

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.113/2016/9. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Hajdú György ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Ovárdics János jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. november 04. napján kelt 12.K.32.617/2014/26. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.617/2014/26. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részeit, továbbá a perköltségre és az illetékre vonatkozó rendelkezéseit hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 500.000 (azaz ötszázezer) forint elsőfokú és 250.000 (azaz kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.500.00 (azaz egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2007.-2009. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, összes adónemre kiterjedő ellenőrzésének eredményeként a 2014. február 26. napján kelt 2511707636 számú határozatával a felperest társasági adó (tao), általános forgalmi adó (áfa) és társasvállalkozások különadója adónemekben adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2014. június 18. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot - az adóbírság összegének csökkentésével - helybenhagyta.
- [3] Döntése az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ a)-b) pontjai, 127.§ (1) bekezdés a)-b) pontjai, 142.§ (1) bekezdés b) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166.§ (2) bekezdés, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései rendelkezésein alapult.
- [4] Indokolása szerint a vizsgált időszakban adózó alvállalkozója volt a R.-T. Kft., az A.-B. Kft. és a B&B Banovics 2001. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátók). A felperes e számlakibocsátók számláit a szállítások megnevezésű költséghelyekre könyvelte, az M6 autópálya építéséhez számolta el, nettó összegükkel adózás előtti eredményét csökkentette, áfa tartalmukat levonásba helyezte és visszaigényelte.
- [5] A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az adóhatóság azt állapította meg, hogy mindhárom számlakibocsátó számláiban feltüntetett, elvégzett számlatartalmak építőipari főtevékenységhez kapcsolódtak, ezért adózásuk meg kell, hogy egyezzen azok fordított adózásával. A számlakibocsátóknak számláikat áfa tartalom nélkül kellett volna kiállítani, vagy arra történő utalással, hogy az azokon feltüntetett gazdasági esemény fordított adózás hatálya alá tartozó. Adózót e számlák alapján az Áfa tv. 120.§ a) pontjára alapítottan ezért adólevonási jog nem illeti meg. Ugyanakkor adólevonásra jogosulttá válik az Áfa tv. 120.§ b) pontja alapján. Az alperes szerint a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.411/2010/14. számú ítéletében (a továbbiakban: LB ítélet) foglaltaknak megfelel a döntés, mert adózó a számlák alapján nincsen kétszeresen adóztatva. A téves számlázás az adózót a jogkövetkezmények alól nem mentesíti, a számlák helyesbítését pedig az eljárás során, elévülési időben kezdeményezhette volna. Az alperes a fordított áfa-hoz kapcsolódóan az adózó terhére megállapított adóbírság mértékét az Art. 171.§ (1) bekezdése alapján méltányosan 50%-ról 30%-ra mérsékelte.

A kereseti kérelem

- [6] A felperes keresetében a határozatok megváltoztatását és fizetési kötelezettségei törlését, illetve hatályon kívül helyezésüket és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését, harmadlagosan a szankciók törlését vagy mérsékelését kérte.
- [7] Álláspontja szerint az adóhatóság (egyebek mellett) a számlakibocsátók számlái körében megsértette az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdéseiben rögzített tényállás tisztázási kötelezettségét, a meglévő adatokból okszerűtlenül minősítette az érintett számlákat a fordított adózás alá tartozóknak. A szállítási tevékenységeket az alperes tévesen járulékosnak minősítette, figyelmen kívül hagyva annak tényét, hogy a számlakibocsátók az egyenes adózás szerint kiállított számlák esetében termékek (föld, zúzott kő) értékesítéséhez vagy más vállalkozók által végzett földmunkákhoz kapcsolódóan szállítási szolgáltatást nyújtottak, illetve olyan eszközöket (munkagépeket) szállítottak, amelyekkel más adóalanyok dolgoztak. A keretszerződések, tárgyalási jegyzőkönyvek és mellékletek keresetét támasztják alá, az alvállalkozók többféle osztható szolgáltatásra vállalkoztak. Hivatkozott a LB ítéletre, és az annak alapján kibocsátott, 12/2011/ÜTF. számú NAV elnöki körlevélre is.

Elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság a másodfokú határozatot részben - a fordított adózással minősített jogügyletekre vonatkozó megállapítások és jogkövetkezmények körében - hatályon kívül helyezte és alperest e tárgykörben új eljárásra kötelezte, amelyet meghaladóan a keresetet elutasította.
- [9] Indokolása szerint (egyebek mellett) az adóhatóság a számlakibocsátókra vonatkozóan a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét teljesítette, az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontja helytálló értelmezésével és alkalmazásával döntött akként, hogy a vitatott számlákban megjelölt gazdasági tevékenységek a fordított adózás hatálya alá tartoznak.
- [10] Az elsőfokú bíróság ugyanakkor az EBH2011.2378. számon közzétett LB ítélet alapján azt állapította meg, az alperes csak hivatkozott arra, hogy a felperes adólevonási jogát nem korlátozta, a gyakorlatban azonban nem teremtette meg annak a lehetőségét. Megállapította, hogy számlahelyesbítésre való hatósági felhívást tartalmazó jogszabályhelyet a felperes sem tudott megnevezni, e felhívás elmaradása pedig „nem súlyos, érdemi” eljárási hiba. A revízió fordított adózásra vonatkozó álláspontjának ismeretében pedig a felperes maga is intézkedhetett volna a reparáció iránt. Az új eljárás során az alperesnek - figyelemmel az LB ítéletben foglaltakra, meghatározott feltételek teljesítettsége esetén - az áfa levonási jog gyakorolását a felperes részére „gyakorolhatóvá kell tenni”.

Felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] Az alperes felülvizsgálati kérelmet, annak ismeretében a felperes ellenkérelmet, továbbá csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.
- [12] Az alperes felülvizsgálati kérelmében csak és kizáróan az elsőfokú ítélet rendelkező részének a hatályon kívül helyező és az új eljárásra kötelező rendelkezését, az indokolásának a fordított adózással kapcsolatos tárgykörből a hatályon kívül helyezést megalapozó részét támadta, és elsődlegesen e részek hatályon kívül helyezését és a kereset teljes körű elutasítását, másodlagosan a hatályon kívül helyezéseket és e tárgykörben az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [13] Az alperes felülvizsgálati kérelmében ismertette a három számlakibocsátóra vonatkozó hatósági megállapításokat, továbbá a vonatkozó elsőfokú ítéletrészt, és egyetértett az elsőfokú bírósággal abban, hogy a fordított adózással érintett számlákra vonatkozóan tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette, továbbá hogy a számlákban foglalt gazdasági tevékenységek a fordított adózás hatálya alatt állnak.
- [14] Nem értett azonban egyet az elsőfokú bíróságnak az ítélet hatályon kívül helyezését eredményező megállapításaival. Elsődlegesen hangsúlyozta, hogy az LB ítéletben rögzített, illetve jelen perben megállapított tényállás nem azonos. Az elvi határozattal elbírált ügyben az LB szerint az adózót kétszeresen „büntette” az adóhatóság: mert megállapította egyrészt, hogy a befogadott - a fordított adózás szabályai helyett - egyenes adózással kibocsátott számla tartalmában helytelen, mert előzetesen felszámított adót tartalmazott, amelyet ezért az adózó nem helyezhet levonásba, másrészt azt rögzítette, hogy a fordított adózás miatt ugyanakkor fel is kell számítani az adót; a fordított adózásnak megfelelő számlával az adózó azonban nem rendelkezett, így a már felszámított adó mellett levonható adót nem szerepeltethet. Kizárólag ez utóbbi mozzanatot minősítette a LB jogszabálysértőnek, azaz azt, hogy a fordított adó felszámítása mellett az adózó a levonási jogával nem élhetett.
- [15] Jelen esetben az adóhatóság mind a három számlakibocsátó vonatkozásában már eleve csak az egyenes adózású számlák után zárta ki az adólevonást, a fordított adózásra tekintettel felszámított adó levonását már megengedte, ezért csupán egyszeres áfa megállapítást tett. Mindez megfelel a LB elvi döntésének és az EUB-i döntések alapján kialakult joggyakorlatnak is.
- [16] A felperes jobbtudomása ellenére - még az elévülési idő előtt és a reparáció reális esélyével - meg sem kísérelt gondoskodni arról, hogy rendelkezésére álljanak az adólevonási jog gyakorlásához szükséges, megfelelő tartalmú számlák. Már az

ellenőrzési jegyzőkönyvből tudomással bírt a hatóság által megállapított tényállásról, kérhetett volna a számlakibocsátóktól számlahelyesbítéseket. Az, hogy e lehetőséggel élt-e avagy sem, az ő érdekkörében felmerülő körülmény, amely az alperesre nem hárítható át. A hatályon kívül helyezést előíró elsőfokú bírósági rendelkezés, illetve annak indokai tehát nem megfelelőek.

