

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.228/2016/5. szám

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Szikora János Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Szikora János ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.282/2015/7.

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.282/2015/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 341.200 (háromszáznegyvenegyezer-kétszáz) forint kereseti és 568.600 (ötszázhatvannyolcezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a T. ... számú alatti ingatlanon létrehozandó multifunkciós sportpálya és fitness udvar

kivitelezésére 2013. december 1-jén vállalkozási szerződést kötött az M. Kft.-vel (továbbiakban Kft.), melynek alapján a vállalkozót 21.058.000 Ft + áfa összegű vállalkozási díj illette meg.

- [2] Ugyanezen a napon a felek vállalkozási szerződést kötöttek, melyben a Kft. megrendelte a felperestől ugyanezen munkák elvégzését 15.100.000 Ft + áfa összeg ellenében. A Kft. a felperes részére 2014. április 22-ei időponttal bruttó 15.796.295 Ft összegű részszámlát, majd 2014. június 15-ei időponttal bruttó 10.947.370 Ft összegű végszámlát állított ki. A felperes megrendelője felé 2014. április 22-ei időponttal bruttó 12.192.000 Ft részszámla, míg 2014. június 23-ai időponttal bruttó 6.985.000 Ft végszámlát állított ki.
- [3] A felperes a Kft. által részére kiállított számlákban foglalt általános forgalmi adó levonási jogát érvényesítette, ennek jogosságát vizsgálta az adóhatóság. Az ellenőrzés eredményeként a felperes terhére 5.686.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 1.526.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 4.160.000 Ft-ot adóhiánynak minősített. A jogosulatlan visszaigénylés és adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [4] Az alperes álláspontja az volt, hogy a felperes által befogadott számlák színleltek, tekintettel arra, hogy a felperes és a Kft. között létrejött szerződés kizárólag azt a célt szolgálta, hogy a felperes rendelkezzen a támogatás igénybeviteléhez szükséges vállalkozótól származó bizonylattal. Rögzítette, hogy a Kft. csak csekély mértékben végzett munkát, a kivitelezési munkákat ténylegesen a felperes teljesítette saját részére úgy, hogy az általa elvégzett munkák értékét a Kft. közbeiktatásával, más adóalany által nyújtott teljesítményértékként számolta el. Hangsúlyozta, hogy a szerződés alapján nem állapítható meg, hogy a Kft. konkrétan milyen feladatok elvégzését vállalta és az sem különíthető el, hogy az adott munkát ténylegesen melyik fél, a felperes vagy a Kft. végezte el. Az adóhatóság álláspontja szerint a teljesítésre oly módon került sor, hogy saját erőforrásait a Kft. már az általa elvállalt megrendelések időpontjával lekötötte, így a felperes által megrendelt építési munkákat nem is végezhetette el.
- [5] Az alperes a 2015. április 17. napján kelt 3799609690 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Mindenben osztotta az elsőfokú adóhatóság álláspontját és rögzítette, hogy az elsőfokú hatóság okszerű indokolását adta mindazon tényeknek, körülményeknek és ellentmondásoknak, melyek alapján a vitatott ügyletek számlán szereplő felek közötti megtörténte kétségesse vált. A felperes nem csatolt a fellebbezési eljárás során olyan dokumentumot, bizonylatot, egyéb bizonyítékot, amelyek hitelesen igazolnák a fenti ügyletek felek közötti megvalósulását.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és szükség esetén az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság az állami támogatással összefüggésben jogszerűen, - hatáskör hiányában - megállapítást nem tehet. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdés alapján pedig az adóhatóság az adókiírátszásra irányuló felperesi adózói magatartást nem bizonyította, nem állapítható meg, hogy az ügyletben résztvevő valamelyik fél megszegte volna bármilyen adókötelezettségét. Hangsúlyozta, hogy az ügylet kapcsán valamennyi fél eleget tett adókötelezettségének. A felperes jogosulatlan áfaelőnyhöz nem jutott és a költségvetés megkárosítása sem állapítható meg. Az adóhatóság eljárása során az adókiírátszás tényét semmivel

nem bizonyította és nem állapítható meg az sem, hogy az ügyletek során a felperesi társaságnak adókihatást érintő kedvezménye keletkezett volna. A szerződések színlelt voltát az adóhatóság nem tudta bizonyítani. Az adóhatóság az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségét elmulasztotta, nem bizonyította, hogy a beruházást lényegében a felperes saját vállalkozásában valósította meg. A beruházással összefüggésben hangsúlyozta, hogy a műszaki tartalom a tervekben, a költségvetésben és a felperesi társaság által készített pályázati anyagokban egyértelműen meghatározásra került, az alperes a tényállás megállapításakor ezt teljes egészében figyelmen kívül hagyta.

- [7] Hivatkozott továbbá arra, hogy a Ptk. nem zárja ki, hogy a megrendelő és a fővállalkozó között alvállalkozói szerződés jöhetne létre. Az elvégzett munkák egyértelműen behatárolhatók és tényként rögzíthető, hogy a Kft. bízta meg az alvállalkozókat a munkák elvégzésével, akik elszámolással is ezen Kft. felé tartoztak, annak szakmai irányítása mellett. Ezt nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy a felperes, mint alvállalkozó a többi alvállalkozóval együtt egyeztetett és mint megrendelő a beruházás kivitelezése során végig a beruházó képviselőjeként is fellépett.
- [8] Az alperes a felperesi kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperesi határozatot az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóságnak a kibocsátott számlák kapcsán nemcsak annak alaki, hanem tartalmi hitelességét is vizsgálnia kellett. A bíróság az általa lefolytatott tanúbizonyítási eljárás, valamint a rendelkezésre álló egyéb bizonyítékok összevetésével arra a következtetésre jutott, hogy a Kft. által a felperes felé kibocsátott számlákban foglalt teljesítés megtörtént, a Kft. a teljesítés során a felperesi beruházót alvállalkozóként vonta be, aki ezzel kapcsolatos teljesítést a Kft. felé elvégezte. Az adóhatóság megállapításával ellentétben a felek egyezően nyilatkoztak a Kft. alvállalkozókkal kapcsolatos feladataira. Az anyagbeszerzést a telekfeltöltéssel összefüggésben beszerzett kömennyiségen kívül teljes egészében a Kft. eszközölte. Pontosan elhatárolható volt - tanúvallomások alapján -, hogy a megállapodás alapján konkrétan mely munkákat végezte el a felperes alvállalkozóként és milyen megállapodást kötött beruházóként. A bíróság álláspontja szerint nem életszerűtlen, hogy a beruházó adott esetben a kivitelezés során valamely anyag beszerzésében közreműködik annak érdekében, hogy az általa kiválasztott anyag kerüljön megrendelésre. Így az a körülmény, hogy a műfü megrendelése során a felperesi ügyvezető közreműködött, a felek közötti gazdasági kapcsolat megtörténtét nem teszi hiteltelenné. Miután a felek között megkötött szerződés alapján a teljesítés teljes egészében megvalósult - és a Ptk. sem zárja ki azt, hogy a megrendelő a beruházás során alvállalkozóként is közreműködjön - a bíróság álláspontja az, hogy önmagában ennek alapján nem állapítható meg a felek közötti megállapodás színlelt volta arra tekintettel sem, hogy a munkák nagyobb részét a felperesi cég végezte el.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása érdekében. Nézete szerint a felperes a saját teljesítményértékét is tartalmazó kérdéses számlákra alapozottan levonási jogát nem gyakorolhatja, mivel nem teljesült az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban

Áfa tv.) 120. § a) pontja szerinti azon jogszabályi feltétel, miszerint a levonási jog egy másik adóalany általi adóáthárítás esetén érvényesíthető. Ezen törvényi rendelkezésnek nem felelhet meg az, ha a felperes egy vállalkozás beiktatásával a saját alkalmazottai útján elvégzett beruházási értékhez kapcsolódó előzetesen felszámított adót igényel vissza, amelyre az adott szerződéses konstrukció nélkül nem nyílt volna lehetősége.

