

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.165/2018/10.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Stefanicsik Márta előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Tomasovszky Csilla
ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Sipeki Gergely
jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017.

december 12.napján kelt 7.K.27.443/2017/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.443/2017/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.043.700 (azaz egymillió-negyvenháromezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesi társaság 2011. november 8. napján kezdte meg működését, főtevékenysége lakó- és nem lakó épület építése.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. november 8. napjától 2011. december 31. napjáig terjedő időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amely alapján meghozott határozatot az alperes 2016. március 30-án jogerőre emelkedett határozatával megsemmisítette, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasította. A megismételt eljárásban az elsőfokú hatóság a 2016. október 24-én kelt határozatával a felperest 2011. december 5-31. időszakra 11.154.000 Ft adókülönbözet, 5.289.100 Ft adóbírság és 2.498.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [3] Megállapításait az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdésére, 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 147. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 170. § (2) bekezdésére és 178. § 3. pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére és 165. § (2) bekezdésére alapította.
- [4] Rögzítette, hogy az adózó kizárólagos megrendelője a G. Kft. (a továbbiakban: fővállalkozó) volt, a közöttük 2011. november 11. napján létrejött együttműködési megállapodás szerint a fővállalkozó valamennyi általa elnyert munkát kiajánlja a felperes felé, akivel - ha azt elfogadja - szerződést köt, részére folyamatosan biztosítja a tulajdonában lévő összes gépparkot, anyagot, bérelt gépeket és kézi szerszámokat, és a felperest minden megrendelés és pályázat esetén alvállalkozóként nevesíteni köteles.
- [5] A felperes kizárólagos alvállalkozója a vizsgált időszakban a festés-üvegezés fő tevékenységi körű Q. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó) volt, amely 2007-ben kezdte meg működését, ügyvezetője a vizsgált időszakban teljes munkaidőben festő-mázoló munkakörben állt alkalmazásban különböző társaságoknál. A számlakibocsátó 2011. áprilisát követően gazdasági tevékenységet nem végzett, 2013-ban felszámolás alá került, és azóta megszűnt. A mérlege negatív értékű saját tőkét mutatott, a követelések és kötelezettségek magas értéke azt támasztotta alá, hogy a megrendelők nem fizették meg tartozásaikat, illetve a társaság sem fizette ki szállítóit. Működése alatt egy titkárnő és egy kőműves munkakörben foglalkoztatott munkavállalója volt. Ügyvezetője az általa vezetett társaság nevében kiállított számlák szerinti munkákról érdemi információt meghallgatása során nem tudott nyújtani.
- [6] Az ellenőrzés megállapította a rendelkezésre álló bizonylatok alapján, hogy a felperes ugyanazon szolgáltatásokról állította

ki a számlákat a fővállalkozó felé, mint amely számlakibocsátóktól a számlákat befogadta. Ezek a Sándorfalvi úti regionális hulladéklerakó telepen feljáró út építése, a MOL üzemi út felújítás-karbantartás, a szegedi illegális lerakatok felszámolása (három meghatározott területen), és a Zákányszék, Rúzsza hulladékudvarok - bekötőút felújítása megnevezéssel kerültek kiállításra.

- [7] A rendelkezésre álló bizonylatok szerint az adott munkákra a számlakibocsátó szintén alvállalkozókat vett igénybe: a D.Zs. Kft.-t és a Sz. Kft.-t, amelyek részére az O.K. Kft. állított ki számlát, a Sz. Kft. esetében a D. P. Kft. közbeiktatásával. Ezen társaságok ténylegesen tevékenységet nem végeztek, és a számlázási lánc első tagja, az O. K. Kft. adókötelezettségének sem tett eleget. A fővállalkozó a C. Zrt. és a Sz. K. N. Kft. részére számlázta tovább a vitatott, felperes által továbbszámlázott munkálatokat.
- [8] Az adóhatóság a számlázási láncolat valamennyi tagjánál lefolytatott ellenőrzés anyaga, a nyilvántartások vizsgálata, és a gépkezelő munkavállalók nyilatkozata alapján megállapította, hogy a felperes által befogadott számlák tartalmilag hiteltelenek, mert alvállalkozója nem rendelkezett a teljesítéshez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel, másrészt pedig a felperes maga is részt vett a munkálatok elvégzésében, így nyilvánvalóan tudomással volt alvállalkozója teljesítőképességének hiányáról. A felperes ezért a számlakibocsátó által kiállított számlák áfa-tartalmát 10.436.937 Ft összeg erejéig nem helyezheti levonásba.
- [9] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. március 20. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítésével helybenhagyta. A Zákányszék-Rúzsza hulladékudvarok bekötő útjainak felújítása során végzett munkával kapcsolatban rögzítette, hogy a szállítólevelek tanúsága szerint 2011. december 19. és 20. napján rendszámú gépkocsi a fővállalkozó tulajdonában volt, azt bérbe nem adta, így megállapítható, hogy a fővállalkozó szállította az aprított követ a ruzsai hulladékudvarba, amely kizárja a számlakibocsátó szerződészerű teljesítését.
- [10] Az adóhatóságnak a fővállalkozónál 2011. október-december hónapokra lefolytatott bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján meghozott 2016. november 2. napján kelt határozatával szemben előterjesztett keresetet az elsőfokú bíróság 2017. május 9. napján kelt 7.K.27.069/2017/10. számú ítéletével elutasította. Az elutasító döntést a Kúria a 2017. december 14. napján kelt Kfv.V.35.543/2017/3. számú ítéletével hatályában fenntartotta. A perben megállapítást nyert, hogy a felperesi társaság alvállalkozói így, a számlakibocsátó az elvállalt munka teljesítésére nem volt képes, tárgyi eszközökkel kizárólag a fővállalkozó rendelkezett, és a fővállalkozó, valamint a

számlakibocsátó között létrejött gépbérleti szerződés ténylegesen nem valósult meg.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [11] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú hatóság új eljárás lefolytatására történő utasítását kérte.
- [12] Előadta, hogy a fővállalkozó a számlakibocsátó részére a munkagépeket a kezelőszemélyzettel együtt bérbe adta, a gépkezelőknek az utasításokat számlakibocsátó ügyvezetője adta, a munka átvételét és a teljesítés igazolását M. I. végezte. Az adóhatóság elmulasztotta tisztázni, a munka irányítását végző személyét, illetve hogy ki adta a teljesítésigazolást, és ki vette át a munkát. A MOL üzemi út felújításával kapcsolatban hivatkozott arra, hogy a bérleti szerződés alapján a számlakibocsátó a bérelt 5 munkavállalóval végezte a munkát, ezt nem befolyásolja, hogy más társaság munkavállalói is dolgoztak az adott helyszínen. A többi munkavégzési helyszínnel kapcsolatban is ugyanezeket állította, és sérelmezte, hogy az adóhatóság megsértette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (1), (3), (7) bekezdésének, 97. § (3), (4) és (6) bekezdésének rendelkezéseit.
- [13] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

Az elsőfokú ítélet

- [14] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [15] Indokolásában az egyes munkavégzési helyekre vonatkozó bizonyítékokat összességükben értékelte, összevetette az adóhatósági eljárás és a közigazgatási perek során beszerzett bizonyítékokkal, és azt állapította meg, hogy a számlázási láncolatban résztvevő társaságok a felperes részére történő teljesítéshez személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek, érdemben a munkavégzésről képviselőik nem tudtak nyilatkozni, a számlák szerint a teljesítés dátuma a társaságok által kiállított számlákon egyre későbbi. A számlakibocsátó a felperes részére történő teljesítéshez személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, a fővállalkozó részére a vizsgált időszakban gép- és gépkezelő bérletről számlát nem állított ki, a társaság így nem rendelkezett tárgyi és személyi feltételekkel a munka elvégzéséhez. Kitért az elsőfokú bíróság a gépjárművel kapcsolatos okirati bizonyítékokra, és megállapította, hogy a ruzsai hulladékudvar bekötő útjának felújítása során végzett munkában a felperes is részt vett, így az alvállalkozója által

kiállított számla hitelesnek nem tekinthető.