- [17] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az alperes felülvizsgálati kérelmével támadott jogerős ítéletrész hatályában fenntartását kérte.
- [18] A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét a Kúria 8. sorszámú végzésével elutasította.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [20] Elsődlegesen rögzíti a Kúria, hogy a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény - Pp. - 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002.490., KGD2002.626). Az alperes felülvizsgálati kérelmet csak és kizáróan az adólevonási jog korlátozása tárgykörben terjesztette elő, azon elsőfokú bírósági megállapításra, amely az EBH 2011.2378 számú döntésben foglaltakra figyelemmel a hatályon kívül helyező rendelkezést eredményezte. A felperes felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, az alperes pedig nem támadta felülvizsgálati kérelmében a keresetet elutasító ítéletrészeket, közöttük azt, amelyben megállapította az elsőfokú bíróság, hogy: „anyagi jogi szempontból helyes volt az adóhatóság megállapítása a jogügyletek fordított adózási mechanizmus alá sorolása tekintetében”, így a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem érintett részeit - jogszabályi lehetőség hiányában - a Kúria érdemben nem vizsgálhatta felül.
- [21] A felülvizsgálati kérelemmel nem támadott jogerős ítéletrész szerint a számlakibocsátók által végzett gazdasági tevékenységek a fordított adózás (Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pont) alá tartoznak. Azok a számlák tehát, amelyeket a számlakibocsátók a részükről teljesített szolgáltatások után állítottak ki, az Áfa tv. 142.§ (7) bekezdésébe ütköző adattartalmúak: a fordított adózás szabályai helyett egyenes adózással kibocsátottak, adótartalmukban nem megfelelőek, mert áfa-t tartalmaznak annak ellenére, hogy abban áthárított adó nem szerepelhetne. Az alperes helytállóan állapította meg, hogy a jogsértő módon kiállított számlákra adólevonási jog nem alapítható, e számlák áfa tartalmát a felperes nem helyezhette volna levonásba.
- [22] A Kúria vizsgálta, hogy az EBH2011. 2378. számú döntésben foglalt, annak alapjául szolgált azon megállapítás, hogy: „az

alperes lényegében, tartalmát tekintve tartozatlan adó megfizetésére kötelezte az általa sem vitatottan jogszabályi rendelkezések téves értelmezése alapján eljáró adózót akkor, amikor terhére - a fordított adózás miatt - nemcsak adófizetési kötelezettséget írt elő, hanem a levonható áfa tekintetében is adókülönbözetet állapított meg.", a jelen perben is megállapítható-e.

- [23] A Kúria a rendelkezésre álló jegyzőkönyvből, az első- és másodfokú határozatból azt állapította meg, hogy az alperes a fordított adózás miatti levonható áfa tekintetében adókülönbözetet a felperes terhére nem állapított meg, ezt a felperes sem állította. Az EBH2011. 2378. számú döntésében vizsgált jogügylet nem tény- és jogazonos a jelen perben tárgyalt adóüggyel, ezért arra az elsőfokú bíróság analóg ügyként nem hivatkozhatott volna, és a hatályon kívül helyező rendelkezését nem alapozhatta volna. A jegyzőkönyv és a határozatok is tartalmazzák minden egyes számlakibocsátóval kapcsolatos tételnél, hogy az adóhatóság csak és kizáróan az „egyenes adós” számlák után nem engedte az adólevonást, és felperesnek a fordított adózásból eredő levonási jogának érvényesítése fennáll. E joggyakorlás jogszerű feltételeinek megteremtése, és e jog törvényes gyakorolhatósága a felperesnek biztosított volt, abban a hatóság nem akadályozta, nem korlátozta, annak elmulasztása az adózó saját terhe, mulasztása jogkövetkezményeit viselni köteles.
- [24] Mindezek folytán a Kúria a felülvizsgálati kérelem keretei között - mivel az elsőfokú bíróság hatályon kívül helyező rendelkezésének a perbeli ügyre részéről tévesen alkalmazott LB ítéleten kívül más indoka nem volt - a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részeit, továbbá a perköltségre és az illetékre vonatkozó rendelkezéseit a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [25] Saját mulasztása jogkövetkezményeit az adózó viseli.

Záró rész

- [26] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [27] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39.§

(1) bekezdése, 42.§ (1) bekezdés a) pontja, 50.§-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.

, 2016. október 27.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró