

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.404/2016/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, előadó bíró,
Dr. Sisák Péter bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

Képviselője: Molnár Angelika egyéni ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság
(3530 Miskolc, Kandia u. 12-14.)

Képviselője: Lukács Renáta jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 20.

A felülvizsgálni kért jogerős határozat:

Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
10.K.27.577/2015/16. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
10.K.27.577/2015/16. számú ítéletét - az indokolás kiegészítésével
- hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon
belül 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön
felhívásra - 616.000 hatszáztizenhatezer) forint felülvizsgálati
eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes A. Önkormányzatával (a továbbiakban: Önkormányzat) 2012. június 29-én vállalkozási szerződést kötött (a továbbiakban: Szerződés), amelynek tárgya volt többek között az A. ... szám alatti iskola energiahatékonysági felújítása (zsaluzás és állványozás; vakolás és rabicolás; asztalosszerkezet elhelyezés; szigetelés; energetika). A felperes az említett munkák elvégzéséhez kapcsolódóan a T. Kft.-vel (a továbbiakban: Alvállalkozó) 2012. július 25-én alvállalkozási szerződést (a továbbiakban: Alvállalkozási Szerződés) kötött, és ehhez kapcsolódóan az Alvállalkozó által kibocsátott LJ9SA8612727 (a továbbiakban: Számla I.) és LJ9SA8612724 (a továbbiakban: Számla II.) számú számlákban szereplő áfa összegeket a 2012. szeptember hónapra vonatkozó áfa bevallásában visszaigényelhető adóként szerepeltette.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél általános forgalmi adó adónemben a 2012. 09.01- 2012. 09.30. közötti időszakra vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzés folytatott le, és határozatával a felperes terhére összesen 6.160.000 forint, teljes egészében jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után 3.080.000 forint adóbírságot szabott ki.
- [3] A fellebbezést követően az alperes 2139603015 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot - annak jogszerűségére tekintettel - helybenhagyta.
- [4] Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság helyesen járt el akkor, amikor azt állapította meg, hogy az Alvállalkozótól befogadott Számla I-ben foglalt gazdasági események - így a térburkolás, illetve a szegélykőlerakás - nem valósultak meg. Ezt támasztotta alá az, hogy e munkálatok elvégzései nem tartoztak a Szerződésben meghatározott feladatok (felvállalt energetikai munkák) körébe.
- [5] Álláspontja szerint szintén jogszerűen tagadta meg a Számla II.-ben feltüntetett áfa visszaigénylését a felperestől az elsőfokú adóhatóság. Egyrészt a Számla II.-ben foglalt szolgáltatások egy része tekintetében - festés, dryvit rendszer kiépítés - nem valósultak meg a gazdasági események, mivel ezek sem tartoztak a felperes által a Szerződésben felvállalt munkálatok körébe.
- [6] Másrészt a Számla II.-ben foglalt további szolgáltatások - hőszigetelési munkák - bár megvalósultak, azonban nem a számlában szereplő felek között. Álláspontja szerint az alábbi objektív körülmények támasztották alá, hogy a felperesnek tudomással kellett arról bírnia, hogy adókiírással irányuló ügylet részese volt:
- az érintett felek egyike sem tudott teljes körűen nyilatkozni arról, hogy ki teljesítette pontosan a Számla II.-ben foglalt szolgáltatásokat

- a Számla I-en és Számla II-ön - a helyesbítő számla kiállítását megelőzően -, illetve a Szerződésben és a teljesítési igazolásokon is az A. szerepelt a teljesítés helyeként, azonban e szám alatt nem a számlákon szereplő iskola, hanem az Integrált Térségi Szociális Szolgáltató Központ található
- a Szerződés szerint a felperes csak a gépészeti munkák és a nyílászárók cseréjéhez vehetett volna igénybe alvállalkozót, a szigetelési, festési, dryvit rendszer kiépítéséhez nem volt jogosult erre
- M. Gy. a-i polgármester (a továbbiakban: Polgármester) nyilatkozata szerint a ... szám alatt található iskola bővítésére és felújítására egy másik pályázat kapcsán a D. Kft.-vel szerződtek, a Szerződés szerint a felperes feladata az iskola vonatkozásában annak energia hatékonysági munkálatainak elvégzése volt
- a becsatolt építési naplóban csak - és mindössze a 2012. július 2-szeptember 7. időszakra - a homlokzati hőszigetelési munkák elvégzésére voltak bejegyzések, azonban nem volt megállapítható, hogy kik végezték el azt
- nem volt igazolt az sem, hogy az Alvállalkozó által megnevezett alvállalkozónak a szolgáltatások teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételei rendelkezésekre álltak volna
- nem volt igazolt a számlákon - így a Számla II-ön sem - szereplő ellenérték pénzügyi kiegyenlítése sem, mivel azokon minden esetben a fizetés módjaként átutalás szerepelt, azonban a bankszámla forgalmi adatok alapján átutalásra, pénzmozgásra a felperes és az Alvállalkozó között nem került sor

A kereseti kérelem

- [7] A felperes az alperesi határozattal szemben előterjesztett keresetlevelében sérelmezte, hogy az alperes nem vette figyelembe az Alvállalkozó, és az Alvállalkozó alvállalkozójának, a Ny. Kft. (a továbbiakban: Alvállalkozó II.) munkavállalóinak nyilatkozatait, amelyek egyértelműen igazolták e társaságok munkavégzését. Elismerte azt, hogy a teljesítési cím a számlákon tévesen szerepelt, viszont azokat a jegyzőkönyv átvételét követően helyesbítette.
- [8] Álláspontja szerint a fizetési mód különbözése nem szolgálhatott volna az adólevonási jogának korlátozására, és az alperes egyébként sem bizonyította objektív körülményekkel alátámasztva, hogy a számlákban foglalt gazdasági események nem közte és az Alvállalkozó között valósultak meg.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az indokolásában foglaltak szerint bár a közbeszerzési eljárás szabályainak megsértése az ügy érdemére nem

hatott ki, azonban a Számla I. tekintetében - a Szerződésben foglaltakra, az ahhoz kapcsolódó ütemezési tervben meghatározottakra tekintettel, valamint a Polgármester nyilatkozatai alapján - megállapítható volt, hogy az abban foglalt gazdasági esemény nem valósult meg, ugyanis a felperes az Önkormányzattal sem térburkolásra, sem szegélykőlerakásra nem kötött szerződést és annak kivitelezését sem vállalta.

- [10] A Számla II. vonatkozásában is megállapította, hogy a Számla I-gyel kapcsolatban megfogalmazott indokok miatt az abban feltüntetett szolgáltatások közül a dryvit rendszer kiépítés és festés esetében sem valósult meg gazdasági esemény.
- [11] Bár indokolása szerint már e körülmények is megalapoznák a Számla II. vonatkozásában is az adólevonási jog megtagadását, mivel részlegesen helytálló adatokat tartalmazó számlára nem lehet adólevonási jogot alapozni, viszont rámutatott még arra is, hogy a hőszigetelési munkák tekintetében a gazdasági esemény - az érvényes, a Számla II-ben foglaltak alapul szolgáló jogviszony hiányában - nem a felperes és az Alvállalkozó között valósult meg. A felperes a Számla II-ben a teljesítés helyét ...-re helyesbítette, azonban az ennek alapjául szolgáló jogviszonyban, az Alvállalkozási Szerződésben a teljesítés helyét nem módosították a felek.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben kérte annak hatályon kívül helyezését a kereseti kérelmében foglaltak helyt adása mellett. Felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet rendelkezéseit - az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§-a, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 4.§ (1) bekezdése, a 163.§ (1) bekezdése és 206.§-a, illetve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: HÉA Irányelv) 168. cikke megjelölése mellett - több szempontból is jogszabálysértőnek találta.
- [13] A felperes sérelmezte, hogy az alperes az Alvállalkozó és az Alvállalkozó II. által elkövetett mulasztásokra alapította vonatkozásában a megállapításokat, és jogszerűtlenül nem vette figyelembe azon munkavállalóknak a nyilatkozatait, amelyek egyértelműen igazolták a számlákban foglalt gazdasági események elvégzését. Indokolatlannak tartotta Horváth Jánosnak, az Alvállalkozó ügyvezetőjének a tanúkenti meghallgatásának mellőzését is, ugyanis ő nyilatkozhatott volna a számlákban foglalt gazdasági eseményekkel kapcsolatban.

- [14] A közbeszerzéssel kapcsolatos alperesi megállapításokat szintén vitatta, mivel álláspontja szerint a Szerződés megkötését követően került olyan helyzetbe, hogy alvállalkozókat kellett igénybe vennie a határidők megtartása végett. Másrészt a közbeszerzésre vonatkozó jogszabály megsértése nem lehetett volna kihatással az adólevonási jogának gyakorlására.
- [15] Véleménye szerint a teljesítési helynek Számla II-ben és az Alvállalkozási Szerződésben való eltérése nem eredményezhette az adólevonási jogának korlátozását, mivel az adólevonási jogot a gazdasági eseményt hitelesen tanúsító számla birtoklása, és nem az Alvállalkozási Szerződés módosítása keletkeztette. Álláspontja szerint az sem lehetett volna az adólevonási jog megtagadásának oka, hogy - tekintettel az Európai Unió Bíróságának C-392/09. számú ügyben hozott ítéletére, a C-14/83. számú ügyben hozott ítéletére, valamint a KGD2013.49.-re - teljesítési igazolást nem csatolt.
- [16] Érvelése szerint azért kötött több alvállalkozóval szerződést hasonló tevékenységek elvégzésére, mert az Önkormányzattal 7 intézményben vállalt fel komplex munkavégzést, ahol szintén hasonló szolgáltatásokat kellett nyújtania. Ezek alapján pedig valamennyi munkához a kapcsolódó járulékos és szükséges munkálatokat is el kellett végeznie az épületek rendeltetésszerű használatához. Így fordulhatott elő szerinte az is, hogy lehettek olyan munkafázisok, amelyeket az alvállalkozási szerződések tartalmaztak, de a Szerződés nem.
- [17] Felülvizsgálati kérelmében hivatkozott még arra, hogy az adólevonási jogát csak akkor tagadhatta volna meg az alperes, ha objektív körülmények alapján bizonyította volna, hogy tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy adókiírátszásban vett részt. E körben hivatkozott az Európai Unió Bíróságának a C-324/11. számú ügyben (a továbbiakban: Tóth ügy) hozott ítéletére.
- [18] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében -amelyben a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte - továbbra is azt az álláspontot képviselte, hogy a Számla I-ben szereplő gazdasági események nem valósultak meg, a Számla II-ben foglalt hőszigetelési munkák vonatkozásában pedig nem volt igazolt, hogy azokat az Alvállalkozó végezte volna el.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül.
- [20] Jelen ügyben a Kúriának abban a kérdésben kellett határoznia, hogy az adóhatóság jogszerűen tagadta-e meg a felperestől az adólevonási

jogának gyakorlását a Számla I-ben és a Számla II-ben foglalt áfa összegek tekintetében.

- [21] A Kúria mindenekelőtt rámutat arra, hogy a felperesnek a közbeszerzési jogszabályok megsértésének a terhére való értékelésére hivatkozása nem bírt relevanciával. Az elsőfokú bíróság ugyanis jogerős ítéletének indokolásában is kifejtette - és ezen álláspontot a Kúria is elfogadta -, hogy e körben egyetértett azon felperesi állásponttal, amely szerint e körülmény önmagában nem szolgálhatott a felperes adólevonási jogának korlátozására.
- [22] Ezt követően a Kúria először az elsőfokú bíróságnak a Számla I. vonatkozásában tett megállapításait vizsgálta. E számla tekintetében teljes körűen osztotta a jogerős ítélet indokolásában foglaltakat.
- [23] Az áfa rendszerben az adóalanyoknak azon joga - HÉa Irányelv 168. cikkének, valamint az ezzel azonos tartalmú Áfa tv., 120.§-ának rendelkezései alapján -, hogy az általuk fizetendő adóból levonják az általuk beszerzett terméket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett HÉA rendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonás joga főszabály szerint nem korlátozható. (az Európai Unió Bíróságának a C-80/11. és C-124/11. egyesített ügyekben hozott ítélet 38-40. pontjai és Tóth ügy 23-24. pontjai)
- [24] A fentiek alapján bár az adólevonási jog az áfa rendszer alapelvét képezi, azonban jelen ügyben az elsőfokú bíróság helytállóan fogadta el a Számla I. tekintetében az alperesi határozatban foglaltakat. Helyesen állapította meg ugyanis az elsőfokú bíróság, hogy a Számla I-ben foglalt gazdasági esemény nem valósult meg. Ennek hiányát pedig - az iratokból megállapíthatóan - több szempont is alátámasztotta.
- [25] Egyrészt mind a Szerződésből és annak mellékleteiből (pénzügyi ütemezés, műszaki ütemterv), mind a felperes által az Önkormányzat részére kiállított teljesítési igazolásokból, illetve Polgármester nyilatkozatából is megállapítható volt, hogy a felperes által elvégzendő szolgáltatások körét az energiahatékonysági felújítások - zsuzálás és állványozás; vakolás és rabricolás; asztalosszerkezet elhelyezés; szigetelés (homlokzati hőszigetelés; nyílászáró-csere, fűtőkorszerűsítés földémszigetelés); energetika - képezték, a Számla I-ben megnevezett szegélykőlerakás és a térburkolás azonban nem.
- [26] Másrészt az ügy irataiból az is kitűnt, hogy az iskola bővítésére, felújítására vonatkozó munkálatok elvégzésére nem a felperessel, hanem egy másik gazdasági társasággal, a D. Kft.-vel kötött az Önkormányzat - egy másik pályázat keretében - szerződést.