- [16] Értékelte az elsőfokú bíróság a felperes indítványára meghallgatott tanúk vallomását, és megállapította, hogy azok nem alkalmasak az adóhatóság által megállapított tényállás megdöntésére, mert a tanúk a gazdasági események pontos tartalmáról nem is tudtak.
- [17] Hangsúlyozta, hogy a felperes törvényes képviselőjének az adóhatósági meghallgatása szerint a teljes elvállalt munkát átadta a számlakibocsátónak, így a perben alaptalanul hivatkozott arra, hogy mintegy 10% mértékben a munkát saját maga teljesítette. Az elsőfokú bíróság a bizonyítás eredménye alapján megállapítása szerint a felperes tudott arról, hogy az alvállalkozója nem képes a teljesítésre, így az adólevonás joga az adókijátszásban történő közreműködése miatt nem illeti meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú ítélet megváltoztatását, a keresettel támadott közigazgatási határozat - elsőfokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [19] Állította, hogy az elsőfokú ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését és 221. §-át, sérült továbbá az Art. 1.§ (1), (3), (7) bekezdése, 97. § (3), (4), (6) bekezdése, mert az elsőfokú bíróság téves tényállást állapított meg, téves jogi minősítést végzett, és ítélete ellentmondásos, okszerűtlen indokolást tartalmaz, részben iratellenes, az elfogadott bizonyítékoknak is ellentmond, ezért megalapozatlan.
- [20] Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a későbbi időszak vonatkozásában lefolytatott ellenőrzés alapján megállapítást nem tett, ezért az azonos tartalmú gazdasági eseményeket eltérően minősítette. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy a felperes kizárólag a számlakibocsátóval állt kapcsolatban, és a láncolat azt megelőző tagjainak teljesítőképesége kívül esik a gazdasági kapcsolatai körén, továbbá nem értékelte az elsőfokú bíróság, hogy a fővállalkozó nem a teljes munkát, hanem annak csak egy részét adta át a felperesnek, a szállítást maga végezte. Tévesen értékelte azt a tényt, hogy a fővállalkozó is részt vett a teljesítésben. Kifejtette azon álláspontját, hogy a gépkocsival kapcsolatos okirati bizonyítékokat is tévesen értékelte, ugyanis a szállítás a fővállalkozó feladata volt. Álláspontja szerint tévesen minősítette a gazdasági esemény eredményét, ugyanis a felperes által elért 10% haszon az építőiparban általában elérhető eredménynél magasabb.

- [21] Az egyes munkavégzési helyekkel kapcsolatban megismételte azon álláspontját, hogy a gépbérlettel együttesen bérelt gépkezelők révén a számlakibocsátó a teljesítéshez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel rendelkezett, és a teljesítést nem teszi kérdésessé, hogy a fővállalkozó a szállításban maga is közreműködött a gazdasági esemény megvalósításában, ugyanis az nem volt az alvállalkozói szerződés tárgya.
- [22] Az alperes felülvizsgálati ellenkéreleme az elsőfokú ítélet hatályában történő fenntartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [23] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [24] A Pp. 275. § (1)-(4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.
- [25] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság bizonyítékok értékelése körében végzett tevékenységét vitatta, annak alapján állította, hogy az elsőfokú ítélet jogszabálysértő.
- [26] A Kúria álláspontja szerint iratellenesen tartalmazza a felülvizsgálati kérelem, hogy az elsőfokú bíróság a releváns tényeket nem állapította meg, és nem értékelte. Ezzel szemben az elsőfokú bíróság ítéletében a közigazgatási eljárás és a bírósági eljárások során beszerzett bizonyítékokat megjelölte, azokat összevetette, mérlegelte, az ennek alapján kialakított jogi álláspontját logikusan és okszerűen indokolva részletesen kifejtette, ezzel eleget tett a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. §-ban foglalt követelményeknek. Az ítélet részletes indokolást tartalmaz a jogvita elbírálásánál irányadó az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) és Kúria gyakorlatának releváns elemeire utalással.
- [27] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A bizonyítékok mérlegelése jogszabálysértést a kúriai gyakorlat alapján csak abban az esetben valósít meg, amennyiben kirívóan okszerűtlen, logikátlan következtetést tartalmaz. Az elsőfokú bíróság ítélete a rendelkezésre álló bizonyítékok okszerű és logikus mérlegelésével jutott arra a következtetésre, hogy a felperes által befogadott számlákon szereplő gazdasági események megvalósítása nem, vagy nem teljes egészében a számlakibocsátótól származik. A tartalmilag hiteltelen számla kizárja az adólevonási jog gyakorlását. E körben sem az adóhatóság, sem a bíróság nem köteles a számlában megjelölt teljesítés mértékének meghatározására. Ha a számla hitelessége a teljesítés bármilyen fokú hiánya miatt megdől, az az

adólevonási jog alapjául nem szolgálhat.

- [28] A felperes maga sem vitatta az alvállalkozói lánc számlakibocsátó előtt álló tagjaival kapcsolatos megállapításokat, vitatta azonban, hogy az alvállalkozója teljesítésének megítélését ezen tények befolyásolnák.
- [29] A Kúria hangsúlyozza, hogy az adóhatósági és a peres eljárás során nem volt vitás, hogy a számlán szereplő gazdasági események ténylegesen megvalósultak, a számlán szereplő munkák a végső fővállalkozók részére átadásra kerültek, a teljesítés tehát megtörtént. Ugyanakkor az adóhatóság feltárta a rendelkezésre álló bizonylatok, szerződések és egyéb okiratok alapján, hogy a végső teljesítés számlázási láncolatban valósult meg, úgy hogy, a tényleges teljesítés személyi és tárgyi feltételeivel legfeljebb a felperesi társaság rendelkezett. Az is megállapítást nyert, hogy a felperes erőforrásai nem a perbeli munkákon kerültek hasznosításra, hanem a gyermekklinika építésénél. A fővállalkozó perében hozott elsőfokú és kúriai ítélet megállapította, hogy a fővállalkozó tárgyi és személyi eszközei valósították meg a tárgyi gazdasági eseményeket. Az ellenőrzés adatai alapján megállapítható volt az is, hogy a számlakibocsátó nem állított ki számlát a fővállalkozó részére a vizsgált időszakban a gép- és gépkezelő bérletről, így nem nyert igazolást, hogy ez a társaság végezte a perbeli munkákat. Ezt a tényt támasztja alá az is, hogy a számlakibocsátó a tárgyi munkákra szerződéseket kötött alvállalkozóival és ezek alapján számlákat fogadott be. Okirati bizonyítékok cáfolják tehát a számlakibocsátó általi közvetlen teljesítést, a láncolat korábbi tagjainál feltárt tények pedig azt, hogy az ő alvállalkozói valósították meg a számlákon szereplő munkákat.
- [30] Iratellenesen állítja tehát a felülvizsgálati kérelem a számlakibocsátó tényleges teljesítését.
- [31] Mint ahogy azt az elsőfokú bíróság ítélete az EUB C-80/11 és C-142/11 - (Mahagében és Dávid) egyesített ügyben hozott ítélet idézésével rögzíti, azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy hea-kijátszást megvalósító ügyletben vesz részt, az irányelv szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem. Ez azt jelenti, hogy amennyiben a felperesnél adóelőny nem is keletkezett, az adókijátszás folytán az adólevonási jog őt az adókijátszásban való részvétele miatt nem illeti meg.
- [32] A felperesi törvényes képviselő nyilatkozott arról, hogy nem ellenőrizte a számlakibocsátó teljesítőképességét, és nem is érdeklődött alvállalkozójától arról, hogy milyen módon fogja teljesíteni a szerződéses kötelezettségét. Ez a magatartás nyilvánvalóan nem elegendő annak megállapítására, hogy a

felperes minden tőle elvárható intézkedést megtett annak érdekében, hogy adókiírátszásban ne vegyen részt. Erre tekintettel a felperest a vitatott ügyletek alapján kiállított számlák szerinti adó levonásának joga nem illeti meg. Ezért az elsőfokú ítélet jogszerű döntéssel utasította el a keresetet.

[33] A fentiek miatt a perben nem releváns az a felperesi hivatkozás, hogy a gépkocsi szállítóleveleit tévesen értékelte az elsőfokú bíróság. A fővállalkozó és a számlakibocsátó közti gép-és gépkezelő bérlet megvalósulásának hiányát a helyszínen dolgozó munkavállalók foglalkoztatási és belépési adataival támasztotta alá a hatóság, a bérletről való számlakibocsátás hiánya mellett. A felperes érvelését el is fogadva, a fővállalkozó általi zúzottkő-szállítás ténye nem befolyásolja a számlakibocsátó teljesítésének hiányára vonatkozó megállapításokat.

[34]én alkalmatlan a megállapított tényállás megdöntésére az a hivatkozás, hogy a munka átadás-átvételében a számlakibocsátó ügyvezetője közreműködött. Az számlázási láncolatban a bizonylatok, egyéb okiratok formálisan alátámasztják a teljesítést, de az érdemi vizsgálat alapján ennek ellenkezője volt megállapítható.

[35] A Kúria a fentiek alapján megállapította, hogy az elsőfokú ítélet megfelel a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak és a bírói gyakorlatnak, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[36]hiteltelen számlára adólevonási jog nem alapítható.

Záró rész

[37] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

[38] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

[39] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. november 15.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefanicsik Márta sk.
előadó bírő, Dr. Kurucz Krisztina sk.bírő

