

## NEMZETI ADÓ- És VÁMHIVATAL

### Fellebbviteli Igazgatósága

Ügyszám: 4201257248/2021/NAV

Ügyintéző: dr. Lukács Renáta

Tárgy: fellebbezés elbírálása

felperes

Korlátolt Felelősségű Társaság részére

Sziklai & Andrejszki Ügyvédi Iroda, dr. Smitnya Sándor ügyvéd meghatalmazott jogi képviselő útján

#### **Budapest**

képviselő címe

A felperes Korlátolt Felelősségű Társaság (felperes címe, adószám: szám) adózó által a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága 6430250326 számú határozata ellen előterjesztett fellebbezés tárgyában a következő másodfokú

határozatot hoztam:

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága 6430250326 számú határozatát helybenhagyom.

E határozat a közléssel válik véglegessé, ellene további fellebbezésnek nincs helye, azonban az okozott jogsérelem megjelölésével közigazgatási per indítható ellene. A közigazgatási pert a határozat közlésétől számított 30 napon belül a Miskolci Törvényszékhez címzett, de az elsőfokú adóhatóságnál három példányban benyújtott, vagy ajánlott küldeményként postára adott keresettel lehet kezdeményezni.

Ettől eltérően a perben jogi képviselővel eljáró ügyfél, illetve a belföldi székhellyel rendelkező gazdálkodó szervezet a keresetlevelet kizárólag a NAV honlapjáról letölthető, a keresetlevél

elektronikus beterjesztésére szolgáló űrlap (NAVKPER2) megfelelő kitöltésével, a keresetlevél elektronikus benyújtására vonatkozó perrendtartási szabályoknak megfelelően elektronikus úton terjesztheti elő a határozat közlésétől számított 30 napon belül.

A pert a Alperes1, mint alperes ellen kell megindítani. A bíróság a pert tárgyaláson kívül bírálja el, a felek bármelyikének kérelmére azonban tárgyalást tart. Tárgyalás tartását az ügyfél a keresetlevélben kérheti, ennek elmulasztása miatt igazolásnak nincs helye. A határozat a közléssel hatályosul, ellene további fellebbezésnek, közigazgatási per indításának helye nincs.

A perindításnak a végleges határozat hatályosulására halasztó hatálya nincs, azonban akinek jogát, jogos érdekét a közigazgatási tevékenység vagy az azzal előidézett helyzet fenntartása sérti, a közvetlenül fenyegető hátrány elhárítása, a vitássá tett jogviszony ideiglenes rendezése, illetve a jogvitára okot adó állapot változatlan fenntartása érdekében a perre hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bíróságtól az eljárás során bármikor azonnali jogvédelmet kérhet. Azonnali jogvédelem keretében kérhető a halasztó hatály elrendelése.

#### **I n d o k o l á s**

A jogorvoslati eljárás alapjául szolgáló tényállás

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága a 6125197875 iktatószámú megbízólevél alapján 2018. január 2019. december közötti időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemre kiterjedő, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. S (1) bekezdés a) pontja alapján adó és költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzést folytatott le az adózónál.

#### Értékesítést terhelő adó

Az elsőfokú adóhatóság által feltárt tényállás szerint adózó a vizsgált időszakban több megrendelő partnere felé filmgyártási szolgáltatáshoz kapcsolódó tevékenységet — filmgyártás, kameramozgatás, világítási szolgáltatás, stábajándék készítése, kameramozgató eszközök és teherautók bérbeadása — végzett különböző filmipari produkciók magyarországi forgatása során. A rendelkezésre álló adatok szerint adózó a szolgáltatások elvégzéséhez részben saját eszközökkel és alkalmazottakkal rendelkezett, azonban kisebb részben — eszközbérléssel összefüggésben — alvállalkozókat is igénybe vett, illetve filmes jogok megszerzésével kapcsolatban számolt el költségeket.

Az elsőfokú adóhatóság nyilatkozta adózó vizsgált időszaki képviselőjét a társaság tevékenységével, illetve a kiállított számlákkal összefüggésben. Adózó képviselője, személyileg az ellenőrzés során tett nyilatkozataiban előadta, hogy a cég bevételei komplex filmgyártási szolgáltatásokból, eszközök, és tehergépjárművek bérbeadásából származnak, illetve a stábtagok részére egységes stábruha készítéséből, költségeik pedig ezen tevékenységekhez kapcsolódóan, illetve több film jogainak megszerzésével összefüggésben merültek fel. Előadása szerint a Kft. 2008-ban alakult, azonban 2013-ban történt tulajdonos-, illetve ügyvezető váltást követően a cég profilja megváltozott és belépett a magyar reklámfilmes és filmszolgáltatói piacra, illetve megjelent a gyártói piacon is. A társaság 2016-tól a nagy költségvetésű külföldi filmek kiszolgálására koncentrált és növelte lámpaparkját, grip eszközeit és alkalmazotti létszámát is. Nyilatkozatában előadta, hogy a vizsgált időszakban világosítási és kameramozgatási tevékenységet végzett több produkcióban, ahol az alkalmazottak díszletekben kiépített sínrendszerrel a kamerákat mozgatták, illetve belámpázták a díszleteket. A társaság a tevékenység végzéséhez több eszközzel teherautók, világosítási lámpák, lámpa szállító eszközök, szerszámok stb. — rendelkezett. Előadta, hogy a Kft. a vizsgált időszakban öt film jogaival rendelkezett, illetve a Produkció neve c. film jogaival, melynek a gyártása nem kezdődött meg. A filmekhez kapcsolódó jogokat a Kft1-től vásárolták meg, kivéve a Produkció neve3 című filmet, mert ott részt vettek a gyártásban is. A filmes jogokból a vizsgált időszakban nem értek el bevételt, de 2020-ban már származik belőle bevétel.

A revízió a tényállás teljes körű tisztázása érdekében nyilatkozattételre hívta fel adózó több megrendelő partnerét (pl. Kft8 , Kft9 , Kft10 , Kft11 , Kft12 , Kft6 , Kft13 , Kft14 ), akik nyilatkozataikban az adózóval fennálló szerződéses kapcsolatot elismerték. A nyilatkozatok szerint adózó világosítási szolgáltatást, kamera mozgatási tevékenységet, teherautó bérbeadást stb. végzett, illetve a partnerek csatolták az adózóval kötött szerződéseket, számlákat, teljesítési igazolásokat, valamint a számlák kiegyenlítését igazoló banki bizonylatokat. A megrendelők által csatolt dokumentumok vizsgálata alapján a revízió megállapította, hogy az adózó vevő partnereivel kötött szerződések szigorú feltételeknek megfelelően készültek, mindenre részletesen kitértek, ideértve a titoktartási kötelezettséget, munkavédelmi szabályok teljes körű betartását, a felelősségvállalást a munkát végző személyekért, és a szolgáltató eszközeire vonatkozó saját felelősségbiztosítással való rendelkezést. A szerződésekben rögzítésre került, hogy a szolgáltatók pontos időszakos elszámolás (napi/heti/havi/alkalmankénti) alapján számlázhatnak minden tevékenységet, ami vonatkozik az eszközök bérbeadására, vagy a konkrét, forgatási helyszínen történő munkavégzésre is,

valamint a szerződések minden esetben tartalmazzák a produkció megnevezését is. A projekt cégek több esetben megnevezték az adózó részéről ténylegesen eljáró személyeket is. A csatolt dokumentumok alapján megállapítható volt továbbá, hogy a számla szerinti teljesítéseket részletes teljesítési igazolások, elszámolások kísérték, melyeken feltüntetésre került részletesen az elvégzett munka, a bérbevett eszköz, az időegység, a produkció neve és nyilvántartási száma.

A fentiekben túlmenően a revízió a teljesítés körülményeinek a tisztázása érdekében nyilatkoztatta az adózó vizsgált időszakban bejelentett több munkavállalóját is. Az alkalmazottak nyilatkozataikban előadták, hogy az adózó alkalmazásában végeztek világosítási, kameramozgatási tevékenységet különböző forgatási helyszíneken, részletesen megjelölték, hogy melyik produkcióban vettek részt a stáb tagjaként, a munkavégzésre vonatkozó utasításokat az adózó képviselőjétől, személyétől kapták. Az alkalmazottak arra vonatkozóan nem tudtak nyilatkozni, hogy a Felperes. a megrendelők felé történt teljesítések során vett-e igénybe alvállalkozót, a forgatási helyszíneken jelenlévő további személyek között kizárólag adózó saját alkalmazottait jelölték meg.

Az értékesítés tekintetében az elsőfokú adóhatóság adókülönbözetet érintő megállapítást nem tett.

#### Beszerzést terhelő adó

A beszerzést terhelő adó tekintetében feltárt tényállás szerint adózó a vizsgált időszakban a Kft1 -től, az Kft2 , illetve az Kft3 nevű társaságoktól fogadott be alvállalkozói számlákat különböző gazdasági eseményekről. Az elsőfokú adóhatóság a vitatott számlákban szereplő gazdasági eseményeket - a szolgáltatásnyújtóként megjelenő vállalkozásoknál lefolytatott kapcsolódó ellenőrzések megállapításait is felhasználva - részletes vizsgálatnak vetette alá, melynek során - számlakibocsátónkénti részletezésben - az alábbiakat állapította meg.

##### 1. Kft1 -től befogadott számlák

Adózó a vizsgált időszakban számlákat fogadott be a Kft1 -től (adószám: szám2, székhely: cím8) összesen 342.500.000 Ft + 92.475.000 Ft áfa összegben, mely számlák előzetesen felszámított adóját a 2018. I. negyedévi, illetve április, május, július, augusztus, szeptember havi bevallásaiban levonásba helyezte. A számlákon gazdasági eseményként Produkció neve produkció jogai szerződés alapján került feltüntetésre.

A számlákkal összefüggésben rendelkezésre állt a felek között 2015. február 24-én kelt forgalmazási szerződés, melyben foglaltak szerint a felek megállapodást kötöttek arra vonatkozóan, hogy forgalmazási együttműködésük során közösen értékesítik a Produkció nevel című produkciót. A produkció producere személy1 és személy9. A szerződésben foglaltak szerint a forgalmazó korábban megszerezte a produkció televíziós és sorozat jogait, melyet a forgalmazó a szerződés keretében a Felperes. -re, mint tárproducerre átruház. A forgalmazó kijelenti, hogy kizárólagos és korlátlan, más személytől nem függő rendelkezési jog illeti meg a szerződésben rögzített produkció tekintetében. A szerződésben a felek megállapodtak, hogy a produkcióhoz köthető valamennyi, magyarországi és nemzetközi jog 100%-ban kizárólag a tárproducerre illeti meg. A finanszírozás tekintetében a szerződés rögzítette, hogy a forgalmazó 250.000.000 Ft + áfa összegért a tárproducerre átruházza a produkció magyarországi és Magyarországon kívüli valamennyi jogának 100%-át, annak figyelembe vételével, hogy amennyiben az elfogadott gyártási költségvetés 5%-a meghaladja a meghatározott vételárat, akkor ez az összeg válik a jogok ellenértékévé. A felek a végleges gyártási költségvetést közösen hagyják jóvá és a tárproducer a vételárat a végleges kópia jóváhagyásával egyidejűleg fizeti meg.

A forgalmazási szerződéshez kapcsolódóan adózó az észrevételéhez további két szerződésmódosítást csatolt, melyben a felek kizárólag az eredeti szerződés finanszírozásra

vonatkozó részét módosították. A 2016.03.17-én kelt szerződésmódosítás szerint a felek a jogok ellenértékét 500.000.000 Ft + áfa összegben határozták meg, figyelemmel arra, hogy amennyiben az elfogadott gyártási költségvetés 15%-a meghaladja a meghatározott vételárat, akkor ez az összeg válik a jogok ellenértékévé. A 2017. 01.20-án kelt szerződésmódosításban a felek rögzítették, hogy amennyiben az elfogadott gyártási költségvetés 25%-a meghaladja az eredetileg meghatározott vételárat, akkor ez az összeg válik a jogok ellenértékévé.

Rendelkezésre állt továbbá egy 2018.10.15-én kelt szerződést lezáró közös nyilatkozat, melyben a felek rögzítették, hogy a produkció jogai teljes egészében átruházásra kerültek a Felperes. -re. A jegyzőkönyv aláírásával egyidőben a forgalmazó átadta a film végleges forgatókönyvét, gyártási tervét, költségvetését, valamennyi, gyártáshoz szükséges listát és dokumentációt. Forgalmazó ezáltal kibocsáthatja az együttműködést lezáró végszámlát.

Az iratok között fellelhető, a 2017.11.22-én kelt forgatókönyv írói szerződés, melyben foglaltak szerint adózó megbízta a Kft1 -t, mint vállalkozót és személy1öt, mint szerzőt, hogy készítse el a Produkció neve c. produkció forgatókönyvét olyan módon, hogy abból nagyjátékfilm készülhessen. A szerződéses összeg 5.000.000 Ft, mely egyben az írói díjazás is, és magában foglalja a létrejövő forgatókönyvhöz kapcsolódó felhasználási jogok ellenértékét is, azaz a szerzői jogdíjat, ami az írói díj 10%-a. A szerződés tartalmazta annak előzményét, melyben a Kft1 tájékoztatta a Felperes. -t arról, hogy korábban megszerezte a forgatókönyv megfilmesítési, illetve felhasználási jogait.

Adózó rendelkezésre bocsátott továbbá egy angol nyelvű, 116 oldalas, illetve egy magyar nyelvű 102 oldalas forgatókönyvet — mely szerint a szerző személy1, és az angol nyelvű példányon feltüntetésre került a Ltd1 —, valamint a Filmjus (Filmszerzők és Előállítók Szerzői Jogvédő Egyesülete) által 2017.08.28-án kiadott műtanúsítványt, mely szerint a Produkció neve c. művet (84 oldalas forgatókönyv) személy1 bejelentette nyilvántartásba vétel céljából. Adózó átadott egy gyártási költségvetés elnevezésű dokumentumot is, miszerint a film teljes gyártási költsége 5.742.900 €, valamint egy megvalósítási ütemtervet a forgatókönyv fejlesztéséhez kapcsolódóan, a produkció szinopszisát, valamint egy kellék-, illetve eszközlistát, amelyekben szerepel, hogy mely jelenetnek milyen eszköz-, berendezés-, jelmez- stb. igénye van, mely jelenet mely forgatási helyszíneken játszódik. Adózó ezt követően az észrevételéhez további dokumentumokat csatolt, mint forgatási helyszínek, különböző építményekről készült vázlatok, forgatáshoz szükséges jelmezek, maszkok, díszletek, állatok kimutatását tartalmazó dokumentumok.

A fentiekben túlmenően az elsőfokú adóhatóság rögzítette továbbá, hogy a fenti ügyletekkel kapcsolatban adózó számlatömbjében szerepelt az adózó által a Kft4 részére 2015.04.23-ai teljesítési időponttal kiállított, de végül ki nem bocsátott DQ3SA5199251 sorszámú számla a Produkció nevel c. filmjogok szerződés szerinti összesen 50 %-ának értékesítéséről 30.000.000 Ft + áfa összegben.

Adózó képviselője, személy8 a leszámolt produkciós jogokkal kapcsolatban ellenőrzés során tett nyilatkozatában előadta, hogy a Kft1 -től a Produkció nevel/Produkció neve/Produkció neve produkció valamennyi jogát, tehát gyártói, produceri, forgalmazási jogát szerezte meg a felek közötti szerződés és kiállított számlák alapján, így az összes forgalmazási bevétel az adózót illeti meg. Átadásra került részére továbbá a projekt végleges forgatókönyve magyarul és angolul, valamennyi gyártáshoz szükséges lista, költségvetés, diszpóskönyv. Hivatkozása szerint a Kft1 volt a produkció korábbi tulajdonosa, aki a projekt fejlesztési szakaszát végigvitte, a film gyártásának előkészítése elindult, és 2019 nyarán magyarországi helyszíneken nemzetközi stábbal kerül leforgatásra. A Kft. részéről személy2 ügyvezetővel tartotta a kapcsolatot, több projektet bonyolítottak közösen. Előadta, hogy a jogok ellenértékét a nemzetközi standardek, a film költségvetése, és az adott nyelvterület lélekszáma alapján határozták meg 250.000.000 Ft-ban. Arra vonatkozóan, hogy eltértek-e a

szerződéses összegtől, nem tudott válaszolni. Előadása szerint a produkció még nem készült el, szereplőválogatás megtörtént, a forgatást szeptember-október körül szeretnék volna megkezdeni, de az a koronavírus járvány miatt csúszik, várhatóan jövőre kerül rá sor. A gyártásba 2 külföldi céget is be szeretnének vonni. A filmszereplők kiválasztása a külföldi partneren keresztül megtörtént, és megvannak a magyar szereplőkkel történt előzetes megállapodások, forgatási helyszínek is. Előadása szerint a Produkció neve c. projekt jogait nem adták el, arról nincs tudomása, hogy a Kft1 kitől szerezte be a jogokat. Nyilatkozata szerint a Felperes. összes filmhez kapcsolódó joga személy1 nevéhez fűződik, akivel a társaság már azelőtt kapcsolatban volt, mielőtt személy8 átvette volna az ügyvezetést. személy1 adózó alkalmazásában pályázatok előkészítésében tevékenykedett, valamint szerző, ötletgazda és producer volt.

Az elsőfokú adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében — 5948394133 ügyszámon — 2018. — 2019. évekre vonatkozóan jogkövetési vizsgálatot végzett a Kft1 -nél, melynek során megállapította, hogy a társaság 2005.09.05-én alakult, bejelentett tevékenysége csomagküldő internetes kiskereskedelem, a társaság képviselője 2019.04.05-ig személy2, majd ezt követően személy1, 2019.08.09-től pedig személy3. A társaság adószáma 2020.01.03. napjával törlesztésre került, illetve a Cégbíróság 2020.02.28. napjával megszüntnek nyilvánította és elrendelte a kényszertörlési eljárását. Az adóhatósági nyilvántartások szerint a társaság áfa bevallási kötelezettségének adóminimalizáló tartalommal tett eleget, és bevallásaiban kizárólag következő időszakokra átvihető követelést tüntetett fel, majd 2019. II. negyedévtől kezdve bevallási kötelezettségének egyáltalán nem tett eleget, annak ellenére, hogy — az online számla bejelentési adatok alapján — több száz milliós nagyságrendben bocsátott ki számlákat. A társaság online számla adatszolgáltatási kötelezettségét 2019.07.31-éig teljesítette, belföldi összesítő jelentést 2018. december hónapra vonatkozóan nyújtott be utoljára.

Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés során a társaság új ügyvezetőjével a kapcsolatot felvenni nem tudta, személy3 az adóhatóság nyilatkozatra felhívásaira nem válaszolt, illetve a társaság iratanyagát nem bocsátotta rendelkezésre.

A Kft1 vizsgált időszaki képviselője, személy2 az ellenőrzés során tett nyilatkozatában előadta, hogy a Kft-t 2005 szeptemberében alapította feleségével, üzletviteli tanácsadással, fordítással, tolmácsolással, internetes csomagküldő kiskereskedelemmel foglalkozott, majd belépett a filmipari szolgáltatások piacára is és ő, mint ügyvezető végezte a fordítási, ügyviteli, szervezési és logisztikai feladatokat. Az adózóval való szerződéses kapcsolatát illetően előadta, hogy elsősorban különféle filmes produkciók jogait, illetve filmipari eszközöket és szolgáltatásokat értékesítettek a Felperes. -nek. Egy ismerősétől tudott róla, hogy a Felperes. egy feltörekvő filmes cég, amely a kiszolgáló tevékenység mellett be akart lépni a gyártási piacra, illetve egy másik ismerőse pedig producerként tőkeerős céget keresett, így megkereste mindkettőjüket. Nyilatkozata szerint ezen gazdasági kapcsolat keretében több szerződést is kötöttek, melyek részletesen szabályozták, hogy melyik produkció milyen jogait mennyiért közvetítik tovább. A vitatott számlákkal összefüggésben előadta, hogy ezen bizonylatok alapján a Produkció neve / Produkció neve munkacímű produkció általuk megvásárolt jogait adta tovább, illetve annak részletesítését számlázta le. Ez a mű egy nemzetiség-magyar koprodukcióban tervezett egész estés vígjáték, és amikor szerződést kötöttek, csak terv formájában létezett, majd ezt követően a produkció tényleges gyártója elkezdte a megvalósítást. Arra vonatkozóan nem tudott részletesen nyilatkozni, hogy a produkció mely jogait adta tovább, nyilatkozata szerint az a szerződésben részletesen szabályozásra került, azonban úgy emlékszik, hogy minden jog tovább lett értékesítve, valamennyi nemzetközi élő kontakt, a teljes projekt átadásra került. Előadta, hogy a szerződéses összeget nemzetközi standardok szerint a gyártási költségvetés megadott

százalékában határozták meg. A továbbiakban előadta, hogy a produkció jogait a Kft4 -től vásárolták meg, azonban a beszerzés időpontjára nem tudott nyilatkozni. Ezen Kft-vel való szerződéses kapcsolatát illetően utalt arra, hogy a Kft. tulajdonosát, személylöt régebről ismeri, a társasággal 2013. — 2019. évek között állt kapcsolatban. Tudomása szerint a Kft. filmgyártással, gyártás előkészítéssel és filmipari szolgáltatásokkal foglalkozott. Felajánlotta személylnek, hogy közvetítőként a jogok egy részének értékesítésével tud segíteni a finanszírozásban. Nyilatkozata szerint a felek közötti gazdasági kapcsolat arra irányult, hogy a Kft. által készített produkciók jogait, illetve az általuk nyújtott filmipari szolgáltatásokat továbbértékesítse. Az ellenértéket a beszerzés során is a produkció költségvetésének meghatározott százalékában határozták meg, azonban az ellenérték csak részben került kiegyenlítésre, melynek fedezetét a továbbértékesítésből származó bevétel képezte.

Ezt meghaladóan a Kft5 -vel való kapcsolatát illetően előadta, hogy a társaság szintén személyl cége volt, ahová a Produkció neve produkció bizonyos jogait átvitte és a továbbiakban oda kellett teljesítenie. A szerződést pedig átalakították a jogok átkerülése miatt, de a pontos összegre nem emlékszik. Ezen társaság felé is csak részben történt meg a számlák pénzügyi kiegyenlítése a jogok értékesítéséből.

További nyilatkozata szerint a cég eladásakor minden iratot átadott az új ügyvezetőnek, így céges iratokkal nem rendelkezik és a társaság ezt követően végzett tevékenységéről sincs tudomása.