- [11] Hangsúlyozta, hogy a jogszabályi előírások alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonásba helyezésének konjunktív tartalmi feltételei közé tartozik egyebek mellett, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, alakilag, illetve tartalmilag megfelelő, hiteles bizonylat legyen, amelyet valós gazdasági eseményről állítottak ki és a másik adóalany részéről az adó áthárítása is megtörtént. Az a tény, hogy a számlák kibocsátásra kerültek és a felperes rendelkezésére állnak, nem elégséges sem a számlák, sem a gazdasági események hitelességének igazolására. A felperes az általa megrendelt támogatott beruházás megvalósításában döntő részben tevőlegesen vett részt, a nem ellenőrizhető teljesítésekről számlát bocsátott ki, amelyet részére a Kft. visszaszámlázott, amely számlák befogadásával a felperes lényegében saját teljesítményét ismerte el.
- [12] Azt nem vitatta, hogy a vállalkozó a vállalkozási szerződés teljesítése érdekében alvállalkozót vehet igénybe, de a szerződések adójogi sorsát azok valós tartalma határozza meg, melynek eredményeként az adóhatóság a szerződést adott esetben a felektől eltérően is minősítheti. Jelen perben a vitatott ügyletben látszólag független fél által áthárított adóról van szó, azonban a jogviszony alsó és felső szintjén azonos adóalany, maga a felperes áll, melynek kizárólagos oka az, hogy a saját alkalmazottak munkaértéke - mely az Áfa tv. 6. § (5) bekezdéséből következően nem minősülne független formában végzett gazdasági tevékenységnek, így adólevonásra sem adna alapot - a felperes részére áthárított adóként jelenjen meg. A Kft. által kiállított számlákra alapozott adólevonási jog az Áfa tv. 120. § a) pontjába ütközik, mivel egy másik adóalany általi áthárítás nem érvényesül.
- [13] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [15] A Kúria álláspontja szerint az alperes az Art. 1. § (7) és Art. 2. § (1) bekezdése alapján jogszerűen vizsgálta a felek kapcsolatát, a szerződések valódi tartalmát. Abban az esetben ha az adóhatóság kötve lenne a polgári jogi szerződések menetéhez és láncolatához akkor nem lenne lehetősége a visszaélésszerű magatartások vizsgálatára. A fenti jogszabályhelyek megteremtik a lehetőséget a gazdasági események valós gazdasági tartalmának vizsgálatára. A perbeli esetben kiemelt jelentősége volt annak, hogy a Kft. milyen szerepet játszott a gazdasági tevékenységben. Ennek megítélésakor pedig meghatározó volt, hogy mennyiben vett részt a kivitelezési munkákban, ténylegesen azokat ki valósította meg. Az elsőfokú bíróság is tényként rögzítette, hogy a munkák tetemes részét nem a Kft. végezte, hanem a megrendelő felperes saját embereivel teljesítette.
- [16] Miután az alperesnek a felek között létrejött polgári jogi jogviszonyt adózási szempontból kellett minősítenie, helytállóan döntött a feltárt tényállás alapján az adólevonási jog gyakorlásának megvonásáról. Egyértelmű, hogy a felperes a Kft. bevonásával a saját maga által végzett beruházási

tevékenységet terhelő általános forgalmi adólevonási jogot akarta megteremteni, és ugyan a felek a költségvetési kapcsolataikat rendezték, de ez nem jelenti, hogy nem adókijátszásban vettek részt. Ugyanis azáltal, hogy így alakították ki a szerződések tartalmát, egy mesterséges láncolaton keresztül teremtették meg a felperes adólevonási jogának gyakorlását. Egyetért a Kúria azzal az alperesi állásponttal, hogy bár a vitatott ügyletben látszólag független fél által áthárított adóról van szó, azonban a jogviszony alsó és felső szintjén azonos adóalany, a felperes áll, és „valódi” áfa áthárítás nem történt meg. Az ügyletek valódi tartalma az áfalevonási jog gyakorlásának megteremtése volt.

- [17] A Kúria utal az Európai Bíróság irányadó döntéseire (C-33/11. 63. 64. pont, C-255/02. 81.pont), melyekben leszögezte, hogy vizsgálható, hogy az egyes ügyleteknek célja-e adóelőny elérése. Ezzel kapcsolatban kimondta, hogy a nemzeti bíróság feladata az érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének feltárása, megállapítása. Ennek alapján a nemzeti bíróságok figyelembe vehetik az ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher csökkentését eredményező ügyletekben érintett felek közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatokat. Értékelhetik, hogy ki az ügyletek irányítója, ki biztosítja az ügyletek finanszírozását, ki részesül a szolgáltatások közvetlen előnyeiből, ki áll közvetlen kapcsolatban termelőkkel és tulajdonosi kérdéseket, össze fonódásokat is vizsgálhat. Ezt a „mesterséges” jelleget helyesen ismerte fel az alperes, és vonta le az adólevonási jog gyakorlása tekintetében a jogszerű következtetést. Az Áfa törvény 6. § (5) bekezdése, 120. §. a.) pontja és 127. §. (1) bekezdés a.) pontja alapján az ilyen mesterségesen létrehozott szerződési konstrukció alapján az áfa levonási jog gyakorlása jogszerűtlen.
- [18] A fentiek alapján a Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. §. (4) bekezdése alapján eljárva hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

Záró rész

- [19] Az alperes eredményes felülvizsgálati kérelmére figyelemmel a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perkölségének megfizetésére.
- [20] A le nem rótt elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illetéket a felperesnek a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességi eljárásról szóló 6/1986 (VI.26.) IM számú rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kell viselnie.
- [21] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el, és a Pp. 272. § (1) bekezdésének megfelelően a rendelkezésre álló iratok alapján döntött.

Budapest, 2016. július 7.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró, dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró