogi szempontból a Kft. tekintetében azt vizsgálta, hogy a valóságban és ténylegesen a számlakibocsátó teljesíthetett-e vagy sem és e körben megalapozott következtetést vont le. A felperesnek a Kft. gépjármű hiányának irrelevanciájára vonatkozó hivatkozását tovább gyengíti, hogy jelen esetben egy üzem felépítését és ahhoz kapcsoló építési munkákat kellett elvégezni, amelyek ilyen gépjárművek hiányában nem voltak elvégezhetők, egyébként pedig a felperes maga rendelkezett a szükséges eszközökkel.

A Kft. alvállalkozójaként megjelölt társaságnál lefolytatott adóhatósági ellenőrzés eredménytelen maradt, és a Kft. alkalmazottjaitól sem lehetett érdemi információt nyerni. A felperes ügyvezetőjének nyilatkozatából pedig kiderült, hogy a Kft-t korábban nem ismerte, referenciáiról nem tudott, nem volt

tudomása arról, hogy igénybe vett-e alvállalkozót, K. J-el csak telefonon tartotta a kapcsolatot. A Kft. személyi és tárgyi feltételeit nem ellenőrizte, székhelyén nem járt, K. J-n kívül mást nem ismert. A Kft. meglévő alkalmazottai nem építőipari szakemberek voltak és a számla szerinti gazdasági eseményekről nem tudtak. Az ügylet mindösszezszerűségében, mind a kivitelezésben a felek szoros és átlátható üzleti együttműködését feltételezte volna. A számlakibocsátó teljesítőképességéről való minimális tájékozódás ésszerű elvárás, kifejezetten az üzleti biztonságot szolgálja, a szerződő felek érdeke, felperes esetén elmaradt.

Az építőanyag vásárlással kapcsolatos számlák hiteltelenségét szintén jogszerűen állapította meg az adóhatóság. A Kft-nél lefolytatott vizsgálat azon kívül, hogy megfelelő szállítókapaacitással sem rendelkezett, azt igazolta, hogy az építőanyag beszerzésről szóló számlák nem álltak rendelkezésre, a számlák szerinti gazdasági események nem voltak igazolhatók. A felperes a számlákon és a megrendelőkön kívül nem tudott más iratot rendelkezésre bocsátani, miközben a Kft-nél feltárt körülmények a teljesítést cáfolják.

A Kft. teljesítése kapcsán előterjesztett igazságügyi szakértő kirendelése iránti felperesi indítványt az elsőfokú bíróság elutasította. A jogerős ítélet indokolása szerint az ügylet megítélése nem igényel különös szakértelmet. Azt is megállapította az elsőfokú bíróság, hogy mivel az alperes bizonyította a Kft. személyi és tárgyi feltételeinek hiányát, akkor, amennyiben az igazságügyi szakértő eredménye szerint a felperes sem lett volna alkalmas a munkák elvégzésére, végképp megkérdőjelezhető lenne, hogy valójában ki és miként végezte el a borfeldolgozó üzem felépítését.

Az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjához kapcsolódóan az elsőfokú bíróság kiemelte, a földmunkák egy építési munka komplex kivitelezéséhez kapcsolódtak, ezért a fordított adózás szabálya alá estek. A számlákra ezen okból sem lehetett áfa levonási jogot alapítani.

A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet, annak hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereseti kérelmeknek megfelelő határozat meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.

Álláspontja szerint a jogerős ítélet nem okszerű, a logika szabályaival ellentétes, sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését.

A kereseti kérelemben foglaltakat változatlanul fenntartotta, előadta, az alperes határozatai sértik az Art. 97.§ (6) bekezdését. Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 177.§ (1) bekezdését

megsértve utasította el igazságügyi szakértő kirendelésére vonatkozó indítványát. A bizonyítás igazolta volna, hogy a felperesnek nem volt kapacitása arra, hogy a saját teljesítése mellett a Kft. által kiszámlázott munkákat is elvégezze.

Az elsőfokú bíróság az Art. 140.§ (2) bekezdés körében is tévesen határozott: a megismételt eljárásnak az lett volna a dolga, hogy értékeljen minden olyan vizsgálati pontot, ami igazolja a gazdasági esemény megvalósulását. Hivatkozott a bírói gyakorlatra, és arra, hogy a nem elégséges ellenőrzési cselekményekkel az alperes csupán megkísérelte feltárni a tényállást, megsértve az Áfa tv. 120.§-át.

Előadta, "Visszautasítom a Bíróság azon kijelentését, miszerint a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ezzel a Bíróság azt sugallja, hogy a felperes csalárd módon és visszaélésszerűen járt el, amely ellentétes a pártatlan bíráskodás követelményével... és a felperest minden alap nélkül rossz színben tünteti fel."

Vitatta az elsőfokú bíróság azon megállapítását, hogy az alperes az ügylet valóságtartalmát az alperes határozati alapossággal cáfolta meg, mivel az Art. nem ismer ilyen kategóriát.

Az alperes nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Pp. 272.§ (2) bekezdése következtében a felülvizsgálati kérelemben nemcsak hivatkozni kell a jogerős ítélet jogszabálysértésére, hanem azt is elő kell adni, hogy az miért és mennyiben sérti ezen rendelkezést.

A felperes felülvizsgálati kérelmének indokaként részben a jogerős ítélettel elbírált kereset indokait ismételte meg, és ki is emelte, hogy a kereseti kérelemben foglaltakat változatlanul fenntartja. A Kúria előtti eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi határozatra tekintettel előadott jogszabálysértések vizsgálatára, a felülvizsgálati eljárásnak nem az alperesi határozat, hanem a jogerős ítélet a tárgya. A kereseti indokok megismétlése nyomán nem állapítható meg a jogerős ítélet által megsértett jogszabályi hely (Kúria Kfv.I.35.095/2012/7., Kfv.I.35.458/2012/7. és Kfv.I.35.089/2014/10.szám). Ezért a Kúria mellőzte a hivatkozott keresetlevélben foglalt indokok értékelését.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdés). A jogerős ítélet - a kereseti kérelemnek megfelelően -

kiterjedt a fordított áfa kérdésére, az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjának alkalmazandóságára. Ebben a körben a felperes önálló felülvizsgálati indokot nem adott elő, de tekintettel arra, hogy a gazdasági események megvalósulása szükségszerűen kihat a számlázásra, a Kúria ezt a kérdést is érintette.

A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott pártatlan bíráskodás követelménye a Pp. 1.§ szerinti tisztességes eljáráshoz való jog egyik eleme, amelyet az eljárás egészének és egyedi körülményeinek figyelembevételével lehet vizsgálni. Az is megállapítható, hogy a Pp. 221.§ (1) bekezdésének megfelelő ítélet meghozatala során a bíróságnak az adott jogágra vonatkozó szakkifejezéseket kell alkalmazni. A hozzáadott-érték adóztatása kapcsán folyó közigazgatási eljárásokban a megfelelő terminus technikusok átvétele az Európai Unió Bíróságának ítéleteiből, a szakmai fogalmak megfelelő alkalmazását jelenti. Ennek következtében a „csalárd módon” és a „visszaélésszerűen” kifejezések az elsőfokú bíróság ítéletében nem „sugallnak” semmit, nincs büntetőjogi tartalmuk, az adózók (felperes) áfa levonási jog gyakorlása során tanúsított magatartása, adózási szempontból releváns, szubjektív elemeinek körülírását szolgálják. Alkalmazásukkal az elsőfokú bíróság nem sértette meg a Pp. 1.§-át.

Az alperesi határozatok meghozatalára megismételt eljárás során került sor. Az Art. 140.§ (2) bekezdésre - Új eljárásra utasítás esetén a felettes szerv határozatában (végzésében) meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetőleg az adót, költségvetési támogatást és bevallási időszakot, melyre az új eljárás kiterjed. Az adóhatóság a felettes szerve vagy a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja. - vonatkozó kereseti indokok körében a felperes ugyanazt vitatta, mint a felülvizsgálati kérelemben. Azt azonban, hogy mi lett volna még az a vizsgálati pont, amit alperes, majd az elsőfokú bíróság nem vett figyelembe, mi igazolta volna a gazdasági esemény megvalósulását, a felperes nem jelölte meg. Az elő nem adott indokok miatt nem szólhatnak a felperes javára a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott eseti bírósági döntések sem. A jogerős ítélet helytállón tartalmazza, hogy a megismételt eljárás során az adóhatóság megtartotta az Art. 140.§ (2) bekezdését, a felettes szerv iránymutatásának eleget tett, egyéb nem értékelt konkrét tényre pedig a felperes az adóigazgatási eljárásban sem hivatkozott.