Az elsőfokú adóhatóság a fenti gazdasági eseményekkel kapcsolatban nyilatkozatra szólította fel a Kft1 , képviselőjét 2019.04.05-től ellátó személylöt is, aki — a jogkövetési vizsgálat lezárását követően, 2020.10.12-én érkezett nyilatkozatában — előadta, hogy a Kft1 -t azért vásárolta meg, mert szeretne volna visszaszerezni az általa indított Produkció neve filmprojekt felett a rendelkezési jogokat és tudomása volt róla, hogy a Felperes. nagy összeggel tartozik a cégnek. Az ő ügyvezetése alatt a társaság jellemzően grip szolgáltatást és filmes jogok értékesítését végezte. Nevezett a nyilatkozatában a Produkció neve produkció jogainak adózó felé történt értékesítésével kapcsolatban részletesen nem tudott nyilatkozni, mert hivatkozása szerint a jogok értékesítése korábban történt és nem áll rendelkezésére iratanyag sem. A produkció megszerzésével kapcsolatban előadta, hogy a projekt a Kft4 -ben indult az ő eredeti ötlete alapján, és ezt vásárolta meg évekkkel ezelőtt a Kft1 Arra vonatkozóan szintén nem tudott nyilatkozni, hogy pontosan mikor és milyen ellenértéken történt a beszerzés, mert — hivatkozása szerint — a szerződés többször módosításra került a költségvetés változásának a tükrében és az ellenérték is csak részben került kiegyenlítésre, azonban az ellenérték forrására szintén nem tudott nyilatkozatot tenni. Hivatkozása szerint a Kft4 filmgyártással foglalkozott és a társasággal a gazdasági kapcsolat 2013. — 2019. között állt fenn.

A továbbiakban a Kft5 -vel kapcsolatban előadta, hogy ez a Kft. volt az első próbálkozása a projekt visszaszerzésére, ő kereste meg ezt a céget és a produkció még meg nem szerzett jogait szerezte be ettől a társaságtól. A Kft-vel 2019. első felében pár hónapig állt kapcsolatban, az ügyleti kapcsolat a Felperes. kihagyásával a Produkció neve projekt realizálására irányult és a szerződést a film castingjára és nemzetközi értékesítésére kötötték.

Nyilatkozata szerint a projekt teljes bekerülési ára 5.800.000.000 Ft. Előadta, hogy a Kft5 a szerződésnek megfelelően megszerezte a nemzetközi partnereket és a nemzetközi szereposztást. A számlák kiegyenlítésére nem került sor.

Az ellenőrzés az adóhatósági rendszeradatokat, valamint a társaság bankszámláját vezető pénztintézet megkeresése alapján megállapította, hogy a vizsgált időszakban a társaság vevő partnere a Felperes. , az Kft2 volt, illetve két másik társaság, akik részére a Kft. fordítási, tolmácsolási tevékenységet végzett. Beszállító partnere a Kft4 és a Kft5 volt. A vevő partnerek megkeresése alapján a revízió a kapcsolódó vizsgálat során megállapította, hogy a Kft. a vizsgált időszakban és azt megelőzően is fordítási, tolmácsolási tevékenységet végzett,

melyet a vevő partnerei nyilatkozataikban visszaigazoltak, és előadták, hogy a tevékenységet személy<sup>2</sup> végezte el, azonban két partner is arról tett nyilatkozatot, hogy az ügyvezető váltással megszűnt a kapcsolat a céggel. A Kft<sup>1</sup> az adózó felé különböző produkciók filmes jogaival kapcsolatos számlákat bocsátott ki, az Kft<sup>2</sup>. felé pedig grip és rigging szolgáltatást értékesített.

A bevallási adatok elemzése alapján megállapította továbbá az ellenőrzés, hogy amikor a Kft. kapcsolatba került az adózóval, értékesítéseit szinte teljes mértékben lefedték az adózó felé kiállított számlák összegei, mely számlák fizetendő adóját a Kft, a Kft<sup>4</sup> -től befogadott számlákkal ellentételezte, illetve megállapítható volt, hogy volt olyan időszak (például 2018. II. negyedév), amikor a társaság nem szerepeltette valamennyi értékesítési számláját a bevallásában. A vevői kapcsolatok elemzése, a Kft. érintett időszaki képviselőjének nyilatkozata alapján megállapítható volt továbbá, hogy az adózóval való szerződéses kapcsolat megszűnését követően, 2018.IV. negyedévtől kezdődően 2019. július hónapig a Kft<sup>1</sup> az Kft<sup>2</sup> felé bocsátott ki számlákat, azonban ebben az időszakban a Produkció neve produkció jogaival összefüggésben a Kft. már a Kft<sup>5</sup> -től fogadott be számlákat.

A társaság a rendelkezésre álló adatok szerint tárgyi eszközökkel nem rendelkezett, két fő bejelentett alkalmazottja közül személy<sup>10</sup> kizárólag internetes kiskereskedelmi tevékenységgel foglalkozott, személy<sup>11</sup> pedig — aki ezzel egyidőben a Kft<sup>4</sup> -ben alkalmazott és személy<sup>1</sup> tulajdonos-és képviselő társa volt — külföldi filmes lehetőségek felkutatását végezte a képviselő nyilatkozata szerint.

A revízió a Kft<sup>1</sup> számlázási kapcsolataiban szereplő cégek képviselői-, illetve tulajdonosi szerkezetének vizsgálata alapján megállapította, hogy a Kft<sup>1</sup> felé a Produkció neve produkció jogait beszámoló Kft<sup>4</sup> képviselője szintén személy<sup>1</sup> volt, ügyvezetése alatt a Kft-t 2019.12.15.napjával a Cégbíróság megszüntnek nyilvánította és elrendelte a kényszertörlési eljárását, és személy<sup>1</sup>öt 2020.01.01. napjával a Cégbíróság 5 évre eltiltotta a cégvezetői feladatok ellátásától. A Kft. másik beszámoló partnere, a Kft<sup>5</sup> képviselője 2018.12.21-től szintén személy<sup>1</sup>, majd 2019.08.09-től személy<sup>3</sup>, a társaságot a Cégbíróság megszüntnek nyilvánította 2019.10.15-ével és elrendelte a kényszertörlési eljárását. A társaságok kényszertörlésére tekintettel az elsőfokú adóhatóság egyik társaságnál sem tudott jogkövetési vizsgálatot végezni.

A revízió a fentiekben túlmenően megkereséssel élt a Nemzeti Filmiroda felé is, melynek tájékoztatása szerint a Kft<sup>1</sup> nem rendelkezik regisztrációval a mozgókép szakmai szervezetekről vezetett nyilvántartásban.

A kapcsolódó vizsgálat során megállapításra került, hogy a társaság részéről iratanyag nem állt rendelkezésre a Kft. gazdasági kapcsolatainak és az általa kiállított számlákon szereplő gazdasági események megvalósulásának az alátámasztására, és nem nyert igazolást, hogy a Kft<sup>1</sup> -nek a Produkció neve c. produkció értékesítésével összefüggésben kialakított számlázási láncolatban valós szerepe volt.

A revízió az ellenőrzés során a szerződéses kapcsolatokban szoros személyi összefonódást tárt fel, és megállapította, hogy a szerződéses láncolatban szereplő cégek valamennyien a film ötletét adó és a forgatókönyvet megíró személy<sup>1</sup> személyéhez kötődnek. A felek nyilatkozataiban foglaltak szerint a produkció jogaival eredetileg a Kft<sup>4</sup> rendelkezett, mely társaság képviselője 2013.03.01. — 2017.01.16. között személy<sup>1</sup> és személy<sup>11</sup> volt — aki a későbbiekben a Kft<sup>1</sup> alkalmazásában állt —, és a Kft. 2014.10.13. — 2015.11.09. közötti időszakban tehát a jogok adózó Kft<sup>1</sup> -től történő megszerzésének időpontjában is — az adózó tulajdonosa volt. Az adózó részére számlákat kibocsátó Kft<sup>1</sup> -t személy<sup>2</sup> képviselte 2019.04.06-ig, majd ettől az időponttól személy<sup>1</sup> lett az új ügyvezető, továbbá tulajdonosa lett a személy<sup>1</sup> által 2019.08.09-ig vezetett Kft<sup>5</sup> "kt.a."-nak. A Kft<sup>1</sup>, illetve az adózó részére 2018. IV. negyedévtől beszámoló Kft<sup>2</sup> tagja 2015.08.14. — 2019.09.10. közötti időszakban

szintén személy1. Egyebekben személy1, az Kft2 ügyvezetője, személy5, illetve tulajdonosa, személy4 a vizsgált időszakban az adózó alkalmazásban álltak.

Az elsőfokú adóhatóság a számlázási kapcsolatok, illetve a résztvevő cégek tulajdonosi viszonyainak az elemzése alapján megállapította, hogy a film jogai a Kft4 -től a Felperes. -hez a Kft1 beiktatásával kerültek, annak ellenére, hogy a Kft1 és a Felperes. közötti szerződéskötéskor, azaz 2015.02.24-én a Felperes. tulajdonosa volt a Kft4 — azaz közvetlenül is át tudta volna adni a jogokat —, azonban a felek a Kft1 számlázási láncolatba iktatásának gazdasági racionalitását nem igazolták.

A számlák pénzügyi kiegyenlítésével összefüggésben az ellenőrzés feltárta, hogy a vevő partnerek a Kft. részére átutalással teljesítettek, azonban az átutalt összegek a társaság bankszámlájáról készpénzben felvételre kerültek. Megállapítható volt, hogy a Kft. bankszámlájáról több száz milliós nagyságrendben történt készpénzfelvétel napi 20-30 db egymást követő ATM-ből történő felvétellel, így a pénz útja nem volt nyomon követhető. Az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az adózó felé kibocsátott számlák pénzügyi kiegyenlítése sem volt teljeskörűen igazolt, tekintettel arra, hogy egyrészt adózó maga is akként nyilatkozott, hogy a Kft1 -vel szemben tartozása áll fenn, másrészt az adózó egy adott számla ellenértékét a bankszámlakivonatok adatai szerint nem egyszerre utalta át, hanem több részletben, és nem minden esetben volt feltüntetve, hogy melyik számla kiegyenlítése történt meg.

Az elsőfokú adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében megkereséssel élt a Nemzeti Filmiroda felé, melynek tájékoztatása szerint a Felperes. 2015. óta rendelkezik regisztrációval a mozgóképszakmai szervezetekről vezetett nyilvántartásban, mint filmelőállító, így saját gyártásban is jogosult produkciót létrehozni. A tájékoztatásban foglaltak szerint a társaság azonban a Filmirodánál nem pályázott közvetlen, vagy közvetett támogatásra semmilyen produkció kapcsán, és nem tett bejelentést arról, hogy valamilyen saját produkció gyártása venné kezdetét. Továbbá a Filmiroda megkeresése alapján a revízió megállapította, hogy személy1 két alkalommal — 2018.02.22., 2018.11.29. — pályázott a forgatókönyv fejlesztésének támogatására vonatkozóan, azonban azok elutasításra kerültek, a filmgyártásra, előkészítésre vonatkozóan adózó nem nyújtott be pályázatot.

Az elsőfokú adóhatóság a szerződésben foglalt ellenérték meghatározása és a Kft1 által kiállított számlák egybevetése alapján megállapította, hogy miközben a felek eredetileg 250.000.000 Ft + áfa összegben állapították meg a jogok ellenértékét, az adóhatóság rendelkezésére álló információk alapján a Kft1 a produkció kapcsán 2015. évben 268.940.000 Ft + 72.614.000 Ft áfa, 2016.évben 188.537.000 Ft + 50.905.000 Ft áfa, 2017. évben 426.031.000 Ft + 115.028.000 Ft áfa, 2018. évben 342.500.000 Ft + 92.475.000 Ft áfa összegben bocsátott ki számlákat az adózó részére a jogok ellenértékeként. Az adózó által csatolt kalkuláció szerint a költségvetés összege kerekítve 5.743.000 Euro, azaz — a dokumentumok mentési időpontja, 2018.09.02-ai középárfolyamon —  $5.743.000 * 326,76 = 1.876.583.000$  Ft, annak 5%-a 93.829.000 Ft. Ennek alapján az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy mind a szerződés szerinti fix, mind a gyártási költségvetés szerint kalkulált ellenértéket meghaladta a kiállított számlák összege. Emellett az adózó által rendelkezésre bocsátott dokumentumok, illetve adózó nyilatkozata alapján megállapítható volt az is, hogy az adózó a tárgyi eszköznyilvántartásában a megszerzett jogokat a szellemi termékek között bruttó 342.500.000 Ft értéken tartotta nyilván, beszerzés dátuma 2018.02.23.

Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés, illetve a kapcsolódó vizsgálatok során feltárt adatok együttes értékelése alapján megállapította, hogy a vitatott számlákon szereplő gazdasági események a felek között ugyan megvalósultak, azonban a felek magatartása a számlák kiállításával és befogadásával adókijátszásra és jogosulatlan adóelőny szerzésére irányult. A Kft1 a Produkció neve produkció jogainak megszerzésével kapcsolatban kialakított

számlázási láncban kizárólag átszámlázó szerepet töltött be, a megszerzett jogokat nyereség nélkül értékesítette tovább az adózó részére. Az ügyletekben érintett társaságok képviselői, illetve tulajdonosi körében kimutatható személyi összefonódásokra figyelemmel a társaságok szükségszerűen tudomással bírtak az ügyletek során minden információról, az adókijátszásban a felek egymás tevékenységéről tudva, közösen együttműködve vettek részt. Az ügyletek aktív résztvevője és haszonhúzója az adózó volt, aki a társaság jelentős bevételeivel összefüggésben keletkezett fizetendő adóját a produkcióval összefüggésben több száz milliós nagyságrendben befogadott számlákon szereplő előzetesen felszámított adójával csökkentette minimálisra. Az ügyletekkel összefüggésben kialakított mesterséges szerződéses kapcsolatokban való részvétel szándékos eljárást feltételez, a felek visszaélésszerű magatartást, rendeltetésellenes joggyakorlást valósítottak meg. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy az adózó részére a Kft1 által a Produkció neve (Produkció neve) produkció jogai értékesítésével összefüggésben kibocsátott számla hiteles dokumentumként nem fogadható el, arra adólevonási jog nem alapítható.

## 2. Kft2 -től befogadott számlák

Az elsőfokú adóhatóság által feltárt tényállás szerint adózó 2018.10.-12., 2019.02.-12. hónapra vonatkozó bevallásaiban levonásba helyezte az Kft2 (adószám: szám3, székhely: cím9) által kiállított számlákon feltüntetett előzetesen felszámított adó összegét, összesen 809.700.000 Ft adóalap után 218.619.000 Ft áfa összegben. A számlákon „filmgyártás szerződés szerint” gazdasági esemény került feltüntetésre, illetve az ASIA-2020-1 sorszámú, 2019.12.30-ai teljesítési időpontú számla 12000 kg kakaóbab értékesítéséről került kiállításra. A számlákkal összefüggésben rendelkezésre állt 2 db — 2018.10.29-én, illetve 2019.02.11-én kelt — vállalkozói keretszerződés, melyekben foglaltak szerint a szerződés tárgya filmgyártáshoz szükséges eszközök bérbeadása. Rögzítésre került továbbá, hogy a pontos műszaki specifikációt a szerződés 1. sz. melléklete tartalmazza, mely grip eszköz heti árajánlat megnevezéssel különböző eszközöket sorol fel, mint gas riser, amerikai ládasorok, paganinik, set cart, track cart, sliderek stb. A két szerződéshez ugyanaz a heti árajánlat tartozik, mindkettőben ugyanazon eszközök szerepelnek, és az árajánlat teljes összege 54.390.000 Ft. Továbbá a szerződésben foglaltak szerint a gyártás megkezdésének határideje 2018.11.01, befejezés határideje 2018.12.31., a másik szerződés esetében pedig a kezdés 2019.02.15., a gyártás befejezése 2019.12.31. A szerződéses összeget a felek a 2018-as szerződésben a minimum szett esetében 240.000.000 Ft-ban, maximum szett esetében 260.000.000 Ftban, a 2019-es szerződésben 660.000.000 Ft-ban, illetve 750.000.000 Ft-ban határozták meg. A számlákhoz kapcsolódnak teljesítési igazolások is, melyeken rögzítésre került, hogy a szerződés tárgya grip szolgáltatás (kameramozgatás), ehhez kapcsolódó munkák elvégzése. Ezen túlmenően adózó észrevételéhez csatolt egy eszköznyilvántartást az eszközök raktári be-, illetve kitérítéséről.

Adózó a kakaóbab beszerzésével összefüggésben a számlán kívül egyéb dokumentumot nem adott át.

Az elsőfokú adóhatóság a számlákban, illetve szerződésekben feltüntetett gazdasági események tisztázása érdekében nyilatkoztatta adózó képviselőjét, személyt, aki a 2020. szeptember 25-én kelt nyilatkozatában előadta, hogy az Kft2 -től eszközöket bérelt, a Kft. részéről munkavégzés nem történt, a rigging szolgáltatást a saját alkalmazottai végezték el a megrendelők felé a saját, illetve bérelt eszközökkel. Arra vonatkozóan, hogy konkrétan milyen eszközök bérbeadása történt, adózó nyilatkozatában annyit adott elő, hogy rigging, grip komplett csomagban a szerződésben meghatározott időtartamra. Nyilatkozata szerint a szerződéses árat szokásos ártárgyalás alapján határozták meg, mely produkcióra vonatkozó csomagár volt heti elszámolásban. Előadta, hogy a gazdasági események megvalósulását a teljesítési igazolások támasztják alá. A számlák kiegyenlítése átutalással történt.

Az elsőfokú adóhatóság a számlákon, illetve szerződéseken szereplő adatok egybevetése alapján ellentmondásként rögzítette, hogy a két szerződésben meghatározott összeg nincs arányban egymással, figyelemmel arra, hogy a 2018-as szerződés adatai alapján a szettek ára havonta 120.000.000 Ft, illetve 130.000.000 Ft, ehhez képest a 2019. évi szerződésben nem az így kiszámított havi árak alapján állapították meg a minimum, illetve maximum szett értékét, hanem annak töredékében, azaz a felek nem következetes ár kalkulációt alkalmaztak. Megállapította továbbá a revízió, hogy adózó egyes eszközökért magasabb heti bérleti díjakat fizetett ki, mint amilyen áron — az interneten fellelhető adatok alapján — az eszköz beszerezhető, példaként említve 1 db Gas Riser 35-68 interneten fellelhető ára kb. 470.000 Ft, ezzel szemben adózó hetente 1.500.000 Ft-ért bérelte az ugyanilyen típusú eszközt. További ellentmondásként rögzítette az elsőfokú adóhatóság, hogy míg az adózó megrendelők fel teljesített eszköz bérbeadásainál részletes bizonylatolás történt, addig a bérlésnél csak olyan teljesítés igazolás készült, ami alapján nem volt nyomon követhető, hogy milyen eszközök, milyen időtartamra, milyen produkcióval összefüggésben kerültek átadásra.

Az elsőfokú adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében 4909924600 ügyszámon '2018.

2019. évekre vonatkozóan jogkövetési vizsgálatot végzett az Kft2 -nél, melynek során megállapította, hogy a társaság 2015.08.13-án alakult, a bejelentett fő tevékenysége film-, video televízióműsor-gyártás, a társaság képviselője személy5, rajta kívüli tulajdonosok személy1 és személy4. Az adóhatósági nyilvántartások szerint a társaság áfa bevallási kötelezettségének adóminimalizáló tartalommal tett eleget, 2020. januártól bevallásait nullás adattartalommal teljesítette, illetve egy fő bejelentett alkalmazottat foglalkoztatott a vizsgált időszakban óvodapedagógus munkakörben.

A revízió a jogkövetési vizsgálat során nyilatkozattételre szólította fel a Kft. vizsgált időszaki képviselőjét, illetve tulajdonosait, akik közül személy1 tulajdonos — az adóhatóság nyilatkozatra felszólításának nem tett eleget. A társaság másik tulajdonosa, személy4 pedig megküldött nyilatkozatában előadta, hogy ő kizárólag a társaság tulajdonosa volt osztalék reményében, azonban a Kft. tevékenységéről információkkal nem rendelkezik, nem vett részt annak tevékenységében mindössze annyit közölt, hogy szerettek volna létrehozni egy nemzetiség-magyar koprodukciós céget, hogy belépjenek a nemzetiség mozi piacra. A társaság részéről megnevezte személy5 ügyvezetőt, mint gyártási kapcsolatokért, illetve személy1 tulajdonostársát, mint nemzetközi kapcsolatokért felelős személyt. Előadta, hogy tudomása van a cég eladásáról, iratokkal nem rendelkezik.

A társaság vizsgált időszaki képviselője, személy5 az adózónál végzett vizsgálat során, 2020.06.04-én tett nyilatkozatában előadta, hogy a társaság 2015-ben alakult, nemzetiség-magyar koprodukciós filmekben kívánt részt venni, és a vizsgált időszakban különböző nagy költségvetésű külföldi filmprodukciókban működött közre grip szolgáltatóként. A társaságnak egy alkalmazottja volt, de ő más jellegű tevékenységet végzett, tárgyi eszközként szállító ládáik voltak, lámpa rackek, melyek 2019-ben kerültek leírásra. Az adózóval való szerződéses kapcsolatát illetően előadta, hogy személy8t régóta ismeri, aki megkereste, hogy szüksége lenne alvállalkozóra, és a régi ismeretségükre való tekintettel szívesen bevonná. A szerződés kameramozgató eszközök bérbeadásáról szólt, melyet több forgatási helyszínen alvállalkozó, a Kft1 bevonásával, annak alkalmazottaival végzett el. Nyilatkozata szerint a munkát végző személyeket hol ő, hol személy8 felügyelte, a munkát szintén személy8 vette át. Arra vonatkozóan nem rendelkezett információval, hogy az elvégzett szolgáltatás az adózó mely munkájához kapcsolódott. Előadta, hogy a szolgáltatások ellenértékét több éves szakmai tapasztalata és általános filmszakmai gyakorlat alapján határozta meg. Nyilatkozatában közölte, hogy a cég irataival nem rendelkezik, azokat átadta az új tulajdonosnak.

Nevezett személy ezen túlmenően a jogkövetési vizsgálat során 2020.07.21-én tett nyilatkozatában előadta, hogy a Felperes. részére eszközöket adtak bérbe, melyet ő is bérelt. Nyilatkozata szerint a filmkészítésnél során rengeteg vasanyag kerül beépítésre, melyek ezt követően lebontásra, és elszállításra kerülnek, és ezért nem tudta pontosan megmondani, hogy végül mennyi anyagra volt szükség. Nem vezetett nyilvántartást arról sem, hogy pontosan hány napig voltak a helyszínen. Előadta, hogy a társaság iratanyagával nem rendelkezik, mert azt átadta az új ügyvezetőnek a társaság eladásakor, akit ugyan a Cégbíróság nem jegyzett be, de az iratok nála maradtak.

A rendelkezésére álló információk szerint a társaság 2020.01.02-án eladásra került személy<sup>12</sup> külföldi állampolgár részére, mely személy azonban nem rendelkezett magyarországi lakóhellyel, csak egy szintén külföldi magánszemély kézbesítési megbízáttal. A cég átírásának dokumentációja fellelhető a Kft. cégbírósághoz benyújtott iratai között, azonban a Cégbíróság az új képviselő bejegyzését elutasította, így a társaság továbbra is a korábbi képviselővel, és a korábbi tulajdonosokkal rendelkezik. személy<sup>5</sup> 2020.07.21-én benyújtott kiegészítő nyilatkozatában megerősítette, hogy a társaság iratanyagával nem rendelkezik, mivel az átadásra került az új ügyvezetőnek, így kizárólag a Felperes. részére kiállított számlákat küldte meg, mivel — állítása szerint — a számlázó programból csak azokhoz fért hozzá.

Tekintettel arra, hogy a társaság az ellenőrzés során iratanyagot nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére, a revízió az adóhatósági nyilvántartások, illetve a cég bankszámláját vezető pénzügyi megkeresése alapján kísérelte meg feltárni a Kft. szerződéses kapcsolatait. A rendelkezésre álló adatok alapján megállapítható volt, hogy a Kft. az adózó felé, illetve kisebb összegben egy másik társaság felé bocsátott ki számlákat. Beszállítója a Kft<sup>1</sup>, illetve egy kisebb társaság volt, továbbá a bankszámlakivonatok szerint 2019.04 hóban öt partner felé végzett nagyobb összegű utalásokat „árúvásárlás” címén, azonban ezek a beszerzések az adóhatósági nyilvántartásokban nem jelentek meg sem a Kft., sem az értékesítő partnerek részéről. A bankszámlakivonatok alapján beazonosított partnerek nyilatkozatai alapján azonban megállapítható volt, hogy a Kft. ruhaneműt vásárolt ezen cégektől, mely társaságok nemzetiség magánszemélyek nevére voltak bejegyezve ugyanazon székhelyre, bejelentett tevékenységük ruházati és lábbeli kiskereskedelem.

Az Kft<sup>2</sup> bevallásai szerint attól az időszaktól emelkedett meg ugrásszerűen a forgalma, amikortól a Felperes. részére kezdett el számlákat kiállítani (2018.10.01.), és onnantól került számlázási kapcsolatba a Kft<sup>1</sup> -vel is, mely társaság 2018.09.30.-ig maga is közvetlen számlázási kapcsolatban állt a Felperes. -vel. Az adóhatóság rendelkezésére álló tételes áfa adatok és az online számla adatok alapján a társaság az adózó részére kiállított számlák áfa tartalmát 2019. 07. hónapig a Kft<sup>1</sup> számlái alapján csökkentette az árbevételhez képest minimálisra, ezt követően az adóhatóságnak nem áll rendelkezésére információ a Kft. jelentős nagyságrendű értékesítéseiről, illetve beszerzéseiről.

A Kft<sup>1</sup> -nél végzett — az 1. pontban ismertetett — jogkövetési vizsgálat során a társaság vizsgált időszaki képviselője, személy<sup>2</sup> az Kft<sup>2</sup> -vel való szerződéses kapcsolatát illetően azt adta elő, hogy a társaság felé komplex filmipari szolgáltatásokat végzett közvetítőként 2018 őszétől 2019 áprilisáig, melyet alvállalkozók végeztek el. Nyilatkozata szerint személy<sup>5</sup>val állt kapcsolatban, és a társaság kereste meg, hogy szerezzen alvállalkozókat a filmforgatások helyszínén ellátandó feladatok elvégzésére.

A társaság képviselőjét 2019.04.06-tól ellátó személy<sup>1</sup> hivatkozott vizsgálat során tett nyilatkozatában pedig azt adta elő, hogy az Kft<sup>2</sup> felé grip és rigging szolgáltatást értékesített, melyről a szerződés még korábban, az előző ügyvezető idejében készült és a számlák kiegyenlítése zömében átutalással történt. Ezt meghaladóan további részleteket nem közölt.

A revízió ugyanakkor megállapította, hogy a társaság nem rendelkezett tárgyi eszközökkel, illetve bejelentett két fő alkalmazottja másfajta tevékenységet — internetes csomagküldő kiskereskedelem, filmgyártással kapcsolatos nemzetközi kapcsolatok feltérképezése — végzett, illetve képviselője is a megrendelők felé kiszámlázott fordítási tevékenységben vett részt. A Kft1 alvállalkozói — Kft4, Kft5 — pedig a Produkció neve című produkció kapcsán állítottak ki számlát a társaság felé, illetve ezen társaságokat az ellenőrzés a megszűnésük miatt a továbbiakban ellenőrizni nem tudta. Ennek alapján megállapította a revízió, hogy nem igazolt, hogy a Kft1 elvégezte volna az Kft2 részére leszámlázott gazdasági eseményeket.

A vizsgálat feltárta továbbá az adózó és az Kft2 közötti személyi összefonódásokat is, ugyanis személy1 ezen társaságban is tulajdonosi jogokkal rendelkezett, illetve mindkét társaság ugyanazon könyvelővel rendelkezett, valamint a Kft. képviselői, illetve tulajdonosai (személy1, személy5 és személy4) adózónál álltak alkalmazásban a vizsgált időszakban.

A számlák pénzügyi kiegyenlítésével összefüggésben az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a számlázási láncolatban a számlákon szereplő ellenérték kiegyenlítése nem nyert igazolást, ugyanis adózó a bankszámlaforgalmi adatok alapján 809.950.000 Ft-ot utalt át az Kft2 részére, annak ellenére, hogy a kiállított számlák összege 809.700.000 Ft + 218.619.000 Ft, azaz adózó az áfa összegét nem egyenlítette ki. Megállapítható volt továbbá, hogy az Kft2 részére átutalt összegek pedig készpénzben felvételre kerültek, így ezt követően nem állapítható meg, hogy a Kft. a beszállítóit milyen módon egyenlítette ki, mi lett az átutalt összegek további sorsa.

Az elsőfokú adóhatóság a számlakibocsátónál végzett jogkövetési vizsgálat során megállapította, hogy az Kft2 az adózó és egy másik partnere részére bruttó 1 milliárd Ft-ot meghaladó összegben állított ki számlákat filmgyártási szolgáltatásokról, azonban azok elvégzéséhez sem tárgyi, sem személyi feltételekkel nem rendelkezett, az alvállalkozói teljesítés pedig szintén nem nyert igazolást, így a Kft. által kiállított számlák nem valós gazdasági eseményeket takarnak.

A kapcsolódó vizsgálat lezárását követően a társaság volt képviselője, személy5 2020. augusztus 17-én észrevételt tett a Kft-nél végzett jogkövetési vizsgálat megállapításaira és előadta, hogy a társaság tevékenysége filmforgatáshoz kapcsolódó technikai segítségnyújtás volt, amelyet eszközöknek a filmkészítő rendelkezésre bocsátása útján fejtett ki. Korábbi nyilatkozatában említette, hogy beszállítója volt ezen tevékenység kapcsán a Kft1, akivel azonban 2019-ben megszűnt a kapcsolat, mert közvetlenül a nemzetiség partnerektől olcsóbban beszerezhetőek voltak a filmes eszközök. A nemzetiség partnerektől filmezéshez szükséges anyagokat, jellemzően állványzatot, csöveket, bilincseket, egyéb rögzítő elemeket, a vasak átalakításához szükséges eszközöket, speciális textíliákat bérelt és ezen eszközök további bérbeadásával foglalkozott tulajdonképpen a társaság. Nevezett nyilatkozatához csatolta a Kft1 -től 2018.12. 2019.07 közötti időszakban komplex filmgyártási szolgáltatásról befogadott számlákat, egy nemzetiség társasággal, mint film producerral kötött stratégiai együttműködési megállapodást a Produkció2 neve című produkció előállítására vonatkozóan, fényképfelvételeket forgatási helyszínekről, valamint több, a kakaóbab beszerzését igazoló dokumentumot.

Az Kft2 által csatolt dokumentumok alapján az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére állt a kakaóbab beszerzésével összefüggésben annak 2016.12.03-án kelt országli származási igazolása, az áru 2016.12.06-án a városli kikötőbe szállítását igazoló dokumentum, a Kft. által 2017.01.16-án a vámjogi képviselő részére adott megbízás, a 2017.01.31-én város1ban kelt vámhatározat, egy logisztikai cég által az elszállításról és betárolásról kiállított számlái, mely alapján a logisztikai cég 2018.03. hóig számlázott a Kft. -nek tárolási díjat.

Az elsőfokú adóhatóság a jelen ellenőrzés során a csatolt dokumentumok értékelése alapján a kakaóbab Kft2 általi beszerzését nem vitatta, megállapította azonban, hogy ezt követően nem

áll rendelkezésre információ arra vonatkozóan, hogy az adózó felé kiállított számla teljesítéséig, azaz 2019.12. hónapig a kakaóbab hol volt tárolva, annak ezt követően mi lett a sorsa, figyelembe véve azt is, hogy az interneten fellelhető információk szerint a nyers kakaóbab 3-4 évig minőségi romlás nélkül nem tárolható, a pörkölt kakaóbab eltarthatósága 2 év. Megállapítható volt ugyanakkor az is, hogy adózó a kakaóbab beszerzésével, szállításával, tárolásával összefüggésben semmilyen bizonylatot nem adott át, arra vonatkozóan nyilatkozatot sem tett, illetve az online számla adatszolgáltatás alapján annak továbbértékesítése sem történt meg részéről. Ennek alapján az elsőfokú adóhatóság az adózó által a kakaóbab beszerzéséről befogadott számlával összefüggésben a gazdasági események hiányát állapította meg.

Az eszköz bérbeadással összefüggésben befogadott számlák tekintetében az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés, illetve a kapcsolódó vizsgálatok során beszerzett adatok együttes értékelése alapján szintén azt állapította meg, hogy a kibocsátott számlák nem valós gazdasági eseményeket takarnak, figyelemmel arra, hogy egyrészt a rendelkezésre álló bizonylatok és azokkal ellentétes tartalmú, ellentmondásos és az ügyletek tényleges tartalmának megjelölését nélkülöző képviselői nyilatkozatok alapján nem volt igazolt, hogy a számlák ténylegesen milyen gazdasági eseményeket takarnak kameramozgatási tevékenységhez kapcsolódó munkavégzést, vagy eszköz bérbeadást —, másrészt a gazdasági események számlakibocsátó általi elvégzése sem nyert alátámasztást.

Az elsőfokú adóhatóság rögzítette továbbá, hogy adózó az Kft2 -től befogadott számlákkal összefüggésben — a gazdasági események hiányára tekintettel — szükségszerűen tudomással bírt az adókijátszásról, tudata átfogta az ügyletek nem valós jellegét.

### 3. Kft3 -től befogadott számlák

Adózó 2019. IV. negyedévi általános forgalmi adó bevallásában levonásba helyezte az Kft3 (székhely: cím10, adószám: szám4) által kiállított számlákat összesen 76.350.000 Ft + 20.614.500 Ft áfa összegben. A számlákon „filmkészítés szerződés szerint” gazdasági esemény került feltüntetésre. A számlákkal összefüggésben rendelkezésre állt egy 2019.10.01 -jén kelt szerződés, melynek tárgya Filmgyártás - Háttér falak építése mozgatása - bontása-eszközök bérbeadása — „Produkcio4 volt. A 2019.11.01-jén és 2019.12.01-jén kelt szerződések Filmgyártás - Háttér falak építése — mozgatása - bontása-eszközök bérbeadása — „Conquest” tárgyában születtek, valamint rendelkezésre áll egy 2019.12.01-jén kelt szerződés is, melynek tárgya Filmgyártás - Háttér falak építése — mozgatása - bontása-eszközök bérbeadása — „Produkcio3”. A számlák mellékleteként csatolt teljesítési igazoláson mindössze annyi került feltüntetésre, hogy „a munka elvégzését igazolom, a kifizetés jogosultságát elismerem”, az igazolás további, a teljesítés részleteire vonatkozó adatot nem tartalmaz.

Adózó képviselője, személy8 a számlákon szereplő gazdasági eseményekkel kapcsolatban az ellenőrzés során tett nyilatkozatában előadta, hogy a leszámolt szolgáltatások eszközbérlésre, riggingre, lighting gripre vonatkoztak, a társaság részéről személy6cel tartotta a kapcsolatot. Nyilatkozata szerint az árképzés listaárak és közös megegyezés alapján történt. Előadta, hogy a társaságtól bérbevett eszközöket a kistarcsai raktárunkba tárolták és onnan szállították ki a forgatási helyszínekre. Az eszközöket a társaságtól 2019. október — 2020. január közötti időszakban bérelték, csomagárban állapodtak meg, mert előre nem tudta, hogy a negyedév alatt mennyi beépítésre van szükség. Nyilatkozata szerint arról előzetesen nem győződött meg, hogy a Kft. rendelkezik-e a megfelelő eszközökkel, de utólagos volt a fizetés. A számlák kiegyenlítése átutalással történt, azonban a vírushelyzet miatt azokat még nem egyenlítették ki maradéktalanul. Jelenleg nincs kapcsolata a társasággal, illetve a képviselője azóta elhunyt.

Adózó az ellenőrzés felhívására a későbbiekben nyilatkozatot tett, miszerint nem tudja elkészíteni a kimutatást arra vonatkozóan, hogy a társaságtól milyen eszközöket és milyen időtartamra bérelt, illetve, hogy a bérelt eszközök mely produkciók során kerültek felhasználásra.

Az elsőfokú adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében nyilatkozattételre szólította fel a számlakibocsátó képviselőjét, személy<sup>7</sup>ot, aki a 2020. június 11-én kelt nyilatkozatában előadta, hogy a Kft. -t 2018 tavaszán alapította projekt céggént, ahol személy<sup>6</sup> volt az üzlettársa, ő is ügyvezető volt. Nyilatkozata szerint a társaság alkalmazottakkal, tárgyi eszközökkel nem rendelkezett. Előadta, hogy az adózóval személy<sup>6</sup> állt kapcsolatban, de ő maga is találkozott személy<sup>8</sup>nal, és az adózó részére filmgyártáshoz szükséges eszközöket biztosítottak. Keretszerződést kötöttek filmgyártáshoz szükséges háttérfalak építésére, mozgatására, bontására és eszközök bérbeadására, melyet személy szerint személy<sup>6</sup> végzett el. Nyilatkozata szerint a szerződéskötés során ő, személy<sup>6</sup> és személy<sup>8</sup> volt jelen, a szolgáltatások ellenértékét személy<sup>6</sup> határozta meg a bérbeadási idő alapján. A számlákon szereplő munkák teljesítési helye város<sup>2</sup>, város<sup>3</sup>, város<sup>4</sup>, és a munkavégzés során személy<sup>6</sup> és személy<sup>8</sup> tartották a kapcsolatot. A számlák kiegyenlítésére átutalással került sor.

Az elsőfokú adóhatóság a számlákon szereplő gazdasági események tisztázása érdekében kapcsolódó vizsgálatot kívánt lefolytatni az Kft<sup>3</sup> -nél. A cégnyilvántartási adatok szerint a Kft. 2018.03.14-én alakult, bejegyzett fő tevékenysége film-, video-, televízióműsor gyártás, bejegyzett képviselője személy<sup>7</sup>. Nevezett személy képviseleti jogának megszűnését a Cégbíróóság 2020.06.11-én — a képviselő adóhatóság felé tett nyilatkozatának az időpontjában — jegyezte be 2020.04.30. napjától visszamenőleges hatállyal.

Az ügyvezető nyilatkozata alapján megnevezett személy<sup>6</sup> sem ügyvezetője, sem tulajdonosa, sem alkalmazottja nem volt a társaságnak a vizsgált időszakban. A cégnyilvántartási adatok alapján azonban megállapítható volt, hogy a cégjegyzékbe utólagosan, 2019.09.26. napjától bejegyzésre került a társaság képviselőjeként személy<sup>6</sup>, aki jelenleg is a Kft. képviselője, annak ellenére, hogy 2020.05.16-án elhunyt.

A revízió az adóhatósági nyilvántartások alapján megállapította, hogy lakcíme alapján személy<sup>6</sup> városn élt, közfoglalkoztatott volt egyszerű ipari foglalkoztatottként és többször részesült álláskeresési járadékban, 2020. januártól utolsó bejelentett munkaviszonya szerint konyhai kisegítőként dolgozott, azonban 2017. évtől számos cégnek volt bejelentett képviselője.

Mindezekre tekintettel az adóhatóság a társaságnál nem tudott kapcsolódó vizsgálatot lefolytatni, illetve személy<sup>6</sup> nyilatkoztatására sem volt módja.

Az Kft<sup>3</sup> tevékenységének vizsgálatát illetően az elsőfokú adóhatóság megállapította továbbá, hogy az adóhatósági nyilvántartások alapján a társaság a működésének ideje alatt általános forgalmi adó bevallásait nullás adattartalommal nyújtotta be, kivéve azt az időszakot, amikor az adózó részére számla kiállítás történt, ebben az időszakban ugyanis adóminimalizáló tartalommal teljesítette bevallásait. Az online számla adatszolgáltatás szerint az Kft<sup>3</sup> az adózó felé kiállított számlákon szereplő fizetendő adó ellentételezéseként egy társaságtól fogadott be nagy összegű számlákat, azonban ezt a társaságot a képviselő nem nevezte meg, mint eljáró alvállalkozót. A nyilvántartások szerint az Kft<sup>3</sup> bejelentett alkalmazottakkal, tárgyi eszközökkel nem rendelkezett, éves beszámolót utoljára 2018. évre vonatkozóan nyújtott be.

Az ellenőrzés a fentiek alapján megállapította, hogy sem az adózó, sem a számlakibocsátó képviselője nem tudta megjelölni, hogy a számlakibocsátó ténylegesen milyen eszközöket adott bérbe az adózó részére, a bérbevett eszközök típusát, fajtáját stb. semmilyen dokumentum nem igazolja, másrészt a felek nyilatkozatai ellentmondásban álltak a

leszámlázott gazdasági eseményt illetően is. A vállalkozási keretszerződésben megjelölt termékek, illetve adózó megrendelői felé végzett teljesítéseinek az egybevetése alapján a revízió megállapította, hogy a Termék3 termék esetében adózó a partnernek, a Kft6 -nek egyáltalán nem számlázott bérbeadást, az Termék4 termék esetében pedig a Kft7 felé adózó 17.242.000 Ft + áfa összeget számlázott ki, miközben a bérbeadásról befogadott számlája 23.300.000 Ft + áfa összeget tartalmazott. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy nem igazolt, hogy adózó a termékek elvégzéséhez eszközöket bérelt, illetve, hogy azokat a számlakibocsátó Kft3 -tól bérelte.

Fentiekben részletezett adatok együttes értékelése alapján az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy az Kft3 által kiállított számlák nem valós gazdasági eseményeket tartalmaznak, azokra adólevonási jog nem alapítható. Az elsőfokú adóhatóság rögzítette továbbá, hogy adózó az Kft3 -tól befogadott számlákkal összefüggésben — a gazdasági események hiányára tekintettel szükségszerűen tudomással bírt az adókijátszásról, tudata átfogta az ügyletek nem valós jellegét.

Az elsőfokú döntés

Az értékesítést terhelő fizetendő adó tekintetében az elsőfokú adóhatóság az elvégzett bizonyítási cselekmények, valamint az adózó által igénybe vett alvállalkozóknál lefolytatott — a beszerzést terhelő adóban részletesen ismertetett vizsgálatok során beszerzett adatok együttes értékelése alapján az adózó által kiállított számlákon szereplő gazdasági események adózó általi elvégzését nem vitatta és az adófizetési kötelezettséget a teljesítés okán, az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésében foglaltak szerint állapította meg a bevallási adatokkal egyezően.

A beszerzést terhelő, előzetesen felszámított adó tekintetében az elsőfokú adóhatóság a bizonyítási eljárás eredményeként feltárt adatok, tények, bizonyítékok és ellentmondások értékelésével arra a következtetésre jutott, hogy az Kft2 -től, illetve az Kft3 -tól befogadott számlák nem valós gazdasági eseményeket tükröznek, a Kft1 -től befogadott számlák szerinti gazdasági események pedig megtörténtek ugyan, azonban a felek csalárd magatartása adókijátszást eredményezett, mely adókijátszásnak adózó aktív résztvevője, haszonhúzója volt. Mindezek alapján — az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 168. § (1)-(2) bekezdésére, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére hivatkozással — az ellenőrzés az Kft2 , az Kft3 , illetve a Kft1 által kibocsátott számlákon feltüntetett általános forgalmi adó levonását megtagadta.

Az ellenőrzés fentiek szerinti megállapításait a 2020. október 09-én kelt, 4955903969 iktatószámú — adózó meghatalmazott jogi képviselője tárhelyén 2020. október 26-án kézbesített — vizsgálati jegyzőkönyv tartalmazza, melynek megállapításaival kapcsolatban adózó 2020. november 25-én észrevétellel élt. Az elsőfokú adóhatóság az adózó észrevételében foglaltakra határozatában részletesen reagált.

Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés megállapításait a 2021. január 22-én kelt 6430250326 számú határozatában realizálta, melyben foglaltak szerint adózó terhére összesen 331.708.000 Ft — teljes egészében adóhiánynak minősülő — adókülönbözetet állapított meg, mely után 663.416.000 Ft adóbírságot szabott ki és 16.548.000 Ft késedelmi pótlék előírásáról rendelkezett, továbbá 2018. május hónapra 15.726.000 Ft, 2018. június hónapra 6.560.000 Ft, illetve 2019. május hónapra 210.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg. Az elsőfokú adóhatóság határozatában kötelezte az adózót az adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. Az elsőfokú adóhatóság határozata az adózó meghatalmazottja részére 2021. február 08-án — elektronikus úton — vélelmezetten kézbesült.

### A jogorvoslati kérelem

Adózó meghatalmazott jogi képviselője útján a határozat fentiek szerinti megállapításaival kapcsolatban — a jogorvoslatra nyitva álló határidőn belül — 2021. március 10-én elektronikus úton fellebbezést terjesztett elő, melyben elsődlegesen — jogszabálysértésre történő hivatkozással — az elsőfokú határozat megváltoztatásával a megállapítások törlését kérte, másodlagos kérelme az elsőfokú határozat megsemmisítésére és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítására irányult az alábbiak szerint:

Adózó álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság több esetben megsértette az adóhatósági eljárás garanciális alapelveit, amikor nem teljesítette tényállás tisztázási kötelezettségét, nem értékelte az adózó javára szolgáló körülményeket, illetve iratellenes megállapításokat tett. Emellett az adóhatóság megsértette a tisztességes eljárás elvét is, tekintettel arra, hogy annak ellenére, hogy a tényállásnak összhangban kell állnia az iratanyaggal, a revízió kizárólag a saját preconcepciójának a nézőpontja szerint rögzítette a tényállást és mindösszesen felsorolta az elvégzett bizonyítási cselekményeket, azonban a beszerzett bizonyítékokat nem értékelte. Adózó sérelmezi, hogy az ellenőrzés nem vette figyelembe az adózó képviselőjének, a vevő partnereinek a nyilatkozatait, adózó együttműködő magatartását, az elkészült munkákat, az átadott gyártás előkészítő anyagokat, a COVID járvány miatti körülményeket az előkészületek csúszása tekintetében, valamint nem megfelelően értékelte személy1 és az alvállalkozók nyilatkozatait. Hivatkozása szerint — az elsőfokú adóhatóság által rögzítettekkel szemben — személy1 az ellenőrzés során nyilatkozatot tett, mely megerősítette az adózó nyilatkozatában és a számlákban, szerződésekben foglaltakat. Az adóhatóság azonban súlyos eljárási hibát követett el, amikor ezen nyilatkozatot nem értékelte, illetve adózó javára nem vette figyelembe. Emellett adózó vitatja a személy4, személy5, illetve személy2 nyilatkozatában foglaltak revízió általi értékelését.

Adózó hivatkozása szerint a teljesítések szerződésszerűen megvalósultak, adózó a kapcsolatfelvételkor ellenőrizte potenciális partnereit, melynek során nem merültek fel gyanúra okot adó körülmények. Ezzel szemben a revízió irat- és jogszabályellenes megállapításokat tett és a felek tudattartalmának a vizsgálata nélkül rögzített összejárásra utaló állításokat. Az adózó partnereinek esetleges jogsértései nem értékelhetőek az adózó terhére, és semmilyen bizonyíték nem támasztja alá, hogy adózó ezekről tudomással bírt volna.

Adózó vitatja az elsőfokú adóhatóság által a személyi összefonódás körében értékelt körülményeket. Álláspontja szerint a revízió következetesen összekeveri az időszakokat és kiragad, valamint hamis színben tüntet fel nyilatkozat részleteket, és semmivel nem igazolja, hogy az ismertségen túl mit bizonyítanak a felek közötti kapcsolatok. Ugyancsak preconcepciózusnak tartja a nemzetközi piacra tervezett saját produkció költségeivel kapcsolatos adóhatósági megállapításokat, ugyanis egy ilyen produkció költségvetése sokszorosa a hazai piacra tervezett produkcióknak.

Az eszköz bérbeadásokról befogadott számlákkal összefüggésben előadja, hogy az adóhatóság nem oldotta fel azon ellentmondást, hogy amennyiben az adózó bevételeit valósan fogadja el, és az adózó könyvelésében igazolható módon nem találhatóak meg a teljesítéshez szükséges eszközök 90%-a, azonban az alvállalkozói partnerek számláit fiktívnek minősíti, akkor ezen eszközök beszerzése honnan történt. A kimutatásokban szereplő eszközök és anyagok az adóhatóság által is elismerten felhasználásra kerültek a megrendelők felé felvállalt munkák során, így a költségek összege nem lehet nulla, azt az adóhatóságnak — amennyiben a bizonylatokat nem fogadja el hitelesnek — becsléssel kellett volna megállapítania. E körben az adóhatóság nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének. Ezzel szemben adózó észrevételéhez csatolta az Kft2. -től igénybe vett eszközökről szóló kimutatást, a raktárba történő betárolás és kitarolás időpontjával egyidejűleg. E körben

iratellenesnek tartja a revízió egyes eszközök interneten fellelhető beszerzési árával kapcsolatos megállapításait, ugyanis az adóhatóság ennek meghatározása során figyelmen kívül hagyta a termékek márkáját, minőségét, felhasználási körét stb. Az adóhatóság nem értékelte azt sem, hogy az adózó nem filmre szerződik, hanem produkciók támogatására és az egyes felszerelések jellemzően nem egy-egy produkcióban kerülnek felhasználásra, hanem a folyamatban lévő projektek mindegyikében. Az eszközök bérbevétele — a revíziós megállapításokkal szemben — megfelelt a gazdasági racionalitásnak, ugyanis adózó célja az volt, hogy elegendő eszközzel rendelkezzen a különböző megrendelések elvégzéséhez, mindezt pedig nem befolyásolta az sem, hogy egyes megrendelések végül meghíúsultak.

Adózó sérelmezi továbbá, hogy az adóhatóság nem bocsátotta a rendelkezésére az Kft2. egyéb üzleti partnereinek nyilatkozatát, így arra érdemi észrevételt nem tehetett, ezáltal sérültek adózó tisztességes eljáráshoz és védekezéshez fűződő jogai. Továbbá álláspontja szerint az adóhatóság az Kft3 által kiállított számlákat is mindenfajta bizonyíték nélkül ignorálta.

Adózó vitatja a pályázatok anyagaival kapcsolatos adóhatósági értékelést, azok ugyanis kizárólag a forgatókönyv fejlesztésére vonatkoztak, és mindössze egy korai stádiumát jelentették a projektnek. Emellett azonban az ellenőrzés nem vette figyelembe a produkció megvalósítása körében csatolt dokumentumokat és a pandémia miatti csúszásokat. Adózó álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság nem megfelelően értékelte a gyártási költségeket, és az a körülmény, hogy a határozat indokolási részében a számlák hitelességével kapcsolatos megállapítások súlypontja e körben a gyártási költségek vitatása felé tolódott el a vizsgálati jegyzőkönyvhöz képest, súlyosan sérti adózó védekezéshez való jogát. Megítélése szerint amennyiben az adóhatóság kellően feltárta volna a piac sajátosságait, úgy tudomással bírt volna arról, hogy az amerikai szakszervezeti előírások miatt a film gyártási költségeinek 25-50 %-át teszi ki a színészek bérezése. Adózó igazolta az eljárás során, hogy leszerződött a produkcióra személyvel. Fellebbezéséhez mellékelten csatolja a színész ügynökségével folytatott levelezést. Adózó vitatja továbbá, hogy az adóhatóság a film költségvetésére vonatkozó, észrevételéhez csatolt szerződésmódosítások eredetiségét mindenféle bizonyítás nélkül vonta kétségbe.

A kakaóbab beszerzésével összefüggésben előadja, hogy e körben az adóhatósági megállapítások minden alapot nélkülöznek, az adóhatóság nem rendelkezik szakmai kompetenciával a kakaóbab minőségével kapcsolatos kérdésekben. Adózó a termék beszerzésével és eredetével kapcsolatos minden szükséges dokumentumot csatolt.

Adózó iratellenesnek tartja az adóhatóság számlák kiegyenlítésével kapcsolatos és az adózó nyereségességére vonatkozó megállapításait. E körben fellebbezéséhez csatolja vizsgált időszaki eredmény kimutatásait és mérlegeit, amely igazolja, hogy a bérelt eszközök igénybevételevel egy időben kezdett megnövekedni az adózó forgalma, aminek az egyedüli oka a tevékenységi kör bővülése volt, melyet azonban az adóhatóság nem tárt fel.

Hivatkozva az Európai Unió C-354/03, C-55/03 és C-484/03. Optigen ügyben, a C-440/04 Kittel sé Recolta Recycling ügyben, a C-80/11 Mahagében, C-142/11 Dávid ügyben, a C-642/11 és C-643/11 egyesített Stoy, EOOD ügyben, a C-285/11 Bonik ügyben, a C-255/02 Halifax, a C-712/17. Ensa ügyben, valamint a C-446/15. Signum Alfa Sped ügyben hozott döntéseiben foglaltakra, előadja, hogy az adóhatóság eljárása során megsértette az Európai Unió és a Kúria ítélkezési gyakorlatában foglaltakat, és nem bizonyította az eljárása során, hogy adózó a partnere esetleges csalárd, adókikerülésre irányuló tevékenységeiről tudott, vagy tudnia kellett volna.

Adózó hivatkozása szerint az elsőfokú határozatban feltárt tényállás és a vitatott számlák minősítése körében nem állapítható meg, hogy az adóhatóság az egyes beszállítóktól befogadott számlákat a Kúria KMK véleményének mely pontja alapján vitatja, ugyanis a

vélemény valamennyi pontja, illetve a rendeltetésellenes joggyakorlás bemutatása is megjelenik a határozatban. Jogellenesnek tartja a kellő körültekintés ignorálására vonatkozó megállapításokat is. Álláspontja szerint feltéve, de meg nem engedve, hogy partnerei jogellenesen jártak el, a szándékosságot önmagában nem alapozza meg a számlák befogadása, az adóhatóság az adózói tudattartalom kimunkálását elmulasztotta.

Az elsőfokú adóhatóság a fellebbezésben előadottak alapján nem látta indokoltnak a döntésének saját hatáskörben történő módosítását, ezért az Air. 126. § (4) bekezdésében foglaltak alapján elbírálás céljából 2021. március 24. napján felterjesztette a másodfokú adóhatósághoz.

A másodfokú döntés és jogi indokai

Az Air. 127. § (1) bekezdése szerint ha az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést felterjeszti, a felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatalt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett.

Az Air. 127. § (4) bekezdése alapján a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni. A vizsgálat eredményeként a felettes szerv a döntést helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti.

A fenti jogszabályi kötelezettségnek eleget téve a fellebbezést, adózó észrevételét, az elsőfokú határozatot és az alapeljárásban keletkezett iratanyagot felülvizsgálva megállapítottam, hogy a jogorvoslati kérelem nem megalapozott.

Értékesítést terhelő adó

A fentiekben túlmenően az elsőfokú adóhatósági megállapítások teljes körű felülvizsgálata során megállapítottam, hogy a beszerzést terhelő adóban tett megállapítások kapcsán kifejtettek alapján jogszerűek az elsőfokú adóhatóság értékesítést terhelő adóban levont következtetései is, azzal összefüggésben jogszabálysértést nem tártam fel, így azt az elsőfokú határozattal egyezően fenntartom. Az elsőfokú adóhatóság e körben is eleget tett tényállás tisztázási kötelezettségének, ugyanis az adózó által kiállított számlákon szereplő gazdasági események tisztázása érdekében nyilatkoztatta az adózó, illetve a megrendelők képviselőit, az adózó munkavállalóit, illetve vizsgálta és elemezte az adózó, illetve partnerei által rendelkezésre bocsátott dokumentumokat, valamint az alvállalkozóknál feltárt adatokat. Megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság a széles körben lefolytatott bizonyítási eljárása során beszerzett adatokat helytállóan értékelte és jogszerűen vont le azon következtetését, hogy adózó a megrendelők felé kibocsátott számlákon feltüntetett szolgáltatásokat elvégezte, így azok hiteles bizonylatnak tekinthetők.

Az Áfa tv. 2. § a) pontja szerint e törvény alapján adót kell fizetni adóalany által - ilyen minőségében belföldön és ellenértékfejtésben teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után.

Az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése szerint az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul.

Beszerzést terhelő adó

A jogorvoslati eljárás során elsődlegesen abban a kérdésben kellett állást foglalni, hogy az elsőfokú adóhatóság a vitatott számlák kapcsán eleget tett-e a tényállás tisztázási kötelezettségének és a feltárt tényállásból helytálló következtetést vont-e le, jogszerűen rendelkezett-e ennek alapján az adólevonási jog megvonásáról.

Az adózónál végzett ellenőrzés, a kapcsolódó vizsgálatok adatainak tételes felülvizsgálata alapján — a kialakult ítélkezési gyakorlatra figyelemmel — megállapítottam, hogy a beszerzést terhelő adó tekintetében az elsőfokú adóhatóság a feltárt tényállásból megalapozott jogi következtetést vont le, és helytállóan minősítette az adózó által a Kft1 -től, az Kft2-től,

illetve az Kft3 -tól befogadott számlákat adólevonásra alkalmatlan, hiteltelen bizonylatoknak. Az előzőek mellett az elsőfokú adóhatóság a valótlan tartalmú számlák jogi minősítését, beazonosítását is helytállóan végezte el.

#### I. Kft1 -tól befogadott számlák

Az Art. 1. §-a alapján az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése.

Az Art. 2. §-a alapján az adóhatóság eljárásában a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti.

Az Art. 3. § (1) bekezdése szerint az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben annak gazdasági eredménye kimutatható. Az adókötelezettséget nem befolyásolja az, hogy a magatartás (cselekmény, mulasztás) törvényi rendelkezésbe ütközik, vagy sérti a jó erkölcsöt.

Az Art. elvi éllel mondja ki a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettségét az adójogviszonyokban is. Rendeltetésszerű joggyakorlásnak azt az esetet minősíti a törvény, amikor a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy döntően a kölcsönös vagy egyoldalú adómegettarítás, és közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár.

Az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése rögzíti, hoc az adólevonásijog akkor keletkezik - ha e törvény másként nem rendelkezik -, amikor az előzetesen felszámított adónak (120\$) megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.

Az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybeviteléhez kapcsolódóan egy másik adóalany ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.

Az Áfa tv. 127. (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

Az Sztv. 15. § (3) bekezdése arról rendelkezik, hogy a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatónak, bizonyíthatónak, kívülállóknak által is megállapíthatónak kell lenniük.

Az Sztv. 165. § (2) bekezdése értelmében a számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. Szabályszerű az a bizonylat, amely az adott gazdasági műveletre (eseményre) vonatkozóan a könyvvitelben rögzítendő és a más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza, megfelel a bizonylat általános alakai és tartalmi követelményeinek, és amelyet - hiba esetén - előírászerűen javítottak.

Hivatkozott jogszabály 166. § (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállóknak kell lennie.

A jogszabályok előírásai alapján az előzetesen felszámított adó levonásba helyezésének konjunktív tartalmi feltételei közé tartozik egyebek mellett, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, az alakilag, illetve tartalmilag megfelelő hiteles bizonylat legyen, amelyet valós gazdasági eseményről állították ki és a másik adóalany részéről az adóáthárítása megtörténte A formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog

gyakorlására. Nem önmagában valamely gazdasági esemény, a hiteles számla szerinti gazdasági esemény adhat alapot az adólevonási jog gyakorlására. A bizonylat akkor hiteles, ha valamennyi adata helytálló; az adatok bármelyikének valótlanúsága megdöntheti a hitelességet.

Hangsúlyozandó, hogy nem a számla tanúsítja a gazdasági eseményt, de a számlán szereplő gazdasági eseménynek kell megvalósulnia, melynek ellenőrzése az adóhatóság kötelezettsége. Ennek megfelelően csak formai szempontból megfelelő számla nem elégséges az adólevonási jog jogszerű gyakorlásához. A tartalmi hitelesség körében pedig a kialakult ítélkezési gyakorlat alapján három lépcsőben vizsgálandó, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e, a számlában szereplő felek között valósult-e meg, illetve bizonyítható-e, hogy adókijátszás történt. Ennek megfelelően tehát az adólevonási jog megtagadása tárgykörében egy vizsgálati sorrendiség állapítható meg, melynek értelmében az adóhatóság feladatát képezi annak vizsgálata, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, amennyiben igen, az a felek között valósult-e meg, illetve ezt követően állást kell foglalni abban a körben is, hogy a számla befogadója — adott esetben — minden észszerű intézkedést megtett-e az adókijátszás elkerülése érdekében.

A jogorvoslati eljárás során megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság a Kft1 -től befogadott számlákat helytállóan minősítette a Kúria 5/2016 (IX.23.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. pontjának megfelelően, ugyanakkor jogszerűen hivatkozott arra is, hogy adózó az adólevonási jog gyakorlása körében rendeltetésellenes joggyakorlást valósított meg. Jelen ügyben tehát a számlákban foglalt gazdasági események kapcsán a KMK véleményen alapuló adózói tudatállapot vizsgálata mellett annak is érdemi jelentősége van, hogy az adózó aktív részvételével olyan — az Art. 1. §-ában szabályozott rendeltetészerű joggyakorlás alapvető követelményébe ütköző — mesterséges számlakapcsolat került kialakításra, amelynek elsődleges célja az adózó részére az adólevonási jog lehetőségének megteremtése volt. Ennek eredményeként nem csupán a gazdasági események valóságnak megfelelőisége kell, hogy a vizsgálat tárgya legyen, hanem az is, hogy az adójogszabályok rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzését eredményezték-e az ügyletek.

A KMK vélemény 3. pontjában foglaltak szerint abban az esetben, ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

A Kúria álláspontja szerint a tényállás függvényében különbség tehető aktív és passzív adókijátszást megvalósító számlabefogadó között, amelynek kapcsán a számla befogadójának a gazdasági esemény megvalósulása során tanúsított magatartását kell vizsgálni. Az elhatárolás alapja, hogy a számlabefogadó adóalany aktív vagy passzív szerepet töltött-e be a csalárd magatartás megvalósulása során. Aktívnak minősül a magatartása, ha tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak. Passzívnak minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet, vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében aktívan hozták létre.

A hivatkozott ítéletekre és KMK véleményre tekintettel tehát jelen ügyben nem elsődlegesen annak van jelentősége, hogy az adózó a számlakibocsátóval a kapcsolatot hogyan és milyen módon tartotta, illetve a számlakibocsátó részéről a teljesítésben való közreműködés megállapítható-e, hanem annak, hogy az ügyletsorozatban adókijátszás történt-e, és amennyiben igen, úgy az adózó az adókijátszás aktív, vagy passzív résztvevőjének tekinthető-e.

Ezen túlmenően utalok arra, hogy a Kúria Kfv.I.35.070/2020/4. számú ítéletében foglaltak szerint a rendeltetésellenes joggyakorlás akkor állapítható meg, amikor a szerződés, vagy más jogügylet célja kizárólag, vagy döntően a kölcsönös vagy egyedüli adómegetakarítás, közvetve az államháztartás alrendszerének okozott kár. Az ügyletek ennek kapcsán történő vizsgálata módszereire mind az Európai Unió Bírósága (EUB), mind - ahhoz igazodóan — a magyar bírói gyakorlat kimunkálta azokat a szempontokat, amelyek alapján az ügyletek minősítését el kell végezni. Ennek lényege, hogy a nem rendeltetészerű joggyakorlás adólevonási jogot nem alapoz meg, a visszaélésszerű magatartást az EUB Halifax (C-255/02) és a Part-Service (C-425/06) ügyekben hozott döntések szerinti teszt alapján kell elvégezni (Kúria Kfv.I.35.520/2016/7., KGD 2019.96., KGD 2019.82.).

A teszt alapján a nem rendeltetészerű Áfa levonási jog gyakorlásának ismérve, hogy

- a gazdasági esemény formálisan megfelel a Héa. irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek, de valós gazdasági tartalma nincsen, - az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése,
- az adóelőny ugyanakkor ellentétes a hozzáadott-értékadó szabályozásának céljával, rendelkezésével.

A Kúria Kfv.I.35.070/2020/4. számú ítéletében megfogalmazott teszt alkalmazásával megvizsgálva a vitatott gazdasági eseményeket, megállapítható volt, hogy a gazdasági események ugyan formálisan megfeleltek a Héa. irányelvben és a nemzeti adótörvényekben foglalt feltételeknek, azonban azoknak valós gazdasági tartalma nem volt.

A jogorvoslati eljárás során megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság által feltárt tényállás alapján a *Produkcio* neve — *Produkcio* neve című produkcióhoz, illetve annak gyártásához, forgalmazásához kapcsolódó jogok felek közötti értékesítése ugyan nem zárható ki, azonban önmagában az a körülmény, hogy a jogok értékesítése a felek között formálisan megtörtént, nem jelenti azt, hogy a Kft1 által kiállított számlák — a vonatkozó közösségi joggyakorlatot is figyelembe véve — az adólevonási jog gyakorlására jogosítanak az adózót. Az ügyletek minősítése során nem zárható ki az sem, hogy a jelenleg még a gyártás előkészítés fázisában lévő produkció megvalósítását követően adózó jelentős bevételre tesz szert a jövőben, azonban az ügyletek adólevonásra jogosultságának a megítélése körében vizsgálni kell, hogy mi volt a felek elsődleges célja a számlák befogadása során.

Jelen ügyben az elsőfokú adóhatóság által felsorakoztatott bizonyítékok kétséget kizáróan alátámasztották, hogy a számlák kiállításával, illetve befogadásával a felek csalárd magatartást valósítottak meg, az ügyletek visszaélésszerű és rendeltetésellenes joggyakorlást megvalósító volta kétséget kizáróan azonosítható. A számlázási láncolatban beazonosított szereplők egy tudatosan felépített, érdekmegosztáson alapuló mesterséges konstrukciót hoztak létre, melynek célja jogosulatlan adóelőny megszerzése volt, melyben a résztvevők úgy állították ki a bizonylatokat, hogy jogszerű értékesítési folyamat látszatát keltsék, azonban a feltárt adatok alapján a számlázásban résztvevők magatartása a gazdasági racionalitással nem áll összhangban. A mesterségesen kialakított szerződéses kapcsolatban az adózó és a számlakibocsátó egy, az adózó által társproducerként létrehozandó produkció gyártásához, forgalmazásához kapcsolódóan előzetesen megszerzett jogokat ruházták át egymás között annak tudatában, hogy az ügyletek elsődleges célja az adózó jelentős nagyságrendű bevételeit

terhelő fizetendő adójának a csökkentése, azaz jogosulatlan adóelőny szerzése volt, mely ügyletekben adózó adókijátszásban való aktív részvétele kétséget kizáróan megállapítható.

Az ügyletek gazdasági tartalmának, azaz a teszt első szakaszának a vizsgálata körében elsődlegesen azt kell figyelembe venni, hogy a 2015.02.24-én kelt forgalmazási szerződés értelmében a felek rendelkezése szerint adózó megszerezte a *Produkcio* neve — *Produkcio* neve című filmhez kapcsolódó valamennyi — hazai, illetve nemzetközi gyártási és forgalmazói — jogot. A jogok adózó általi megszerzését a rendelkezésre bocsátott dokumentumok, a felek nyilatkozatai, illetve a kapcsolódó vizsgálatok adatai is alátámasztották, az a körülmény tehát, hogy adózó a produkcióval kapcsolatos jogokkal rendelkezett, az ügyletek során nem volt vitatott.

Nem volt vitatott az sem, hogy a megszerzett produkció a gyártás előkészítés szakaszában van. Ellenőrzés során tett nyilatkozatában adózó maga is elismerte, hogy a film gyártásának előkészítése is elindult, azonban maga a film még nem készült el, azaz a filmhez kapcsolódó forgalmazói jogokból származó bevétel a vizsgált időszakban még nem realizálódott. A produkció megvalósításával összefüggésben adózó hivatkozott arra is, hogy megtörtént a szereplők, forgatási helyszínek kiválasztása, a főszereplővel történő szerződéskötés.

Emellett az ellenőrzés során adózó számos a filmkészítés folyamatát alátámasztó dokumentumot csatolt, mint forgatókönyvírói szerződés, forgatókönyv, annak nyilvántartásba vételét igazoló műtanúsítvány, a forgatókönyv elkészítésével kapcsolatos pályázati dokumentáció, megvalósítási ütemterv, kellék-, illetve eszközlisták, forgatási helyszínek, különböző építményekről készült vázlatok, forgatáshoz szükséges jelmezek, maszkok, díszletek, állatok kimutatását tartalmazó dokumentumok. Megjegyzendő ugyanakkor az is, hogy ezen dokumentumok számos ellentmondást tartalmaztak. Ilyen ellentmondásként volt rögzíthető, hogy míg adózó a 2015.02.24-én megkötött forgalmazói szerződés alapján minden jogot megszerzett a produkcióval kapcsolatban — úgy, hogy akkor még forgatókönyv sem állt rendelkezésre — 2017.11.22-én — másfél évvel később ő bízta meg a Kft1 -n keresztül személylöt a forgatókönyv megírásával, miközben a Filmjus által kiállított műtanúsítvány szerint személyl 2017.08.28-án a *Produkcio* neve című mű forgatókönyvét bejelentette nyilvántartásba vétel céljából. Adózó sem az ellenőrzés során tett nyilatkozatában, sem jogorvoslati kérelmében nem oldotta fel ezen ellentmondásokat. Az adózó, illetve személyl nyilatkozata, valamint a rendelkezésre álló dokumentumok, pályázati anyagok alapján személyl ugyan elkészítette a produkció forgatókönyvét, azonban az előbbieken hivatkozott ellentmondások miatt nem állapítható meg, hogy az mikor történt, illetve semmilyen hitelt érdemlő adat nem támasztja alá, hogy az ügyletekben a Kft1 -nek valós szerepe volt. Az ellenőrzés során a számlakibocsátó meghallgatott képviselője szintén nem említette nyilatkozatában, hogy a forgatókönyv megírásában a társaságnak volt szerepe.

Emellett nem hagyható figyelmen kívül az a további ellentmondás sem, hogy a felek közötti szerződést lezáró közös nyilatkozat 2018.10.15-én kelt, mely alapján a produkció jogai teljes egészében átruházásra kerültek, ezzel szemben a végszámla kiállítására már ezt megelőzően, 2018.09.30-án sor került.

A hivatkozott dokumentumokon túlmenően adózó ugyan további, a film megvalósítására irányuló bizonylatot — például forgatási helyszínekre vonatkozó megállapodások, színészekkel kötött szerződés stb. — nem bocsátott rendelkezésre, fellebbezéséhez is e körben csak a főszereplőként megjelölt személy ügynökével folytatott levelezést csatolta, azonban nem zárható ki, hogy a film gyártása, előkészítése megtörtént. Figyelembe véve azonban azt, hogy a szerződés megkötésének időpontjában — a film címén kívül — gyakorlatilag semmiféle olyan teljesítményérték nem volt azonosítható, amely több százmilliós ellenérték kifizetésének alapjául szolgálhatott volna, ezért ez a tény az ügyletek minősítése során értékelendő, és egyértelműen cáfolja a dokumentumok hitelességét, illetve a felek közötti

szereződéses folyamatok időrendiségét. Mindezek mellett — a későbbiekben kifejtettek szerint — a számlakibocsátó az általa átruházott — tartalommal azonban ki nem töltött — joghoz a továbbiakban sem nyújtott olyan többlétszolgáltatást, amely az ügyletek valós piaci értékét igazolta volna.

Megállapítható tehát, hogy az elsőfokú adóhatóság — az adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben az adózó által a film gyártásával, annak előkészítésével kapcsolatban rendelkezésre bocsátott dokumentumokat értékelte, s azokat adózó javára vette figyelembe. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság elfogadta az adózó által a gyártás előkészítő tevékenység körében végzett tervezői munkát, nem találta azonban igazoltnak a szerződéses kapcsolatokban a felek valódi ügyleti akaratát, illetve a Kft1 valós gazdasági szerepét.

Az elsőfokú adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében kapcsolódó vizsgálatot végzett a számlakibocsátó Kft1 -nél, mely vizsgálat során beszerzett adatok alapján megállapítható volt, hogy a Kft1 az adózó felé továbbértékesített jogokat a Kft4- től szerezte meg, azonban azt alátámasztó szerződést, számlát és egyéb iratanyagot a Kft. nem bocsátott rendelkezésre. Emellett az elsőfokú adóhatóságnak a jogokat eredetileg értékesítő társaságnál annak ellenőrzés időpontjára történő kényszertörzése miatt — sem volt lehetősége vizsgálatot lefolytatni, így a jogok értékesítésével kapcsolatos számlázási láncolat rekonstruálására kizárólag a felek nyilatkozatai alapján volt mód.

A vizsgálat során mind a számlakibocsátó vizsgált időszaki képviselője, mind a forgatókönyvíró személy1 nyilatkozatot tett, azonban megállapítható volt az is, hogy a nyilatkozataikban foglaltak az ügyletek általános leírásán túlmenően nem tartalmaztak érdemi információt sem a jogok megszerzésének és továbbadásának részleteiről, sem pedig a szerződéses ellenérték és a leszámolt összegek között jelentős eltérés okáról. A felek nem tudtak racionális magyarázattal szolgálni arra, hogy az ügyletekben mi volt a Kft1 valós gazdasági szerepe és arról sem, hogy a produkcióval kapcsolatban milyen jogok átadására, milyen ütemezésben került sor.

A Kft1 vizsgált időszaki képviselőjének, személy2nek a — tényállási résznél részletesen ismertetett — nyilatkozata alapján arra vonható le megalapozott következtetés, hogy a Kft1 az ügyletekben átszámlázó szerepet töltött be az adott produkcióhoz kapcsolódó jogok beszerzésében és értékesítésében, azon túlmenően, hogy azt közvetítőként továbbszámlázta, valós gazdasági szerepköre az ügyletekben nem volt. A képviselő nyilatkozatában magát a társaságot is pusztán közvetítőként jelölte meg, és utalt arra is, hogy a jogokkal összefüggésben a továbbszámlázásra nyereség nélkül került sor.

A képviselő nyilatkozatán túlmenően a Kft1 ügyletekben betöltött formális szerepét támasztották alá ugyanakkor a társaságnál végzett kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok is. Megállapítást nyert ugyanis, hogy amikor a Kft1 -nek megszűnt az adózóval való szerződéses kapcsolata, a Produkció neve című filmhez kapcsolódóan szintén számlákat fogadott be a Kft5 -től. személy2 nyilatkozatában ezen gazdasági kapcsolatot szintén azzal indokolta, hogy az a társaság is személy1 cége volt, ahová a produkció bizonyos jogait átvitte, a szerződést pedig ennek megfelelően alakították át.

A Kft1 új képviselője, illetve a produkció forgatókönyvírója személy1 a Kft. valós gazdasági szerepét illetően szintén nem közölt érdemi adatokat, kizárólag arra hivatkozott, hogy azért vásárolta meg mind a Kft1 -t, mind a Kft5-t, hogy visszaszerezze az adózótól a produkció jogait, azonban nem jelölte meg, hogy a jogok megszerzésében és értékesítésében a korábbiakban a Kft1 -nek milyen szerepe volt.

Adózó fellebbezésében vitatja, hogy az elsőfokú adóhatóság személy1 nyilatkozatát nem értékelte a vizsgálati jegyzőkönyvben. Ezzel összefüggésben utalok arra, hogy a rendelkezésre álló iratok szerint az elsőfokú adóhatóság az adózónál végzett ellenőrzést

lezáró vizsgálati jegyzőkönyvet 2020.10.09-én adta ki, azonban személy1 jelen ellenőrzés keretében, adózó alkalmazottjaként tett nyilatkozata csak ezt követően, 2020.10.22-én, a Kft1 -nél végzett kapcsolódó vizsgálat keretében tett nyilatkozata pedig, 2020.10.12-én érkezett meg az elsőfokú adóhatósághoz. Így azt a revízióknak nem állt módjában a vizsgálati jegyzőkönyvhöz csatolni, illetve abban értékelni. személy1 nyilatkozataiban foglaltakat azonban az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzési megállapítások realizálása során határozatában részletesen ismertette az adózóval, így azt módjában állt megismerni, azzal összefüggésben fellebbezési jogát gyakorolni tudta, jogai gyakorlásában ezzel összefüggésben sérelem nem érte.

Emellett megállapítottam ugyanakkor azt is, hogy az elsőfokú adóhatóság személy1 nyilatkozatában foglaltakat megfelelően értékelte, adózó fellebbezési hivatkozásával szemben nevezett nyilatkozata mindössze azt igazolta, hogy az adózó felé értékesített jogok megszerzésére a Kft4 -től került sor, azonban az ügyletekkel összefüggésben részleteket nem tudott közölni, nyilatkozatát dokumentumokkal nem tudta alátámasztani. Ugyanakkor a revízió adózó javára értékelte azt a körülményt, hogy a produkcióval kapcsolatos forgatókönyvet személy1 készítette el, melyet a gyártás előkészítés igazolásának a körében az adóhatóság — kizárólag az adózónál elfogadott.

A felek nyilatkozatai, illetve iratanyag hiányában nem volt megállapítható tehát, hogy a Kft1 a produkcióval kapcsolatban konkrétan milyen jogokat és milyen értéken szerzett be a Kft5 -től, illetve a Kft4 -től.

Szintén az ügyletek csalárd jellegét támasztotta alá az a körülmény is, hogy a Kft1 és az adózó közötti szerződéskötéskor, azaz 2015.02.24-én, a jogokat eredetileg értékesítő Kft4 az adózó tulajdonosa volt, így a Kft1 számlázási láncolatba iktatását semmilyen körülmény nem indokolta, a jogok eredeti értékesítője közvetlenül is átruházhatta volna azokat az adózóra. A mesterséges láncolat tényét igazolja, hogy a nyilatkozatok és a cégnyilvántartási adatok alapján a Kft4 filmgyártással, gyártás előkészítéssel és filmipari szolgáltatásokkal foglalkozott, ezzel szemben a Kft1 -nek a filmgyártási tevékenységgel kapcsolatban sem személyi-, sem tárgyi feltételei nem voltak adottak, tevékenységi köre teljesen más területre terjedt ki.

Ezen túlmenően azonban a felek nem adták ésszerű gazdasági indokát annak sem, hogy ha az adózó már 2015. évben megszerezte a forgalmazói szerződés alapján a produkcióhoz kapcsolódó valamennyi jogot, akkor a későbbi években, 2018. 2019. években a Kft1 , illetve Kft5 milyen jogokat ruháztak át egymás között. személy1 ezzel összefüggésben arra utalt, hogy a Kft5 szerezte meg a filmhez kapcsolódóan a nemzetközi szereposztást, mely azonban szintén nem értelmezhető, hiszen adózó a produkcióhoz kapcsolódó, valamennyi - így a nemzetközi jogokkal is - rendelkezett a forgalmazói szerződés alapján. Mindez tehát azt jelenti, hogy az adózó részére átruházott, egymást átfedő jogokat két különböző társaság is értékesített időben 3 év elteltével.

A Kft1 szerződéses kapcsolatainak, illetve bevallási adatainak vizsgálata alapján megállapítható volt az is, hogy a társaság — a fordítási, tolmácsolási tevékenység körében ellátott szolgáltatások kivételével — kizárólag az adott produkcióhoz, illetve személy1 személyéhez köthető cégekkel állt kapcsolatban, bevételt kizárólag az adózó felé kibocsátott számlákkal összefüggésben ért el, azonban a kibocsátott számlákat a Kft5 -től, illetve a Kft4 -től befogadott számlákkal ellentételezte, mely számlákon szereplő gazdasági események azonban iratanyag, illetve a társaságoknál megíúsult vizsgálat hiányában nem voltak igazoltak. A Kft1 — a vizsgált időszak képviselő, személy2 nyilatkozata szerint — a megszerzett jogokat nyereség szerzése nélkül számlázta tovább az adózó felé, azaz az ügyletek során valós gazdasági haszon elérésére nem törekedett, valós finanszírozási tevékenységet nem végzett, következésképpen a láncolatban szereplő csatorna társaságként

való közreműködését finanszírozási szerep nem tette szükségessé. A Kft1 szerződéses kapcsolatokba való beépítését tehát nem a gazdasági haszon elérése, hanem más rejtett szándék — a forgalmazói jogok eredeti forrásának a leplezése — motiválta.

Megállapítható tehát, hogy az ellenőrzés rendelkezésére álló adatok alapján ugyan nem zárható ki, hogy az ügyletekben a Kft1 megszerezte a produkció jogait és azt az adózó felé számlázta tovább, azonban a szerződéses kapcsolatokban a számlák formális befogadásán, illetve kiállításán túlmenően valós gazdasági szerepe nem volt, az általa kiállított számlák az adózó részére a jogosulatlan adólevonási jog biztosítását szolgálták.

Jelen vizsgált ügyletek kapcsán a teszt második elemét képező jogellenes adóelőny megszerzésével összefüggő, visszaélésszerű magatartás elemei is jól azonosíthatóak, ugyanis a szerződéses ügyletekben beazonosított társaságok mindegyike valamilyen formában a film ötletét adó és a forgatókönyvet megíró személyl személyéhez köthető, az ügyletkötés során személyük érdekazonosságot mutatott mind az ellenérték leplezése mind az adóelőny érvényesítése kapcsán. Az elsőfokú adóhatóság ugyanis feltárta azokat a személyi összefonódásokat, melyek biztosították azt, hogy a felek az ügyletek során egymással összehangolt magatartást tanúsítva, a jogosulatlan adóelőny megszerzése érdekében — visszaélésszerű és a rendeltetésellenes joggyakorlást megvalósító mesterséges ügyleteket alakítsanak ki a forgalmazási jog értékesítésével kapcsolatban. A tényállási résznél ismertetett személyi kapcsolatok elemzése alapján látható, hogy személyl, amellett, hogy képviseleti joggal rendelkezett mind a Kft1 -nél, mind az ügyletekbe bevont Kft5 -nél, illetve Kft4 -nél, adózónál is alkalmazásban állt, tehát adózó az ő személyén keresztül közvetlen rálátással bírt partnere számlázási kapcsolataira, tevékenységére. Az a további körülmény pedig, hogy mind a Kft1 , mind beszámlázó partnerei személyl ügyvezetésével kényszertörlés alá kerültek - melynek következtében a gazdasági események további tisztázása megghiúsult —, szintén arra enged következtetni, hogy a felek egymással összehangolt magatartása a tényállás teljes körű tisztázásának megakadályozását szolgálta, és a költségvetést megillető adóbevételek beszedését — a láncolat alsóbb szintjén — ellehetetlenítették.

Emellett az a fentiekben már hangsúlyozott körülmény, hogy a produkciót eredetileg értékesítő Kft4 adózó tulajdonosa volt a forgalmazói szerződés megkötésének időpontjában — így a jogok átruházására közvetlenül is sor kerülhetett volna —, kétséget kizáróan igazolja, hogy a felek magatartása a forgalmazási jog értékesítése kapcsán kizárólag a jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányult.

Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés során vizsgálat alá vonta a felek közötti áralkalmazást is, és minden lehetséges bizonyítási eszközzel megkísérelte tisztázni azt, hogy a forgalmazási jog ellenértéke a számlázási láncolat egyes pontjain hogyan alakult, azonban a szerződéses felek ehhez kapcsolódóan semmilyen konkrét adattal nem szolgáltak.

Az elsőfokú adóhatóság e körben kifejtett határozati megállapításait adózó arra tekintettel vitatta, hogy álláspontja szerint a vizsgálati jegyzőkönyvhöz képest az elsőfokú határozat megállapításainak a súlypontja eltolódott a filmterv gyártási költségeire. Ezzel összefüggésben utalok arra, hogy a Kúria ítélezési gyakorlata alapján az elsőfokú adóhatóságot az ellenőrzési megállapítások során a vizsgálati jegyzőkönyvben foglalt tényállás nem köti, az abban rögzítettekhez képest jogosult a beszerzett bizonyítékokat eltérő súllyal értékelni, egyes bizonyítékoknak kisebb, míg másoknak nagyobb hangsúlyt tulajdonítani. Figyelemmel arra, hogy a revízió e körben a szükséges bizonyítékokat beszerezte, az elsőfokú adóhatóság azt határozatában jogosult volt értékelni, azzal kapcsolatos következtetéseit részletesen rögzítette, így azokat adózónak módjában állt megismerni, azzal kapcsolatos jogorvoslati jogát gyakorolni tudta, védekezéshez való jogai e körben sérelmet nem szenvedtek.

Az ellenőrzés által beszerzett adatok alapján tényszerűen megállapítható volt, hogy a 2015.02.24-én létrejött forgalmazói szerződésben a felek a produkcióhoz kapcsolódó jogok ellenértékét eredetileg 250.000.000 Ft + áfa összegben határozták meg, illetve amennyiben az elfogadott gyártási költségvetés 5%-a meghaladja a meghatározott vételárat, akkor ez az összeg válik a jogok ellenértékévé, ugyanakkor a számlakibocsátó — a rendelkezésre álló adatok szerint — a produkcióval kapcsolatos jogok átruházásának az ellenértékeként adózó felé összesen 1.226.008.000 Ft + 331.022.000 Ft áfa összegben bocsátott ki számlákat 2015. — 2018. évek között, mely eltérések gazdaságilag racionális indokát adózó az ellenőrzés során nem adta.

Adózó ellenőrzés során tett nyilatkozatában arra hivatkozott, hogy a jogok ellenértékét a nemzetközi standardek, a film költségvetése, és az adott nyelvterület lélekszáma alapján határozták meg 250.000.000 Ft-ban, azonban az ellenőrzés kérdésére már azzal sem volt tisztában, hogy eltértek-e a szerződéses összegtől. Adózó képviselője az ellenőrzés teljes tartalma alatt nem hivatkozott arra sem, hogy a szerződéses összeg a későbbiekben módosításra került, illetve nem adta indokát annak sem, hogy miért került sor a szerződésben foglaltakhoz képest jelentősen magasabb összegben a számlák befogadására több éven keresztül. Megjegyzem, adózó képviselője mellett a Kft1 vizsgált időszaki képviselője sem tudott arra vonatkozóan nyilatkozni, hogy konkrétan milyen értéken történt a jogok átruházása. A felek arra vonatkozóan sem adtak magyarázatot, hogy miért volt szükség a jogok éveken keresztül több részletben való átruházására, illetve az egyes számla szerinti összegeket milyen tényezők befolyásolták. A leszámlázott összegek ütemezésének és mértékének meghatározását alátámasztó dokumentumot a felek nem csatoltak.

A szerződés rendelkezést tartalmazott arra vonatkozóan is, hogy a vételárat adózó a végleges kópia jóváhagyásával egyidejűleg fizeti meg, azonban mivel a film forgatása még meg sem kezdődött, így végleges kópia jóváhagyására nem kerülhetett sor, ennek ellenére a rendelkezésre álló adatok alapján a felek között a számlázás már a szerződéskötést követően megkezdődött. A felek tehát saját szerződéses kikötéseiktől is eltértek a valóságban annak érdekében, hogy a Kft1 az adózó részére számlázzon tudjon.

Adózó a jegyzőkönyvi megállapítások ismeretében csatolt ugyan két szerződés módosítást, melyben a felek a szerződéses összeget először — a 2016.03.17-ei módosítással — 500.000.000 Ft + áfa összegre növelték, illetve meghatározták, hogy ha a gyártási költségvetés 15%-a meghaladja a szerződéses összeget, az lesz az ellenérték, majd ezt a százalékos ellenérték meghatározást a 2017.01.20-ai szerződésmódosítással 25%-ra emelték, azonban adózó a szerződés módosítás indokát nem jelölte meg, annak szükségszerűségét megalapozó dokumentumot, kimutatást, háttérszámítást nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére.

Adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben hangsúlyozom, hogy az elsőfokú adóhatóság a csatolt szerződésmódosítások érvényességét nem kérdőjelezte meg, mindössze összevetette az abban foglaltakat a rendelkezésre álló egyéb adatokkal és rögzítette a levont következtetéseit. A szerződéses szabadság polgári jogi alapelvéből következően a feleknek jogában áll szabadon meghatározni a szerződéses ellenértéket, a felek polgári jogi jogviszonyába a hatóság sem avatkozhat be, azonban adójogi szempontból amennyiben az adózó a jelentős nagyságrendben kibocsátott számlák alapján adólevonási jogot kíván gyakorolni, akkor a dokumentumokban foglaltak hitelt érdemlőségét neki kell igazolnia. Adózó a módosított szerződések becsatolásán túlmenően a módosítás szükségességének, a szerződéses összeg változásának és a leszámlázott ellenérték szerződésben meghatározottaktól való eltéréseinek gazdaságilag racionális indokát nem adta. Jelentőséggel bír ez különös tekintettel arra is, hogy adózó megelőzőleg semmilyen lépést nem tett a produkció tervezése, előállítására érdekében, másfél évig még forgatókönyv sem állt rendelkezésre, arra szerződést sem kötött, illetve az

ellenőrzés időpontjában (2020. év) is csak a gyártás előkészítés igazolására vonatkozó dokumentumokat csatolt, konkrét szereplők megbízása nélkül. Ennek ellenére már a szerződéskötést követően rövid időn belül, 2015. évtől kezdődően több éven át milliós nagyságrendű számlákat fogadott be a jogok átruházásával összefüggésben szerződő partnerétől. A rendelkezésre álló adatok alapján tehát a szerződéses összeg növelését igazoló körülmény nem merült fel, adózó nem igazolta, hogy a forgalmazói szerződés megkötését követően, milyen olyan előre nem kalkulált költségek merültek fel, melyek indokolták a szerződéstől eltérő számlázás szükségességét. Adózó nem igazolta semmilyen hitelt érdemlő adattal azt sem, hogy az első szerződés módosításig — 2016.03.17. — milyen lépéseket tett a gyártás, illetve annak előkészítés érdekében, hiszen a forgatókönyv megírására vonatkozó szerződés megkötésére is csak 2017. 11.22-én került sor.

Mindezek alapján tehát az alapvető gazdasági racionalitás hiányára utal a korábbi és jelen vizsgált időszakban felmerülő, milliárdos nagyságrendű ellenérték kifizetésének vállalása úgy, hogy a film a számlakibocsátásokat követő több év elteltével sem készült el, dokumentumokkal alátámasztotta nem történt meg a szereplők megbízása sem, tehát adózó ennek alapján a tényleges költségeket sem tudta teljeskörűen meghatározni.

Megállapítható tehát, hogy az adózó által befogadott számlák összege jelentősen meghaladta mind az eredeti 250.000.000 Ft-os, mind a módosított 500.000.000 Ft-os összeget is. Figyelemmel ugyanakkor arra is, hogy emellett a felek a gyártási költségvetéshez is igazították az ellenértéket, megalapozottan járt el az elsőfokú adóhatóság, amikor az adózó által átadott dokumentumok alapján vizsgálta a leszámlázott ellenérték gyártási költségvetéshez viszonyított értékét is. Ennek alapján megállapítható volt, hogy az adózó által csatolt 2018. évi kalkuláció szerint a költségvetés összege 5.743.000 Euro, azaz 1.876.583.000 Ft, melynek 5%-a 93.829.000 Ft, tehát ennek alapján egyértelműen a szerződésben meghatározott 250.000.000 Ft kellett, hogy legyen a felek rendelkezésének megfelelően a jogok ellenértéke, ezzel szemben azonban a felek a számlázás során nem ezt az értéket követték. Ennek alapján nem állapítható meg az sem, hogy mi indokolta a szerződések 2016. és 2017. évi módosításait, ha a 2018. évi költségvetés azt nem tette szükségessé.

Megjegyzendő, hogy a második szerződés módosítás alapján számítottan (1.876.583.000 Ft X 0,25 469.146.000 Ft) ugyan a költségvetés meghaladja az eredeti szerződéses összeget, azonban a felek ezen összeghez képest is jelentősen magasabb értéken bocsátották ki a számlákat. Ezen ellentmondás egyértelműen azt bizonyítja, hogy a számlaértékek meghatározásakor nem a film bekerülési értéke, hanem az adózó által érvényesítendő adólevonás összege volt az elsődleges szempont.

Emellett helytállóan mutatott rá az elsőfokú adóhatóság arra is, hogy sem az adózó által becsatolt szerződés módosítások szükségességét, sem a leszámlázott ellenértéket nem tükrözik az adózó eszköz nyilvántartásában szereplő, a forgalmazási jogok értékére vonatkozó adatok sem, hiszen adózó a jogokat a szellemi termékek között bruttó 342.500.000 Ft értéken tartotta nyilván.

Általános értelemben nem vonható kétségbe a fellebbezés azon állítása, hogy a gyártási folyamat kihát a produkció költségvetésére és adott esetben a színészek, a főszereplő bérezése jelentősen növeli az eredetileg tervezett gyártási költségeket, így természetesen az a költségvetés a forgalmazási szerződésben meghatározott ellenértéket is befolyásolja. Ez a körülmény azonban — önmagában — még nem támasztja alá hitelt érdemlően a szerződéses értéktől és a kalkulált összköltségvetéstől jelentősen eltérő számla szerinti értékeket.

Emellett adózó korábbi nyilatkozatával, illetve becsatolt dokumentumaival szemben fellebbezésében már 5.000.000.000 Ft-ban jelölte meg a film gyártási költségeit, azonban azt semmilyen hitelt érdemlő dokumentummal nem támasztotta alá. Megjegyzem ilyen mértékű gyártási költségvetésről az ellenőrzés során sem az adózó, sem a Kft1 képviselői nem tettek említést.

Adózó jogorvoslati kérelmében a költségek ilyen mértékű emelkedését külföldi színészek megbízásával indokolta, azonban külföldi színészekkel kötött megállapodást nem csatolt, mindössze a főszereplőként kiválasztott személy ügynökségével folytatott levelezést mellékelte fellebbezéséhez. A csatolt levelezés alapján azonban megállapítható, hogy azokon személyl és a Kft4 email címe szerepel, adózó, mint a produkció tényleges megvalósítója, gyártója a dokumentumokon nincs feltüntetve, a levelezés a külföldi szereplő kapcsán tehát nem vele történt, hanem Dora Györggyel és a jogokat eredetileg értékesítő társasággal.

Megjegyzendő ugyanakkor az is, hogy bár a Kft1 új ügyvezetője, illetve a forgatókönyvíró személyl a produkció bekerülési értéket 5.800.000.000 Ft-ban jelölte meg, azonban az ezen összeget megalapozó dokumentumot, bizonylatot, számítást ő sem bocsátott rendelkezésre. A személyl által megjelölt összeg ugyanakkor sem az adózó által rendelkezésre bocsátott 2018. évi gyártási költségvetésnek, sem a jogok átruházásáról kiállított számlák összértékének nem felel meg.

Megállapítható tehát, hogy adózó semmilyen hitelt érdemlő adattal nem tudta gazdaságilag is elfogadható indokát adni az összesen, milliárdos nagyságrendben leszámlázott értékek szerződésben foglaltaktól való eltérésének, illetve annak sem, hogy mi indokolta a jogok többszöri átadását (ideértve az azonos jellegű jogok megvásárlását is) és milyen körülmények alapozták meg az egyes számla szerinti értékek összezszerűségét.

Az ügyelepek minősítése során nem hagyható ugyanakkor figyelmen kívül az a körülmény sem, hogy adózó a rendelkezésre álló, a Kft4 felé kiállított — azonban végül ki nem bocsátott — DQ3SA5199251 sorszámú számla alapján a filmjogok 50%-át 30.000.000 Ft + áfa összegben kívánta tovább adni, tehát az adózó által feltüntetett ár is alacsonyabb, mint amennyiért ő a Kft1 -től megvásárolta, mely alapján arra vonható le következtetés, hogy adózó is tisztában volt azzal, hogy a forgalmazási jogok értékesítéséről kibocsátott számlák nem valós ellenértéket tartalmaznak.

Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság helytállóan következtetett arra, hogy adózó részéről a több száz milliós nagyságrendben kiállított számlák több bevallási időszakon keresztül történő befogadására kizárólag a gazdasági fellendülése következtében megnövekedett bevételei miatt a fizetendő adó összegének a csökkentése érdekében került sor, a feleket a számlák kiállítása és befogadása során a jogosulatlan adóelőny elérése motiválta.

A fentiekben túlmenően az elsőfokú adóhatóság által a számlák pénzügyi kiegyenlítésével összefüggésben feltárt körülmények, szintén azt támasztották alá, hogy a felek magatartása a forgalmazási jog értékesítése kapcsán kizárólag a jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányult. A pénzügyi kiegyenlítés módszerét elemezve ugyanis arra vonható le következtetés, hogy a szerződéses felek a személyi összefonódásban álló társaságok között valószínűleg meg egy olyan pénzügyi-művelet sorozatot, melynek valós alapja nem beazonosítható, és amely a rendelkezésre álló egyéb bizonyítékok együttes mérlegelésével alappal arra enged következtetni, hogy a résztvevők esetében az adótörvények megkerülésére irányuló szándék megvalósult. Adózó nyilatkozatában maga is elismerte, hogy nem minden esetben történt meg a Kft1 -től befogadott számlák pénzügyi kiegyenlítése. Emellett adózó azon magatartása,

hogy az egyes számlák ellenértékét a bankszámlakivonatok adatai szerint nem egyszerre utalta át, hanem több részletben, és nem minden esetben volt feltüntetve, hogy melyik számla kiegyenlítése történt meg, lehetővé tette, hogy a kiegyenlítés utólagosan ne legyen nyomon követhető. Ugyanez volt megállapítható a számlakibocsátó Kft1 -nél is, ahol az adózó által átutalt összegek társaság bankszámlájáról történő készpénzfelvételt követően már nem voltak nyomon követhetőek, és semmilyen további hitelt érdemlő adat nem támasztotta alá, hogy a Kft1 a szintén személyi összefonódás alatt álló — beszámlázó társaságok bizonylatait kiegyenlítette. E körben a képviselők, személy2 és személy1 is kifejezetten arra hivatkoztak, hogy csak részben történt pénzügyi kiegyenlítés a szerződéses partnerek felé. Azon további körülmények pedig, hogy Kft1 értékesítésére személy2 részéről úgy kerül sor, hogy a társaságnak jelentős nagyságrendű, milliós követelése vannak az adózóval szemben, majd a számlázási láncolatban szereplő társaságok mindegyike kényszertörlesztési eljárással megszűnik — így az ellenérték kiegyenlítése és az áfa megfizetése már nem biztosított — szintén azt támasztják alá, hogy a mesterséges ügyletek haszonhúzója maga az adózó volt.

Adózó esetében megállapítást nyert, hogy a megnövekedett bevételeit terhelő jelentős nagyságrendű adófizetési kötelezettségét olyan számlákkal ellentételezte, melyek hitelt érdemlősége nem nyert igazolást. A produkcióhoz kapcsolódó jogok Kft1 -től több bevallási időszakon keresztül történő megszerzésével adózó célja a jelentős nagyságrendű áfa levonási jog biztosítása volt. Emellett adózó számlakibocsátó partnere a bevallásaiban szintén a beszerzést terhelő levonható adó összegét az értékesítést terhelő fizetendő adó összegével közel azonos, vagy azt meghaladó összegben kimutatva minimális adófizetési kötelezettséget, vagy következő időszakra átvihető követelésállományt vallott, így megállapítható, hogy az adózó számlázási partnere által gyakorolt adólevonási jog alapjául szolgáló hozzáadott érték adó ténylegesen nem került befizetésre a költségvetésbe. Ennek következtében a költségvetést ért kár realizálódott, hiszen adózó olyan számlák alapján gyakorolt adólevonás jogot, melyhez kapcsolódó adófizetési kötelezettség — a számlakibocsátó részéről — nem került teljesítésre a költségvetés felé.

Az adózó tehát nem csak a mesterséges szerződéses konstrukció aktív résztvevője volt, de egyben az áfa-levonási jog gyakorlásával összefüggő jogosulatlan gazdasági előny kedvezményezettje is.

Mindezen körülmények — az idézett EU Bírósági döntésnek megfelelően — már önmagukban, logikailag zárt rendszerben igazolják, hogy a felek magatartása a forgalmazási jog értékesítése kapcsán elsődlegesen a jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányult.

Az adózó által megszerzett adóelőny ugyanakkor — a teszt harmadik lépését vizsgálva — ellentétes volt a hozzáadott-értékadó szabályozásának céljával.

Jelen esetben a gazdasági események egy mesterségesen felépített, ugyanazon személyi körhöz köthető, és egymással szoros személyi összefonódásban levő gazdasági társaságok között realizálódtak. Emellett az ügyletben résztvevők számlázási láncolatban megvalósított adókijátszásra irányuló eljárása, a szerződéses összeghez nem párosítható és jelentősen eltérő értéken alapuló számla kiállítások, a forgalmazási jog láncolati értékesítésében az ár alakulására vonatkozó információhiány, a láncolat végén álló cégek megszüntetésére irányuló eljárása, az ellenérték útjának nyomon követhetlensége szintén azt támasztották alá, hogy az ügylet elsődleges célja nem a valós gazdasági tevékenység végzésére, hanem kizárólag adólevonás megteremtésére irányult.

Nem áll összhangban tehát a HÉA rendszer szabályozásának céljával azon adózói magatartás, miszerint adózó olyan, valós tartalmat nélkülöző számlák alapján kívánta az adólevonási jogát gyakorolni, mely számlákhoz kapcsolódó adófizetési kötelezettséget az érintett számlakibocsátó partner nem teljesítette.

A teszt elvégzése alapján tehát a bizonyítékok összességében történő értékeléséből az a következtetés vonható le, hogy bár adózó a produkció megvalósítását és a forgalmazását követően jelentős bevételre tehet szert — azaz a forgalmazási jogok megszerzésének gazdasági racionális indoka nem kérdőjelezhető meg —, azonban megállapítható az is, hogy az adózó által a produkcióhoz kapcsolódó jogok értékesítéséről kiállított számlák befogadásának elsődleges célja az adóelőny elérése volt, így azok az Art. 1. §-ában szabályozott rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütköznek.

Az előzőekben részletezett, és feltárt körülmények, valamint az ügyletekben érintett társaságok körében tapasztalt személyi összefonódás is azt mutatja, hogy a láncolat létrehozására tudatosan, egymással összehangolt módon került sor, amelynek során éppen az adózó volt az, aki csalárd magatartásával az adókijátszást megvalósította, az ügyletek végső haszonhűzője volt a jelentős összegű áfa levonási jog érvényesítésével, így — a hivatkozott KMK véleménnyel és ítélkezési gyakorlattal is összhangban — az adózó által érvényesíteni kívánt adólevonási jogának megtagadására jogszerűen került sor.

A jogorvoslati eljárás során az ellenőrzés által feltárt bizonyítékokat, illetve az adózó fellebbezésében foglaltakat megvizsgálva, összevetve, megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben — a jogszabályban előírt tényállás tisztázási kötelezettségének teljes körűen eleget tett, a tényállást a megállapítások megtételéhez szükséges mértékben — a széles körben lefolytatott bizonyítási eljárás alapján — feltárta, a rendelkezésre álló bizonyítékokat megfelelően értékelte, és azokból megalapozott következtetésre jutott. Adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben megállapítottam azt is, hogy az elsőfokú adóhatóság által rögzített tényállás a feltárt bizonyítékokkal, illetve iratokkal összhangban áll, az elsőfokú adóhatóság a bizonyítékok értékelését megfelelően elvégezte, majd tényszerűen, a formális logika szabályainak megfelelően rögzítette döntését, eljárása során sem anyagi jogi, sem eljárásjogi jogszabálysértést nem követett el. Az elsőfokú adóhatóság mind a bizonyítékok ismertetési-, mind értékelési kötelezettségének eleget tett, és erről határozatában megfelelően számot is adott, melynek során — a fentiekben kifejtettek alapján — az adózó javára feltárt körülményeket is értékelte.

Összességében megállapítható, hogy a fentiekben kifejtettek szerint az adózó fellebbezésével egyidejűleg becsatolt dokumentumai sem igazolták a befogadott számlák hitelességét, illetve azt, hogy a számlák befogadása során valós ügyleti akarat — és nem az adókijátszásra irányuló célzat, a jogosulatlan adólevonási jog gyakorlására irányuló motiváció — vezette.

Tekintettel arra, hogy a fent kifejtettek alapján az adózó adókijátszásban való aktív részvétele egyértelműen bebizonyosodott, és maga az adózó csalárd magatartása vezetett az adókijátszáshoz, mindezt tudatának szükségszerűen át kellett fognia.

Adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben megállapítható tehát, hogy az elsőfokú adóhatóság a fentiekben kifejtettek alapján az ügyletek minősítését megfelelően elvégezte, és objektív körülményekkel támasztotta alá azon következtetését, hogy a felek a produkció forgalmazói jogának megszerzésével összefüggésben csalárd magatartást valósítottak meg — mely mellett az ügyletek rendeltetésellenes volta is megállapítható volt, és igazolta azt is, hogy adózó az adókijátszás aktív résztvevője volt.

2.- 3. Kft2 -től, illetve Kft3 -től befogadott számlák

A feltárt tényállás alapján a jogorvoslati eljárás során megállapítottam, hogy az adózó az előzetesen felszámított adó levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban, illetőleg olyan — az előzőekben megjelölt számlakibocsátóktól származó — számlák alapján kívánta gyakorolni, amely ügyletek, illetőleg számlákon szereplő gazdasági események nem történtek

meg és mely számlák befogadása során adózó adókijátszás megvalósításában való részvétele is igazolást nyert. (5/2016.(IX.23.) KMK vélemény 1. pontja)

A Kúria következetes ítélkezési gyakorlata szerint amennyiben a számlában szereplő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás a valóságban nem történt meg, a számla csak „önmagában” létezik, mögöttes gazdasági esemény nélkül, az ügyletek célja kétséget kizáróan csalárd módon vagy visszaélészerűen az áfa levonási jog gyakorlása. A gazdasági esemény hiányáról a számlában szereplő felek tudomással bírnak, szubjektív tudatuk átfogja annak nem valós jellegét. Erre figyelemmel szükségtelen annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó adózó tudott-e, illetve tudnia kellett volna az adókijátszásról.

A jogorvoslati eljárás során az ellenőrzés által feltárt bizonyítékokat, tényeket, körülményeket, illetve az adózó kérelmében foglaltakat megvizsgálva, összevetve, megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság az Kft2 , illetve az Kft3 által kibocsátott számlák szerinti gazdasági események kapcsán a rendelkezésre álló bizonyítékokat mérlegelve okszerűen és helytállóan állapította meg a vitatott számlákon szereplő gazdasági esemény megvalósulásának hiányát, és ebből következően a vitatott számlák tartalmi hiteltelenségét.

Az elsőfokú adóhatóság a határozatában foglalt megállapítások alapjául szolgáló tényállásokat számlakibocsátónként teljeskörűen feltárta, tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, és a lefolytatott bizonyítási eljárás során feltárt bizonyítékok alapján pedig — adózó fellebbezési kifogásaival szemben — helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az adózó által befogadott számlák nem tekinthetők az adólevonási jog jogszerű gyakorlását megalapozó hiteles dokumentumoknak. Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés során széles körben vizsgálta az adózó által befogadott és az adólevonási jogának megalapozására felhasználni kívánt számlák tartalmi hitelességét. Ugyanakkor a széles körben lefolytatott bizonyítás sem vezetett olyan eredményre, amely az adózó bevallásaiban feltüntetett adatok valóságát, és e körben az általa befogadott, illetve kibocsátott számlák tartalmi hitelességét alátámasztotta volna.

A felülvizsgálat során megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság határozatában számlakibocsátónként rögzítette azokat az objektív körülményeket, amelyek a gazdasági események hiányára alapított következtetését a vitatott számlák kapcsán kétséget kizáróan megalapozták, és adózó fellebbezésében hivatkozottakkal szemben egyértelműen állást foglalt az ügyletek minősítését illetően is.

A fellebbezésben a vizsgált gazdasági esemény megtörténtének elismerésére irányuló adózói nyilatkozat önmagában a befogadott számla tartalmi hitelességét nem igazolja, ugyanis a számlán feltüntetett gazdasági esemény tényállászerű megvalósulásának hiányát, és ebből következően a vitatott számla tartalmi hiteltelenségét az ellenőrzés során feltárt és az előzőekben részletezett adatok, tények és körülmények kétséget kizáró módon alátámasztották az alábbiakban részletezettek szerint:

A számla szerinti gazdasági események minősítése kapcsán elsődlegesen értékelni szükséges azt, hogy sem adózó, sem a szerződéses partnerei nem bocsátottak rendelkezésre olyan dokumentumokat, melyek a bizonylatolt gazdasági események megtörténtét, a számla szerinti gazdasági események valós tartalmát hitelt érdemlően igazolták volna. Adózó ugyan a teljesítést igazoló dokumentumként számlákat, szerződést és teljesítési igazolásokat adott át, mely dokumentumok azonban azon túlmenően, hogy kizárólag általánosságban rögzítették a gazdasági események tartalmát, számos ellentmondást tartalmaztak, és a felek nyilatkozataiban foglaltakkal sem álltak összhangban. Mindkét számlakibocsátó esetében megállapítható volt, hogy míg a számlákon „filmgyártás szerződés szerint” gazdasági esemény került feltüntetésre, a kapcsolódó vállalkozási szerződések már filmgyártáshoz szükséges eszközbeadásként tartalmazták, ugyanakkor gyártási tevékenység megkezdésére és

befejezésére is utaltak. A teljesítési igazolások pedig szintén munkavégzést rögzítettek, az Kft2 esetében kameramozgatási tevékenységet, az Kft3 esetében azonban semmilyen konkrétumot nem tartalmaztak.

Az adózó által rendelkezésre bocsátott dokumentumok hiányosságai, illetve ellentmondásai miatt tehát nem állapítható meg, hogy a számlakibocsátók ténylegesen milyen gazdasági eseményt, eszközbérbeadást, vagy egyéb szolgáltatást, esetlegesen „valamilyen munkát” végeztek az adózó részére.

Emellett az adózó által átadott dokumentumok tartalmi felülvizsgálata alapján megállapítható az is, hogy a felek sem a szerződésben, sem a teljesítési igazolásokon nem rögzítették, hogy pontosan milyen eszközök bérbeadása történt, milyen időtartamra, azokat milyen produciók során használták fel, annak ellenére, hogy az adózó megrendelőivel kötött szerződések és teljesítési igazolások részletesen tartalmazták az elvégzett munkát, a bérbevett eszközt, az időegységet, a produció nevét és nyilvántartási számát, a forgatási helyszíneket, amelyeken felhasználásra kerültek az eszközök. Megállapítható tehát, hogy adózó a megrendelői felé történt teljesítéseit részletesen dokumentálta, a megrendelők felé pontos teljesítésigazolások, elszámolások képezték a számlázás alapját, minden bizonylaton szerepelt, hogy milyen produció kapcsán, milyen munkavégzés történt, milyen eszköz bérbeadására került sor, milyen időtartamra. Ezzel szemben adózó az alvállalkozóival a szerződéses kötelezettségek és a szolgáltatás, eszköz bérbeadás pontos tartalmának rögzítését sem tartotta indokoltnak, megelégedett mindössze egy formális alvállalkozói szerződés aláírásával és általános tartalmú teljesítési igazolások kiállításával, melyek alapján utólagosan ő maga sem tudta az igénybe vett eszközöket beazonosítani, megjelölni. A megrendelők felé való tételes elszámolási gyakorlat tehát nem összeegyeztethető az igénybe vett alvállalkozók felé tanúsított teljes érdektelenséggel. Mindez okszerűen csak azzal indokolható, hogy a számlák befogadása során adózó számára közömbös volt a számlakibocsátók valós teljesítőképessége és az is, hogy a saját maga által vállalt szerződési feltételeknek eleget tesz-e, kizárólag a fiktív beszerzési számlák befogadásával a jogosulatlan adóelőny motiválta.

A dokumentális hiányosságokon túlmenően a szerződések tartalmi elemzése alapján helytállóan mutatott rá az elsőfokú adóhatóság arra is, hogy az adózó az Kft2 -vel kötött szerződéseiben nem következetesen határozta meg a szerződéses árat sem, illetve nem volt megállapítható az sem, hogy mit tartalmazott a felek által hivatkozott minimum és maximum szett, mely alapján a felek meghatározták az ellenértéket. Adózó egyik számlakibocsátó esetében sem tudott rendelkezésre bocsátani olyan dokumentumot, mely alapján megállapítható lett volna, hogy az egyes számlakibocsátók konkrétan milyen eszközt, milyen időtartamra és milyen produció során való felhasználásra biztosítottak az adózó részére. Adózó ugyan az ellenőrzés során észrevétele mellékleteként csatolt egy kimutatást az Kft2 -től igénybe vett eszközök raktári ki-és betárolásáról, azonban ezen dokumentum alapján sem volt beazonosítható a konkrét eszköz, illetve, hogy az mely megrendelők felé végzett szolgáltatás során került felhasználásra. Megállapítható volt ugyanakkor, hogy a nyilvántartás szerint adózó már 2018 februárjától raktározott be eszközöket az Kft2 -től, holott a társasággal csak 2018 októberétől volt számlázási kapcsolata. Ez a körülmény is azt támasztja alá, hogy csak valós teljesítés nélküli számlázások történtek a felek között. Adózó észrevételéhez csatolt forgatási helyszínen felépített háttérrel készített fényképek ugyancsak nem voltak alkalmasak az Kft2 teljesítésének alátámasztására, hiszen a fotók azt nem támasztják alá, hogy a háttér ténylegesen az Kft2 biztosította, illetve a felek közötti szerződések, számlák nem forgatási helyszíneken történő díszlet felépítésre vonatkoztak.

Az Kft3 esetében pedig hangsúlyozottan kell értékelni, hogy adózó ebben az esetben sem tudta kimutatni, hogy a számlakibocsátótól milyen eszközöket vett bérbe, illetve, hogy azokat hol, milyen producióknál használta fel.

Felelős és észszerű gazdálkodás esetén mind az adózónak, mind a megbízottnak érdeke, hogy az elvégzett feladatot iratokkal alátámasztottan, ellenőrizhető módon dokumentálja. Megállapítható tehát, hogy jelen esetben ennek a felek nem tulajdonítottak jelentőséget, mely szintén azt támasztja alá, hogy adózót a számlák befogadása során nem a valós üzleti akarat vezette.

Jóllehet adózó terhére nem írható, azonban az ügyletek számlakibocsátói oldalról történő ellenőrzése szempontjából nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény sem, hogy a számla szerinti gazdasági események a számlakibocsátó társaság oldaláról sem nyertek dokumentális alátámasztást, tekintettel arra, hogy a számlakibocsátók egyike sem tudott sem a tevékenységével, működésével, sem a leszámlázott gazdasági eseményekkel összefüggésben semmilyen bizonylatot átadni a kapcsolódó vizsgálatok során. A számlakibocsátóknál ugyanakkor nem voltak fellelhetőek olyan dokumentumok sem, melyek igazolták volna, hogy ténylegesen rendelkeztek a leszámlázott gazdasági eseményekhez szükséges eszközökkel. Az Kft2 képviselője ugyan a társaságnál végzett jogkövetési vizsgálat lezárását követően rendelkezésre bocsátott több dokumentumot mint forgatási helyszínekről készült felvételek, filmgyártási szolgáltatással összefüggő számlák, megállapodások azonban ezen bizonylatok nem voltak alkalmasak arra, hogy az adózó felé leszámlázott gazdasági események valóságtartalmát igazolják. A fentiekből következően a teljesítés megtörténte sem az adózói sem pedig a számlakibocsátói oldalról nem volt igazolható.

Mindezekon túlmenően az ügyletek minősítése során kiemelt jelentősége van annak is, hogy a vitatott számla szerinti gazdasági eseményeket a felek nyilatkozatai sem igazolták. Adózó képviselője az ellenőrzés során a számlákon rögzített gazdasági eseményekkel, a szolgáltatásnyújtások folyamatával összefüggésben ugyan az ellenőrzés felhívására nyilatkozatot tett, azonban az ügyletek általános leírásán túlmenően érdemi információt nem közölt, részletes nyilatkozatot nem tett. Adózó képviselője mindkét számlakibocsátó esetében rendkívül általános tartalmú nyilatkozatot tett, pusztán azt adta elő, hogy a társaságoktól eszközöket bérelt csomagban és a szerződéses összeget heti elszámolásban a produkcóra vonatkozó csomagárban határozták meg, azonban azt nem jelölte meg, hogy az egyes társaságoktól konkrétan milyen eszközöket bérelt, milyen időtartamra, azok milyen produkcó során kerültek felhasználásra stb.

Amellett, hogy adózó a leszámlázott gazdasági eseményeket, eszközöket sem tudta konkrétan megjelölni az Kft3 esetében a társaság bejegyzett ügyvezetőjével való kapcsolatát sem tudta igazolni. A Kft. részéről olyan személyt jelölt meg, aki nem volt a társaság bejegyzett képviselője, alkalmazottja a vizsgált időszakban, illetve az ellenőrzés időpontjára elhunyt. Adózó a társaság ténylegesen bejegyzett ügyvezetőjéről nyilatkozatában említést sem tett, mindezek alapján pedig arra vonható le megalapozott következtetés, hogy adózó amellett, hogy a társaságtól bérebe vett eszközöket sem tudta beazonosítani, azzal sem volt tisztában, hogy az eljáróként megnevezett személy jogszerűen képviseli-e a számlakibocsátót, azzal milyen kapcsolata áll fenn és jogosult-e az adólevonásra felhasznált számlák kiállítására.

Adózó gazdasági események részleteit nélkülöző nyilatkozatán túlmenően ugyanakkor nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény sem, hogy az adózói nyilatkozatban foglaltakat a számlakibocsátók képviselői sem erősítették meg. Adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság az Kft2 tulajdonosának és képviselőjének nyilatkozatait megfelelően értékelte, a nyilatkozatok a számla szerinti gazdasági események megtörténtét hitelt érdemlően nem igazolták, több esetben hiányos és ellentmondásos tartalmúak voltak. Az Kft2 tulajdonosa a társaság tényleges tevékenységéről és gazdasági kapcsolatairól nem tudott nyilatkozni, vizsgált időszaki képviselője pedig a kiállított számlák tartalmát illetően több ellentmondásos nyilatkozatot tett. személy5 2020.06.04-én tett nyilatkozatában egyrészt hivatkozott arra, hogy adózó részére

kameramozgató eszközöket adott bérbe, azonban ugyanezen nyilatkozatában a későbbiekben már arra utalt, hogy a forgatási helyszíneken munkavégzés történt az adózó részére, melyet alvállalkozó bevonásával teljesített. Nevezett személy későbbi, 2020.07.21-én tett nyilatkozatában pedig mindezekkel szemben már azt adta elő, hogy a számlák a filmkészítésnél a forgatási helyszíneken beépített vasanyagokra vonatkoztak. A jogkövetési vizsgálat során tett észrevételében pedig arra hivatkozott, hogy a Kft. nemzetiség partnerektől beszerzett, filmezéshez használt eszközök — mint állványzatok, csövek, vasak, textíliák — bérbeadásával foglalkozott, mely azonban ellentmondásban állt nemcsak korábbi nyilatkozataival, hanem adózó azon nyilatkozatával is, hogy kameramozgatóhoz szükséges eszközöket, rigginget vett bérbe az alvállalkozóktól. Az Kft2 képviselőjének ellentmondásos tartalmú és a gazdasági események tényleges tartalmát és konkrétumokat nélkülöző nyilatkozata alapján arra volt következtetés levonható, hogy a Kft. vizsgált időszaki képviselője maga sem volt tisztában a kiállított számlákon feltüntetett gazdasági események konkrét tartalmával, a felek üzleti kapcsolatának tárgyával.

Az Kft3 vizsgált időszaki képviselője amellet, hogy az adózóval fennálló szerződéses kapcsolatot elismerte, a gazdasági események részleteit illetően szintén nem tudott nyilatkozni, tekintettel arra, hogy az ügyletek során nem ő járt el, hanem a Kft. — hivatkozása szerinti — másik ügyvezetője, aki azonban az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján nem volt a Kft. képviselője az érintett időszakban, illetve időközben elhunyt, így meghallgatására nem volt mód.

Mindez pedig arra enged következtetni, hogy a felek részletes nyilatkozattételtől elzárkózó és minimális információkat tartalmazó nyilatkozattételre irányuló magatartása az ellenőrzés akadályozásával, illetve a gazdasági események részletei feltárásának összehangolt megnehezítésével állt összefüggésben. Mindezt alátámasztotta és lehetővé tette az adózó és a számlakibocsátó társaságok között tényszerűen megállapítható — lentiekben részletezett — személyi összefonódás.

Megállapítható tehát, hogy a felek képviselőjének a gazdasági események konkrét tartalmát és részleteit nélkülöző nyilatkozatán, illetve az adózó által átadott ellentmondásos és hiányos tartalmú számlákon, szerződéseken és teljesítési igazolásokon kívül más objektív körülmény vagy bizonyíték a több száz milliós nagyságrendű számlakibocsátói teljesítéseket nem támasztotta alá. Önmagában pedig ezen általános tartalmú nyilatkozatok és dokumentumok a számlakibocsátói teljesítéseket nem igazolják és a gazdasági racionalitással ellentétes, hogy a jelentős számlaértéket képviselő szolgáltatások tartalmáról sem az adózó, sem a számlakibocsátók képviselői nem tudnak konkrétumokkal szolgálni.

Mindezen nyilatkozati- és dokumentális hiányosságok és ellentmondások mellett ugyanakkor az adózó által befogadott számlák mögötti gazdasági események valós tartalmát cáfolták a számlakibocsátóknál végzett kapcsolódó vizsgálatok során beszerzett adatok is. Az ellenőrzések adatai, illetve az adóhatósági nyilvántartásban szereplő adatok alapján ugyanis megállapítható volt, hogy a számlakibocsátó cégek jogszerű működést nem mutattak, valós gazdasági tevékenységet nem végeztek, az adóhatósági ellenőrzések időpontjára a számlakibocsátók a működésüket végleg beszüntették, adóbevallási kötelezettségeiknek nem tettek eleget, forgalmat kizárólag abban az időszakban mutattak ki bevallásaikban, amikor az adózóval álltak kapcsolatban, mely szintén azt támasztja alá, hogy a társaságok tevékenysége — valós működés nélkül — kizárólag formailag szabályos számlák kibocsátására korlátozódott. A felek azon magatartása, hogy az ellenőrzés időtartama alatt a számlakibocsátók esetében olyan személyek képviselőkénti bejegyzését kezdeményezték, akik az adóhatóság számára elérhetetlenek, szintén azt támasztja alá, hogy eljárásuk a társaságok eltüntetésére, elérhetetlenségére és ezáltal az ellenőrzés meghiúsítására irányult. Az Kft2 esetében külföldi állampolgár felé történt meg a cég eladása, mely személyt végül a

Cégbíróság nem jegyzett be, az Kft3 esetében pedig elhunyt személy képviseleti jogosultságát jegyeztették be visszamenőleges hatállyal.

Emellett mindegyik számlakibocsátó esetében megállapítható, hogy a teljesítéshez szükséges feltételekkel nem rendelkeztek, egyik Kft. sem rendelkezett igazoltan az adózó felé leszámlázott, bérbeadással érintett tárgyi eszközökkel, emellett pedig az alvállalkozói teljesítés sem igazolódott. Az Kft2. esetében ugyan a társaság képviselője alvállalkozóként a Kft1 -t jelölte meg, azonban igazoltan ez a társaság sem rendelkezett a filmgyártáshoz szükséges bérbeadható eszközökkel, másrészt a megjelölt nemzetiség beszerzési források szintén nem nyertek igazolást, azt a képviselő nyilatkozatán kívül semmilyen további hitelt érdemlő adat nem támasztotta alá. Jogszerűen mutatott rá tehát az elsőfokú adóhatóság, hogy az Kft2 a vizsgált időszakban úgy bocsátott ki bruttó 1 milliárd Ft-ot meghaladó összegű számlákat, hogy a filmgyártási szolgáltatások elvégzéséhez sem tárgyi-, sem személyi feltételekkel nem rendelkezett, alvállalkozói kapcsolatait pedig semmilyen számla, szerződés, bizonylat nem támasztotta alá.

Adózó fellebbezésében az Kft2 működési körülményeinek vizsgálatával összefüggésben sérelmezte, hogy az elsőfokú adóhatóság a társaságnál lefolytatott vizsgálat során meghallgatta a cég egyéb üzleti partnereit, azonban azok nyilatkozatát nem bocsátotta az adózó rendelkezésére, így arra érdemi észrevételt nem tudott tenni. Ezzel összefüggésben hangsúlyozom, hogy az elsőfokú adóhatóság minden olyan iratot, amelyet a tényállás feltárása során felhasznált, a vizsgálati jegyzőkönyvhöz csatolta, mint számlák, szerződések, a Kft. képviselőjének és tulajdonosának nyilatkozatai. Az elsőfokú adóhatóság azon eljárásával, hogy olyan üzleti partnerek nyilatkozatát nem szerepeltette a jegyzőkönyv részeként, melyek nem hozhatóak összefüggésbe az adózó és a számlakibocsátó szerződéses kapcsolatával, és azokkal összefüggésben határozatában következtetést sem vont le, jogszabálysértést nem valósított meg, ezen iratok ugyanis adótitkot képeznek. Ugyanakkor az adózónak lehetősége volt az iratbetekintési jogával élni, ezzel azonban az elsőfokú eljárás során nem élt.

Az Kft3 esetében pedig sem saját tárgyi eszköz, sem alvállalkozói teljesítés szintén nem volt igazolt. A vizsgált időszaki képviselő ugyan hivatkozott arra, hogy a szerződéses feladatokat ügyvezetőtársa, személy6 végezte el, azonban a nyilatkozatán kívül ezt semmilyen körülmény nem támasztotta alá, illetve nevezett a Kft. -ben sem képviseleti, sem alkalmazotti jogviszonnyal nem rendelkezett, valamint az adóhatósági nyilvántartások szerint teljesen más munkakörben — egyszerű ipari foglalkozású, konyhai kisegítő — volt foglalkoztatva, így személyes teljesítése erre tekintettel sem igazolt.

Mindezek mellett hangsúlyozandó, hogy a számlakibocsátói teljesítéseket ezt meghaladóan sem az adózó alkalmazottainak nyilatkozata, sem a vevő partnerek megkeresése nem támasztotta alá, alvállalkozók részvételét nem jelölték meg a forgatási helyszíneken.

Az elsőfokú adóhatóság utalt arra, hogy az Kft2 -től befogadott számlák esetében a Grip eszköz heti árajánlatokban feltüntetett egyes eszközök (pl. Gas Riser 35-68, 50-115) esetében az eszköz bérleti díja és annak interneten fellelhető beszerzési ára között jelentős eltérés van, azaz adózó az eszközt kedvezőbb áron is beszerezhetette volna, mint ahogyan azt bérelte. Megállapítottam ugyanakkor, hogy figyelembe véve, hogy önmagában az internetes összehasonlítás alapján nem állapítható meg egyértelműen a termék azonossága — lehetnek minőségbeli, illetve egyéb eltérések — az elsőfokú adóhatóság ezen hivatkozását mellőzöm.

Szintén a gazdasági események hiányát támasztotta alá az Kft3 által kibocsátott számlák kapcsán az a körülmény is, hogy a vállalkozási szerződésben megjelölt produkciók esetében az adózó megrendelői dokumentumaival való egybevetés alapján nem volt igazolt az, hogy adózó a produkcióhoz bérelt eszközöket vett igénybe a számlák szerinti értéken.

Az elsőfokú adóhatóság a fentiekén túlmenően teljeskörűen feltárta az adózó és az Kft2 közötti szoros személyi összefonódást is, hiszen a Kft. tulajdonosai és képviselői a vizsgált időszakban mindannyian adózónál álltak alkalmazásban és adózó alkalmazottjaként a megrendelők felé végeztek világosítási, kameramozgatási tevékenységet stb., úgy hogy alkalmazotti teljesítésük igazolt volt, ezzel szemben az általuk képviselt számlakibocsátó valós teljesítését semmilyen hitelt érdemlő adat nem támasztotta alá. Emellett pedig megállapítható volt az is, hogy a számlakibocsátó és az adózó könyvelését ugyanazon meghatalmazott látta el. Mindezen feltárt személyi kapcsolatok pedig kétséget kizáróan igazolták azt, hogy a számlák kibocsátására a felek között - egymással összehangolt magatartást tanúsítva - a jogosulatlan adóelőny megszerzése érdekében visszaélészerűen került sor. Hangsúlyozom, hogy ezen feltárt személyes kapcsolatoknak nem közvetlenül az adózó és a számlakibocsátók közötti szerződéses viszony szűkebb értelemben vett értékelése szempontjából van jelentősége, hanem az egymással, a megjelölt személyi kapcsolatok alapján összefonódó jellemzőket mutató, feltárt objektív körülmények, logikailag egységes zárt rendszerben való értékelése kapcsán. Azon körülmény alapján ugyanis, hogy mind az adózó mind a számlakibocsátók könyvelését ugyanaz a személy végezte, illetve adózó alkalmazottainak vezetése alatt álló cég került bevonásra számlakibocsátóként, adózó rálátással bírt a számlakibocsátó működési körülményeire, teljesítési képességére, illetve ez lehetővé tette a felek adókijátszásra irányuló csalárd magatartásban való együttműködését, melyet az elsőfokú adóhatóság által feltárt objektív körülmények kétséget kizáróan igazoltak. Adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben tehát az érintett személyi kör között nem pusztán ismertség állt fenn.

Emellett a felek egymással összehangolt magatartását támasztotta alá a számlakibocsátó társaságok ellenőrzés időpontjára, olyan személyekre — az Kft2-t külföldi állampolgárra, az Kft3 -t elhunyt személyre — történő átruházása, melyek az adóhatóság számára elérhetetlenek, megakadályozva ezáltal az ügyletek valós tartalmának a feltárását és a bizonylatok beszerzését, mely körülmény szintén adózó érdekkörében állt fenn.

A számlák pénzügyi kiegyenlítésének vizsgálatával összefüggésben feltárt adatok szintén a bizonylatok hiteltelenségét igazolták, ugyanis adózó az Kft2 -től befogadott számlák tekintetében kizárólag a számlák nettó értékét egyenlítette ki banki átutalással, az áfa tartalom megfizetésére nem került sor, illetve adózó képviselője maga is elismerte nyilatkozatában, hogy a beszállítói számláit nem egyenlítette ki maradéktalanul. Megállapítható volt ugyanakkor az is, hogy a Kft2 tekintetében pedig az összegek készpénzben történő felvételét követően a pénz útja már nem volt nyomon követhető, az Kft3 esetében pedig szintén a pénzügyi kiegyenlítés elmaradása volt megállapítható. Mindezek alapján a pénzügyi kiegyenlítések igazolatlansága szintén a számlák formális kibocsátását és az ügyletek adókijátszásra irányuló csalárd jellegét támasztották alá.

Az adózóval elszámolási viszonyban álló számlakibocsátók vizsgált időszaki bevallási adatai alapján megállapítható, hogy adózó szerződéses partnerei hasonlóságot mutatnak abban a tekintetben, hogy a vizsgált időszakban ugyan bevallási kötelezettségüknek adóminimalizáló tartalommal eleget tettek, azonban beszerzéseik igazolt volta a lefolytatott kapcsolódó vizsgálatok során nem nyert igazolást, illetve az adózóval való szerződéses kapcsolat megszűnését követően bevallási kötelezettségeiket már nullás adattartalommal teljesítették. Mindezek alapján a költségvetési kár azonosítható, azaz adózó olyan számlák alapján gyakorolta adólevonási jogát, mellyel összefüggésben a számlakibocsátók adófizetési kötelezettségüknek igazoltan nem tettek eleget. Ennek alapján tehát az adózónál, aki a számlakibocsátók nevében kiállított, áthárított általános forgalmi adót tartalmazó hiteltelen számlák alapján kívánta az adólevonási jogát érvényesíteni, jogosulatlan adóelőny azonosítható.

Az Kft2 -től kakaóbab értékesítésről befogadott számlák esetében szintén az állapítható meg, hogy a vitatott számla szerinti gazdasági eseményről sem az adózó, sem a számlakibocsátó nyilatkozatot nem tett, adatot nem közölt. Adózó képviselője az ellenőrzés során sem a beszerzés körülményeit, sem a szállítást, tárolást illetően, sem pedig az áru továbbértékesítésével összefüggésben nem nyilatkozott, hasonlóan a számlakibocsátó képviselőjéhez.

A számlakibocsátó által rendelkezésre bocsátott bizonylatok alapján ugyan nem volt kizárható, hogy az Kft2 a kakaóbabot a bizonylatokon rögzített időpontban, 2016 decemberében beszerezte, és az 2018.03 hónapig tárolásra került részére, hiszen a logisztikai cég dokumentáltan eddig az időponti számlázott a Kft. felé tárolási díjat, ezt követően azonban semmilyen további dokumentum nem áll rendelkezésre, mely hitelt érdemlően igazolná, hogy a Kft. egy évvel később, 2019.02 hóban az adózó részére a számlákon rögzített kakaóbabot értékesítette, leszállította, és az az adózónál betárolásra került volna. Erre vonatkozóan bizonylatokat a számlakibocsátó sem adott át. Emellett a beszerzést a számlán kívül adózó sem támasztotta alá semmilyen hitelt érdemlő adattal, szerződést, teljesítési igazolást, szállítást és tárolást alátámasztó dokumentumot nem bocsátott rendelkezésre, így nem igazolt, hogy részére a kakaóbab ténylegesen is értékesítésre került. E körben tehát adózó megalapozatlanul hivatkozik fellebbezésében arra, hogy adózó bemutatta a beszerzéshez kapcsolódó valamennyi dokumentumot, ugyanis a számlán kívül egyéb, az ügylet teljesítését igazoló bizonylatot nem adott át, és azt sem igazolta, hogy a termék részére leszállításra és átadásra került.

Megjegyzendő ugyanakkor az is, hogy az Kft2 tevékenységének, működésének elemzése alapján az állapítható meg, hogy a Kft. — a rendelkezésre álló bizonylatok, képviselői nyilatkozatok szerint — alapvetően filmipari szolgáltatások végzésével foglalkozott, arról bocsátott ki számlákat vevő partnerei felé, kakaóbab értékesítését nem végezte, az tevékenységi körétől teljesen idegen volt, hasonlóan adózóhoz, aki szintén a számla szerinti gazdasági eseménytől eltérő tevékenységet végzett. Adózó nem igazolta azt sem, hogy a leszámlázott kakaóbabot saját gazdasági tevékenysége körben használta fel, vagy azt továbbértékesítette.

Adózó fellebbezésében foglaltakkal kapcsolatban utalok arra is, hogy az elsőfokú adóhatóság a termék minőségével kapcsolatban konkrét megállapítást nem tett, mindössze tényszerűen rögzítette, hogy az interneten fellelhető adatok alapján a termék 3-4 évig minőségi romlás nélkül nem tárolható és figyelemmel arra, hogy a számlakibocsátó a beszerzéshez viszonyítva évekkal később értékesítette a kakaóbabot a bizonylatok szerint, felmerülhet az időközbeni minőségi romlás.

Mindezen adatok együttes értékelése alapján jogszerűen állapította meg az elsőfokú adóhatóság, hogy a feltárt adatok kétséget kizáróan alátámasztották a számlakibocsátó teljesítésének a hiányát. Adózót a számlák befogadása során nem valós ügyleti érdek vezette, hanem kizárólag a jogosulatlan adóelőny elérésére irányuló célzat motiválta. Erre tekintettel az elsőfokú adóhatóság az ügyleteket helytállóan minősítette — a gazdasági esemény hiányára figyelemmel — a KMK vélemény 1. pontjában rögzítettek alapján.

Önmagában az a tény, hogy az adózó megrendelői részére ténylegesen nyújtott különböző filmkészítéssel összefüggő szolgáltatásokat, nem jelenti azt, hogy a láncolat alsóbb szintjén álló gazdálkodók ilyen szolgáltatásokat az adózó részére nyújtottak volna, ugyanis az ellenőrzés során a levonási számlákon feltüntetett és a megrendelők részére kiszámlázott szolgáltatások azonossága nem volt megállapítható. Ennek hiányában pedig nem lehetett olyan következtetést sem levonni, hogy a számlakibocsátók szolgáltatásait az adózó más személyektől igénybe vette volna.

Hangsúlyozom, hogy az adózó megrendelőinek, illetve alkalmazottainak nyilatkozata, a rendelkezésre álló, teljesítést alátámasztó dokumentumok alapján ugyan nem volt vitatott, hogy adózó a megrendelői felé valós teljesítést filmgyártási tevékenységhez kapcsolódó világoztási, kameramozgatási tevékenység stb. végzett, melynek ellátásához szükséges eszközökkel és alkalmazottakkal is rendelkezett részben, és nem volt vitatott az sem, hogy adózónak a tevékenysége maradéktalan ellátásához szükséges volt további alvállalkozói kapacitás bevonása — például további eszközök bérlése érdekében —, az azonban nem nyert igazolást, hogy az Kft2, illetve az Kft3, által kiállított számlák valós gazdasági eseményeket takarnak, és adózó ezen társaságoktól vette igénybe a tevékenysége ellátásához szükséges eszközöket.

Adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben megállapítható tehát, hogy az elsőfokú adóhatóság a megrendelők nyilatkozatait az ellenőrzés során értékelte, azokat az értékesítést terhelő adó kapcsán kifejezetten adózó javára vette figyelembe. Az a körülmény azonban önmagában, hogy adózó megrendelők felé végzett teljesítése igazolt, még nem jelenti azt, hogy a teljesítéshez igénybe vett alvállalkozói számlák is valós gazdasági eseményeket takarnak, azt ugyanis a feltárt adatok kétséget kizáróan cáfolták.

Adózó fellebbezésében kifogásolja, hogy amennyiben a beszállítók teljesítése nem került elfogadásra, adózó megrendelői felé viszont teljesített, akkor a vizsgálat miatt nem alkalmazott becslést. Ezzel összefüggésben utalok arra, hogy az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet 86. § (2) bekezdés a) és b) pontja alapján becslés alkalmazható, ha az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja nem állapítható meg, ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására.

A levonható adót az adóhatóság becsléssel a Korm. rendelet 88. § (2) bekezdése szerint abban az esetben állapítja meg, ha a bizonylatok hiányát természeti, illetve az adózó érdekkörén kívül álló okból bekövetkező katasztrófa okozta.

Tekintve, hogy ezen jogszabályi feltételek nem állnak fenn a konkrét ügyben, így az elsőfokú adóhatóság jogszerűen járt el, amikor becslést nem alkalmazott, azonban a rendelkezésre bocsátott, levonható adót alátámasztó dokumentumok hiteltelensége bizonyítást nyert, erre tekintettel a valós adókötelezettség megállapításának nem volt akadálya. Amennyiben a számlák hiteltelensége nyer bizonyítást, az adóhatóságnak nem kötelezettsége annak megállapítása, hogy az adózó a számlákon szereplő gazdasági eseményeket saját forrásból vagy más gazdasági szereplők bevonásával valósította meg. Az az adózói érvelés sem elfogadható, mely szerint amennyiben a beszállítók vagy szolgáltatásnyújtók teljesítése a gyártás előkészítése tekintetében elutasításra kerül, akkor az adóhatóságnak becsléssel kellene megállapítani azt, hogy az adózó mekkora hányad önerővel rendelkezik a megrendelői felé történő teljesítéshez, és a hiányzó anyagok feltárásával megállapítani azt, hogy az adózó hogyan is teljesíthetett. Az az adózó feladatát képezi, hogy a gazdasági működését megfelelően alátámassza. Amennyiben nem hiteles számlákat fogad be a felmerülő költségei tekintetében, viselni kell az ebből eredő hátrányos jogkövetkezményeket.

Adózó fellebbezésében hivatkozik arra is, hogy vannak olyan speciális eszközök, amelyeket csak eseti forgatáshoz vesz igénybe, ezek az adott produkcióhoz párosíthatóak, míg az általános eszközök több projektben kerülnek felhasználásra. Adózó azonban ezt a párosítást az ellenőrzés során nem végezte el, illetve azt sem tudta megjelölni, hogy a számlakibocsátóktól konkrétan milyen eszközöket vett bérbe, és azok melyik általa hivatkozott csoportba sorolhatóak, és ennek alapján milyen produkcióhoz volt szüksége ezen eszközökre. Önmagában a számlakibocsátói teljesítéseket adózó azon hivatkozása sem igazolja, hogy adózónak az volt a célja, hogy minél több produkcióban fel tudja használni az

eszközöket és előfordult, hogy egy megrendelés nem valósult meg, mégis vett bérbe előzetesen eszközöket, hogy folyamatosan meglegyen az eszközellátottsága,

Adózó fellebbezéséhez csatolt pénzügyi mutatók sem támasztják alá ugyanakkor a befogadott számlák hitelességét, ugyanis önmagában az a tény, hogy az adózó forgalma a mérleg- és eredménykimutatás alapján növekedett abban az időszakban, amikor adózó eszközök bérletére kötött megállapodásokat, még nem igazolja azt, hogy az Kft3 és az Kft2 valós teljesítést végzett az adózó számára.

A jogorvoslati eljárás során mindezek alapján megállapítottam, hogy jelen ügyben az elsőfokú adóhatóság valamennyi számlakibocsátó vonatkozásában feltárta tehát azokat az elemeket, amelyek — adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben — kétséget kizáróan megalapozzák azon következtetést, hogy az Kft2 , illetve az Kft3 által kiállított számlákon szereplő gazdasági események nem jöttek létre. E körben jogszerűen mutatott rá az elsőfokú adóhatóság arra, hogy az adózó és a számlakibocsátók részletes, a gazdasági események valós tartalmának a beazonosítását lehetővé tevő, és a teljesítést igazoló nyilatkozattételtől elzárkózó magatartása, az általánosság szintjén mozgó, sokszor ellentmondásos képviselői nyilatkozatok, az iratanyag és teljesítési dokumentáció hiánya, a bevallási kötelezettség elmulasztása, a számlakibocsátók jogszerű működésének és a teljesítéshez szükséges feltételeknek a hiánya, valamint a pénzügyi kiegyenlítés igazolatlansága, a feltárt személyi összefonódások alapján csak arra a következtetésre lehetett jutni, hogy a leszámlázott szolgáltatások elvégzése nem valósult meg. Az előzőekben részletezett, az adóhatóság által bizonyított objektív tények olyan minősítő feltételt jelentenek, melyek ismétlődése, meghatározó súlya gátját képezi az adólevonási jog gyakorlásának. Ezen elemek jelen ügyben is kimutatható nagyszámú előfordulása alapján kétséget kizáróan arra vonható le következtetés, hogy a vitatott számlákkal összefüggésben a felek gazdasági kapcsolataiban nem mutatható ki a valós teljesítésre irányuló szándék. Tekintettel arra tehát, hogy — a számlakibocsátók leszámlázott szolgáltatások elvégzésében való részvételének hiánya mellett — adóhatósági eszközökkel nem volt igazolható a szolgáltatások tényleges elvégzése sem — adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben —, jogszerűen minősítette az elsőfokú adóhatóság a vitatott számlákat a gazdasági események hiányára figyelemmel a KMK vélemény 1. pontja szerint.

Az elsőfokú adóhatóság a feltárt tényállás alapján okszerűen jutott arra a következtetésre, hogy az adózó szándéka a nem valós szolgáltatás nyújtást tartalmazó számlák befogadása révén egyértelműen arra irányult, hogy a tartalmilag hiteltelen számlák áfa tartalmának levonásba helyezéseivel jelentős nagyságrendű jogosulatlan adóelőnyhöz jusson. E körben helytállóan mutatott rá az elsőfokú adóhatóság arra, hogy adózó azokban a negyedévekben állította be könyvelésébe a jelentős nagyságrendű levonási jogot biztosító hiteltelen számlákat, amikor az értékesítései is a legmagasabbak voltak, és miután ebben az időszakban már nem fogadott be számlákat a Kft1 -től a forgalmazói jogokkal összefüggésben, célja a további fiktív számlák befogadásával az adófizetési kötelezettségének a további csökkentése volt.

Az általános forgalmi adó levonásában megnyilvánuló azon magatartás, mely egyértelműen a költségvetést megkárosító, illetve az adóalanynál jelentkező jogosulatlan adóelőny megszerzésére mutat, adókijátszást valósít meg. A visszaélésszerű magatartás tilalma az Európai Bíróság egyértelmű álláspontja szerint a hozzáadottérték-adó területére is kiterjed. A visszaélés akkor állapítható meg, ha közösségi szabályokban előírt követelmények formális betartása ellenére a szabályozás célja nem valósul meg, és a jogaival visszaélő elsődleges szándéka (az ügyletek célja) valamely adóelőny megszerzésére irányul.

A szolgáltatásnyújtásról befogadott számlával kapcsolatban az adózóval elszámolási viszonyban álló társaság bevallási adatait megvizsgálva megállapítható, hogy a

számlakibocsátók a vizsgált időszakra vonatkozó áfa bevallásaikat ugyan benyújtották, azonban adóminimalizáló tartalmú bevallásaikkal összefüggésben a beszerzéseiket hitelt érdemlően nem igazolták. Az adózónál pedig, aki a számlakibocsátók nevében kiállított, áthárított általános forgalmi adót tartalmazó hiteltelen számla alapján kívánta az adólevonási jogát érvényesíteni, jogosulatlan adóelőny azonosítható.

Adózó fellebbezésében ugyan arra hivatkozik, hogy a számlakibocsátók ellenőrzésével összefüggésben teljeskörűen eleget tett az észszerűen elvárható intézkedéseknek, figyelemmel azonban arra, hogy az ügyben feltárt tényállás alapján az volt megállapítható, hogy a számlakibocsátó társaságok által kiállított számlák szerinti teljesítésre igazolt módon nem került sor, a gazdasági események számla szerinti megvalósulásának hiányában adózó képviselőjének tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt. Adózó magatartása kizárólag a formailag szabályos számla befogadására korlátozódott, annak érdekében, hogy a bevallásában a hiteltelen számla alapján nagy összegű általános forgalmi adót helyezhessen levonásba. A jogalap nélküli adólevonás olyan jogosulatlan adóelőnyt eredményezett az adózó részére, mely a költségvetés megkárosítását eredményezte. A feltárt bizonyítékok logikailag zárt rendszert mutatnak, a szerződéses kapcsolatban megvalósult adókijátszás így ténykérdés, adózó magatartásával tudatos adókijátszásban vett részt, közvetlen felelőssége megállapítható. Adózó fentiekben rögzített magatartása — a számla szerinti gazdasági események beazonosítását és részleteit nélkülöző nyilatkozatai, a leszámlázott eszközök kimutatásának hiánya, a pénzügyi kiegyenlítések elmaradása, a személyi összefonódások — kétséget kizáróan alátámasztotta, hogy tudomással bírt arról, hogy a befogadott számlák nem valós gazdasági eseményeket takarnak.

A kifejtett indokok alapján a jogorvoslati eljárásban megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének megfelelően eleget tett, és jogszerűen és számszakilag helytállóan állapított meg az adózó terhére összesen 331.708.000 Ft adókülönbözetet, illetve megalapozottan állapította meg a következő időszakra átvihető követelés összegét 2018. május hónapra vonatkozóan 15.726.000 Ft helyett 0 Ft-ban, 2018. június hónapra vonatkozóan 6.560.000 Ft helyett 0 Ft-ban, 2019. május hónapra vonatkozóan 210.000 Ft helyett 0 Ft-ban.

Az Art. 7. § 4. pontjának értelmező rendelkezése alapján e törvény és - ha törvény másként nem rendelkezik - az adóról és az adóigazgatási eljárásról szóló jogszabályok alkalmazásában adókülönbözet: a bevallott, bejelentett, bevallani, bejelenteni elmulasztott vagy a bevallás (bejelentés) alapján kivetett, illetve kivethető és az adóhatóság által utólag megállapított adó, költségvetési támogatás különbözete, ide nem értve a következő időszakra átvihető követelés különbözetét.

Az Art. 217. § (1) bekezdése szerint adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözet, önadózás esetén csak akkor, ha az adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg, illetve a költségvetési támogatást igénybe vették. Az eredeti esedékesség napján fennálló túlfizetést az adófizetési kötelezettség teljesítéseként csak akkor lehet figyelembe venni, ha a túlfizetés az ellenőrzés megkezdésének napján is fennáll.

Tekintettel arra, hogy adózó folyószámla adatai alapján a vizsgált adónemben folyamatosan fennálló túlfizetés nem mutatkozott, az adózó terhére megállapított adókülönbözet teljes egészében adóhiánynak minősül.

Az Art. 215. § (1) bekezdése szerint adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adóvisszaigénylési, adóvisszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását.

Az Art. 215. § (3) bekezdése alapján az adóbírság mértéke - ha e törvény másként nem rendelkezik - az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés ötven százalékéa.

Az Art. 215. § (4) bekezdése szerint az adóbírság mértéke az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés kétszáz százalékéa, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az elsőfokú adóhatóság az adóbírság mértékének a meghatározása során értékelte, hogy az adókülönbözet adózó tevőleges részvételével kialakított, jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányuló számlázási láncolat keretében nem hiteles számlák befogadásával összefüggésben került megállapításra, melynek során adózó a nem hiteles számlák befogadásával adófizetési kötelezettségét csökkentette szándékosan. Erre tekintettel az adóbírság mértékét emelt összegben, az adóhiány 200%-ban, azaz 663.416.000 Ft-ban állapította meg.

A jogorvoslati eljárás során megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság az adóbírság kiszabása során a jogszabályi előírásoknak megfelelően járt el, mérlegelési kötelezettségének eleget tett. A jogorvoslati eljárás során sem merült fel olyan, az elsőfokú adóhatóság által nem értékelt különös méltánylást érdemlő körülmény, mely a kiszabott adóbírság összegének csökkentését indokolná, erre vonatkozó indokot a fellebbezés sem tartalmazott. Mindezek alapján az adózó terhére előírt adóbírságot a cselekmény súlyával arányban állónak ítélem meg, mérséklését nem tartottam indokoltnak.

Az Art. kógens rendelkezése szerint nincs helye az adóbírság mérséklésének, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az emelt összegű szankciót megalapozó jogszabályi rendelkezés célkitűzése, hogy a költségvetésre leginkább káros, szándékos adórövidítésre irányuló adózói magatartásokat visszaszorítsa, hatékony eszközt nyújtva az adóhatóság számára a prevenció biztosításához. A Kúria ítélezési gyakorlata szerint a jogszabály szövegéből és az idézett indokolásból egyértelműen levezethető, hogy a rosszhiszemű, szándékos jogtalan előnyszerzésre, illetve a költségvetés megkárosítására irányuló adózói magatartásokat kívánta a jogalkotó ezzel a rendkívül szigorú szankcióval sújtani.

A visszatartó erőt jelentő emelt összegű szankció kizárólag azon jogsértésekre igaz, amelyet csalárd magatartással, a bizonylatok, könyvek meghamisításával, iratok megsemmisítésével követnek el, vagyis aktív magatartást feltételez az adózó részéről. Hangsúlyozandó elsődlegesen, hogy a Kúria joggyakorlata is rámutatott, önmagában a hiteltelen számla befogadása nem alapozhatja meg az emelt szintű szankció alkalmazását, ha abban adózó aktív közreműködése nem érhető tetten. Márpedig jelen esetben az ellenőrzés során feltártakból összességében az a következtetés vonható le, hogy adózó az adott ügyletek mesterséges jellegéről bírt, adózó a jogellenes cselekményeknek nemcsak passzív részese, hanem annak aktív részese, illetve haszonhúzója is volt.

Megállapítottam, hogy az elsőfokú adóhatóság helytállóan értékelte az adókülönbözet keletkezésének körülményeit, nevezetesen azt, hogy az adózó terhére a hiteltelen számlával összefüggésben feltárt jelentős összegű adóhiány keletkezése a könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, az ellenőrzés során adózó adókijátszásban való tudatos, tevőleges részvétele mindhárom számlakibocsátó vonatkozásában bizonyítást nyert. A Kft1 -től befogadott számlákkal kapcsolatosan az elsőfokú adóhatóság által feltárt objektív körülmények az adózói visszaélészerű magatartást és rendeltetésellenes joggyakorlás kétséget kizáróan megalapozzák. Adózó azon magatartása, hogy a megnövekedett bevételeit terhelő fizetendő adó kötelezettségét a hivatkozott produkcióhoz kapcsolódó jogoknak a személyi összefonódás alatt álló gazdasági társaságokból tudatosan

felépített számlázási láncolatban több vizsgált időszakon keresztül, több száz milliós nagyságrendben történő megszerzésével csökkentette, azt támasztja alá, hogy mesterségesen, tudatosan létrehozott számlázási konstrukcióról van szó, melynek adózó nem csak tagja, de annak aktív, tudatos résztvevője és haszonhúzója volt, így nincs alap az általános mértékű adóbírság alkalmazására.

Az Kft2 -től, illetve az Kft3 -től befogadott számlák esetében pedig figyelemmel arra, hogy a gazdasági események teljes hiányára volt következtetés levonható, — minden további bizonyítás nélkül — az állapítható meg, hogy adózó tudomással bírt arról, hogy a számlák nem valós gazdasági eseményeket tartalmaznak, azokat bevallásában kizárólag a jogszerűtlen adólevonási jog gyakorlása érdekében tüntette fel. Másrészt adózó azon magatartása, miszerint ebben az esetben is, a Kft1-vel való gazdasági kapcsolatának a megszűnését követően az értékesítéseivel összefüggésben keletkező fizetési kötelezettsége csökkentése érdekében bevallásában jelentős nagyságrendű áfa levonási jogot biztosító fiktív beszerzéseket számolt el, kétséget kizáróan alátámasztja, hogy az adókijátszás megvalósításában tudatosan vett részt.

Mindezekre tekintettel az emelt összegű adóbírság alkalmazására az elsőfokú adóhatóság részéről jogszerűen került sor.

A fentiekben túlmenően a jogorvoslati eljárás során megállapítottam, hogy az Art. 206. § (1), 207. § (1)-(2), 208. § (1)-(3), 209. § (1)-(2), 210. § (1)-(2) bekezdéseiben foglaltak alapján az elsőfokú adóhatóság a késedelmi pótlék összegét az adókülönbözetek eredeti esedékessége időpontjától a vizsgálati jegyzőkönyv keltéig helytállóan állapította meg összesen 16.548.000 Ft-ban.

A jogorvoslati eljárás során megállapítottam, hogy jogszerűen járt el az elsőfokú adóhatóság, amikor a számlázó program bejelentésének elmulasztása miatt az Art. 220. § (1)-(2) bekezdésében foglaltak alapján — az adózó terhére, illetve javára értékelt körülmények mérlegelése következtében — a mulasztási bírság kiszabását mellőzte.

Mindezekre tekintettel a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága 6430250326 számú határozata helybenhagyása mellett döntöttem.

Tájékoztatom adózót, hogy az Air. 127. § (3) bekezdése értelmében ezen döntés meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap, mely ügyintézési határidő a fellebbezésnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósághoz — a Alperes1 — történő megérkezését követő napon kezdődik. Jelen esetben az ügy iratai 2021. március 24. napján érkeztek a fellebbezés elbírálására jogosult hatósághoz. Az előzőek alapján — figyelemmel az Air. 52. § (4) bekezdésének rendelkezésére, mely szerint, ha a határidő utolsó napja olyan nap, amelyen az adóhatóságnál a munka szünetel, a határidő a következő munkanapon jár le — a döntés meghozatalára nyitva álló határidő — 2021. május 25. napján jár le.

E határozat az Air. 74. § (2) bekezdés c) pontja alapján a közléssel válik véglegessé. A fellebbezés lehetőségét az Air. 122. § (1) bekezdése zárja ki.

A közigazgatási per indításának lehetőségét az Air. 130. § (1) bekezdése biztosítja. A keresetlevél benyújtásának szabályairól a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 29. § (1) bekezdése, valamint a 37-39. §-ai, továbbá a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) elektronikus kapcsolattartásra irányadó 605-608. §-ai rendelkeznek. A tárgyalás tartására vonatkozó szabályokat a Kp. 77. §-a, az azonnali jogvédelem iránti kérelemre irányadó rendelkezéseket a Kp. 50. §-a tartalmazza. A Kp. 39. §-a alapján a perindításnak a határozat hatályosulására halasztó hatálya nincs.

Az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (Eüsztv.) 1. § 23. pontja értelmében gazdálkodó szervezetnek a Pp-ben

meghatározott, belföldi székhellyel rendelkező gazdálkodó szervezetek minősülnek, azzal az eltéréssel, hogy a törvény alkalmazásában nem minősül gazdálkodó szervezetnek az adószámmal nem rendelkező egyesület, alapítvány.

A Pp. 7. § (1) bekezdés 6. pontja alapján gazdálkodó szervezet a gazdasági társaság, az európai részvénytársaság, az egyesülés, az európai gazdasági egyesülés, az európai területi társulás, a szövetség, a lakásszövetség, az európai szövetség, a vízgazdálkodási társulat, az erdőbirtokossági társulat, a külföldi székhelyű vállalat magyarországi fióktelepe, az állami vállalat, az egyéb állami gazdálkodó szerv, az egyes jogi személyek vállalata, a közös vállalat, a végrehajtói iroda, a közjegyzői iroda, az ügyvédi iroda, a szabadalmi ügyvivői iroda, az önkéntes kölcsönös biztosító pénztár, a magánnyugdíjpénztár, az egyéni cég, továbbá az egyéni vállalkozó, emellett gazdálkodó tevékenységével összefüggő polgári jogi kapcsolataiban az állam, a helyi önkormányzat, a költségvetési szerv, jogszabály alapján a költségvetési szervek gazdálkodására vonatkozó szabályokat alkalmazó egyéb jogi személy, az egyesület, a köztestület, valamint az alapítvány.

Hatásköröm és illetékességem a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 4. § (2) bekezdés b) pontján, 12. § (3) bekezdésén, az Air. 25. § (1) bekezdésében foglaltakon, továbbá a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29.) Korm. rendelet 2. § (1) bekezdésén, 3/A. § (1) bekezdésén, továbbá 11. § a) pontján, illetve az 1. számú melléklet B/9. pontján alapul.

Döntésem a hivatkozott jogszabályokon, az Air. 72. §-án, 73. § (1) bekezdésén és 127. § (1) bekezdésén alapul.

Budapest, az időbélyegzőn feltüntetett időpontban

dr. Korossy Csaba igazgató

(hatáskör gyakorlója)