- [27] A Számla I. vonatkozásában rámutat arra is a Kúria, hogy helytelen volt a felperes azon - így a Tóth ügyre való - hivatkozása, hogy az alperesnek objektív körülményekkel kellett volna alátámasztania, hogy adókiírátszásban vett részt. A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében (a továbbiakban: Kollégiumi Vélemény) részletesen kifejtette, hogy amennyiben a számlában szereplő gazdasági esemény a valóságban nem történt meg, akkor arra adólevonási jog nem alapítható, és az adóhatóságnak az adózó tudattartalmát - így az objektív körülményeket - a vizsgált ügylet/számla tekintetében nem szükséges vizsgálnia. Az előbbiek vizsgálatára azért nincs szükség ebben az esetben, mivel a gazdasági esemény hiányáról a felek tudomással bírtak, azaz szándékos magatartásuk okán értelmezhetetlen és szükségtelen a tudattartalom vizsgálatának követelménye.
- [28] A Kúria a Számla II. vonatkozásában szintén osztotta az elsőfokú bíróság álláspontját, amely szerint e számla vonatkozásában sem gyakorolhatta a felperes az adólevonási jogát. Az ennek alapjául szolgáló indokolással viszont részben nem értett egyet.
- [29] A Jogerős ítélet indokolásából azt tűnt ki, hogy az elsőfokú bíróság e számla vonatkozásában is megállapította a gazdasági esemény hiányát a számlán szereplő több szolgáltatás tekintetében is, és utalt arra is, hogy nem lehet részlegesen helytálló adatokat tartalmazó számlára adólevonási jogot alapítani. Azonban ennek ellenére a fennmaradt szolgáltatások tekintetében - például a hőszigetelésnél - vizsgálta a felperes tudattartalmát, e körben az objektív körülmények értékelésébe kezdett. Erre azonban az elsőfokú bíróságnak nem lett volna lehetősége, illetve kötelezettsége sem volt.
- [30] A Kúria rámutat arra, hogy sem a jelenleg hatályos héa/áfarendszer, sem a Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény nem ismeri a részhiteles számla fogalmát, ezért az előzetesen felszámított adó levonása alapjául szolgáló számlának teljes egészében hitelesnek kell lennie. Csak az ilyen számla alapján gyakorolhatja adólevonási jogát az adóalany. Ha a számla bármely adata valótlan, az a számla hiteltelenségéhez vezet, mely esetben adólevonási jog nem gyakorolható. (Kfv.III.35.701/2015/5.; BH.2008.201.)
- [31] A Számla II.-ben feltüntetett szolgáltatások egy része - festések - a [24] és [25] bekezdésekben már részletezett körülmények miatt szintén nem történt meg, azaz ezen gazdasági események a valóságban nem valósultak meg. Ennek következtében - a [29] bekezdésben is kifejtettekre tekintettel - nem gyakorolhatta a felperes az adólevonási jogát a Számla II. tekintetében sem.
- [32] Egyebekben a Kúria utal arra, hogy amennyiben az elsőfokú

bíróságnak vizsgálnia kellett volna a Számla II. vonatkozásában a felperes tudattartalmát, akkor nem lett volna elegendő mindössze egyetlen, a teljesítési helynek a helyesbített számlában és az Alvállalkozási Szerződésben való eltérőségére alapítania azt a megállapítását, hogy gazdasági esemény nem a számlában szereplő felek között valósult meg, a felperes pedig adókijátszásban vett volna részt. A felperesnek ugyanis az alperesi határozatban felsorolt- és a [6] bekezdésben is nevesített - objektív körülmények komplex vizsgálata alapján kellett volna határoznia arról, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszásban vesz részt. A már említett Kollégiumi Véleményben megfogalmazottak szerint is az alperesi határozat jogszerűsége több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapozva valósulhat meg.

[33] Végül a Kúria nem értett egyet a felperes tanúmeghallgatás elmaradását illetően megfogalmazott aggályaival sem. Az elsőfokú bíróság ezzel kapcsolatban is megfelelő indokát adta annak, hogy miért tartja sürgősszerűnek azon személy tanúként történő meghallgatását, aki az adóhatósági eljárásban már nyilatkozatot tett. Mindezen felül a tényállás az említett tanú meghallgatása nélkül is tisztázható volt, az újabb meghallgatás sürgősszerű bizonyítást jelentett volna.

[34] A fentiekre tekintettel a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetének elutasításakor jogszerűen döntött. Mindezek alapján pedig a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdésében foglaltak szerint - az indokolás kiegészítésével - hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[35] *A részletes számla fogalmát az áfa rendszere nem ismeri, ezért az alapján az adóalany az adólevonási jogát nem gyakorolhatja.*

Záró rész

[36] A pereszes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pereszes alperes felülvizsgálati perkieltségének megfizetésére.

[37] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felperes a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles.

[38] 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 a 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.

Budapest, 2016. október 13.

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