Az alperes által feltárt körülményeken alapuló tényállás vitatása során nem elegendő hivatkozni az Art. 97.§ (4) bekezdésének sérelmére, hanem - akárcsak az Art. 140.§ (2) bekezdése kapcsán -

konkrétan meg kell jelölni a bizonyítás hiányosságait, elő kell terjeszteni az indítványokat. A jogerős ítélet indokolása mind a földmunkák, mind a cement/mészhidrád tekintetében helytállón határozta meg, milyen körben kellett alperesnek lefolytatnia a bizonyítást, megfelelően foglalja össze az alperes által értékelt bizonyítási eszközöket, bizonyítékokat. A felperes - az igazságügyi szakértői bizonyítást meghaladóan - nem terjesztett elő bizonyítási indítványt, így az elsőfokú bíróság csak az alperes által feltárt tényállást tekinthette irányadónak.

A jogerős ítélet 8. oldal második bekezdésében az Art. 97.§ (4) bekezdésével összefüggésben szerepel, hogy "A számlakibocsátónál és annak alvállalkozójánál végzett ellenőrzések eredménytelensége, iratanyag hiánya, a számlakibocsátó felperesi ellenőrzésével kapcsolatban feltárt hiányosságok határozati alapossággal cáfolták meg az ügylet valóságtartalmát." A "határozati alaposság" megfogalmazás alkalmazása a közigazgatási határozatokkal szemben a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. 72.§-a által támasztott követelményekre tekintettel jogelméleti szinten nem kifogásolható, és a Pp. 221.§ (1) bekezdése által megkívánt okszerű, világos indokolás követelménye miatt sem zárható ki. A jogerős ítélet indokolása mind a kifogásolt mondat-résszel, mind anélkül, egyértelműen azt állapítja meg, hogy az alperes által feltárt hiányosságok cáfolták az ügylet valóságtartalmát, amely megfelel mind az ítélet egyéb indokainak, mind az ítélet egészének: a kifogásolt rész esetleges figyelmen kívül hagyása sem befolyásolja a jogerős ítélet megalapozottságát.

Az igazságügyi szakértői bizonyítás mellőzésének indokait a jogerős ítélet részletesen tartalmazza. Az Áfa tv. 120.§ (1) bekezdés a) pontjára alapított áfa levonási jog gyakorlásának feltétele, hogy az érintett számla a számla kiállítója és befogadója közötti jogügyletről készüljön. Az alapul szolgáló tényállás szerint a számlakibocsátó sem személyi, sem tárgyi szinten nem tudott teljesíteni. Ennek következtében - mint arra az elsőfokú bíróság is kitért - az igazságügyi szakértői bizonyítás csupán azt igazolhatta volna, hogy a gazdasági esemény a felperes által hivatkozott teljesítő képesség hiányában felperestől sem származhatott: ettől azonban a számlák továbbra sem alkalmasak a levonási jog gyakorlására. Az elsőfokú bíróság nem sértett jogszabályt a szakértő kirendelésének mellőzésével.

Az elsőfokú bíróság a tényállás megállapítása során a bizonyítékokat, a felperest terhelő bizonyítási kötelezettséget megfelelően értékelte, a rendelkezésre álló adatokból okszerű következtetésre jutott mind a szolgáltatás nyújtás, mind a

termékértékesítés kapcsán. A Kúria kiemeli, hogy a felperes K. J-en keresztül a Kft. képviselőjére nem jogosult személlyel tartotta a kapcsolatot, a Kft-ről információkkal nem rendelkezett, a Kft. munkavégzését nem ellenőrizte. A felperes saját magatartása folytán nem volt olyan helyzetbe, hogy valós információkat szerezzen be a Kft-ről, amelyek alapján pedig tudhatott volna az adóelkerülésről.

Az Áfa tv. földmunkákról kiállított számlára vonatkozó, a fordított adózást érintő 142.§ (1) bekezdés b) pontjával kapcsolatban az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a Kft. számlái e törvényhely sérelmével lettek kiállítva, azokra levonási jog jogszerűen nem alapítható. A Kúria ezt kiegészíti azzal, hogy számlák hiteltelensége folytán a fordított adózás kérdése csak mint a tényállás kiegészítő eleme merült fel, a jogerős ítélet tényállása pedig mind ebben a részben, mind egészében megalapozott volt.

A fentiekre tekintettel a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, ezért azt a Kúria a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. tv. 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest. Az illetékalapot a Kúria az alperesi határozatok szerint 42.556.000 és 15.428.000 forintban külön-külön állapította meg, majd a számított illetékeket összeadta (ezért haladja meg a 3.500.000 forintot).

Budapest, 2016. január 7.

Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró