

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.152/2015/4.szám

A Kúria a dr. Borókai Ügyvédi Iroda (fél címe) által képviselt felperes neve(címe) felperesnek a dr. Kecskeméti Mária jogtanácsos által képviselt alperes neve alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 19-én kelt 3.K.27.043/2014/13. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.043/2014/13. számú ítéletének a Terra Regia Magna Kft. által kiállított számlákkal összefüggő részében hatályon kívül helyezi, és e körben a felperes keresetét elutasítja. Egyebekben az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartja.

Az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárás során felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 84.200 (nyolcvannégyezer-kétszáz) forint kereseti és 140.400 (száznegyvenezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket.

A fennmaradó kereseti és felülvizsgálati részilleték az állam terhén marad.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2012. IV. negyedévre általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Megállapította, hogy az érintett időszakban a felperes 2.637.000 Ft visszaigényelhető adót vallott, amely összegnek a társasági adó (tao) adónemre történő átvezetését kérte. Ehhez képest az elsőfokú adóhatóság azt rögzítette, hogy a felperes terhére azonos összegű - jogosulatlan igénylésnek minősülő - adókülönbözet áll fenn, ezért az átvezetés iránti kérelmet elutasította, a jogosulatlan igénylés után pedig adóbírságot szabott ki. Hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 100. § (3) bekezdésére, 120. § (1), (4) bekezdésére, 129. § (4) bekezdésére,

1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 170. § (1) bekezdésére, valamint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 184., 155., 131., 186. § (1) bekezdés b) pontjára, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 3. § (4) bekezdésére, 15. § (3) bekezdésére.

Az ellenőrzés a fizetendő adó vonatkozásában eltérést nem állapított meg.

A levonható adó tárgyában tett megállapítása indokaként kifejtette, hogy nem fogadta el az áfa levonás alapjául a ... Bank Zrt. által kiállított 1.107.000 Ft áfatartalmú két számlát, melyeken a K. Kft. által végzett bankbiztosi tevékenység díja került áthárításra közvetített szolgáltatásként felperesre, ugyanis az azokban szerepeltetett gazdasági események nem felelnek meg a közvetített szolgáltatásra vonatkozó tartalmi feltételeknek. A számlák a 2012. június 29-én kötött bankbiztosi szolgáltatás nyújtása tárgyában létrejött megbízási szerződéshez kapcsolódnak, de ezen okirat a számlákban dokumentált ügylet teljesítését nem tanúsítja. Valójában a felperes és a ... Bank Zrt. között szolgáltatás nem jött létre, a továbbbszámlázott ügylet nem tartozik az Áfa tv. tárgyi hatálya alá.

Ugyancsak nem fogadta el a hatóság áfalevonás alapjául a T. Kft. (továbbiakban Kft.) által 2012. november 6-án és november 30-án mezőgazdasági szaktanácsadás, növénytermesztés, állattenyésztés tárgykörben kiállított 2-2 db számlát, mivel azt állapította meg, hogy a számlákon dokumentált ügyletek a valóságban nem mentek teljesedésbe, a szerződésben foglalt tevékenység elvégzése nem bizonyított. A határozat indokolása szerint a Kft. képviselője, valamint tagja a felperesi cégcsoport cégeinek ésszerűtlen gazdálkodásában korábban tevékenyen részt vettek, ennek ellenére velük kötött dr. K. I. G. felperesi ügyvezető szaktanácsadásra vonatkozó szerződést. Az érintettek részben egymásnak ellentmondásos nyilatkozatokat tettek a szaktanácsadásról, munkamegbeszélésekről és azok okiratba foglalásáról, továbbá három hónap alatt összesen három írásos jegyzőkönyv készült, de a konkrét szaktanácsadást azok sem tartalmazzák. Ezen számlák kiállítására csak a felek közötti elszámolás miatt került sor, miáltal az Art. 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése alapján ezen ügyletek színleltek, az Sztv. 15. § (3) bekezdésében meghatározott valódiság elvét sértik, és nem felelnek meg a 166. § (2) bekezdésben foglalt követelménynek sem.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 3521311345/2014. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette, hogy az elsőfokú hatóság eleget tett az Art. 97. § szerinti

tényállás tisztázási kötelezettségének. Az adójogviszonyokban érvényesülnie kell a valódiság elvének, a rendeltetésszerű joggyakorlásnak, és az adólevonási jog igénylése esetén vizsgálni szükséges, hogy a gazdasági esemény a valóságban megtörtént-e, amit az adózónak kell tudni igazolnia. Márpedig jelen ügyben a gazdasági eseményeknek a leszámlázott módon és az abban írt felek közötti megvalósulása nem nyert bizonyítást. Rögzítette, hogy önmagában egy költség áthárítás nem meríti ki a közvetített szolgáltatás fogalmát.

A Kft. által kiállított számlákkal összefüggésben pedig megállapította, hogy a bemutatott dokumentumok tartalmilag nem fogadhatók el hitelesnek, továbbá objektív tények támasztják alá, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a számlabefogadások során adókijátszás részesévé vált.

A felperes keresetében az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte. Hivatkozott a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 109. §-ára, a Pp. 330. § (2) bekezdésére, és kifejtette, hogy álláspontja szerint az alperes megalapozatlanul állítja, hogy a bankbiztosi szerződéssel összefüggő számlák nem alkalmasak közvetített szolgáltatás megállapítására, az áthárított költségek áfatartalmának levonására. A növénytermesztési és állattenyésztési szaktanácsadás pedig döntően szakterületi jelenléttel és szóban valósult meg. A hatóság önkényesen minősítette fiktívnek a szerződéseket, és nem bizonyította, hogy a felperes tudatosan adókijátszásban vett volna részt.

A Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.043/2014/13. számú ítéletével mindkét fokú határozatot hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Kifejtette: ahhoz, hogy egy számla áfalevonás alapjául szolgálhasson, formailag és tartalmilag is hitelesnek kell lennie. A perbeli esetben az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének széles körű bizonyítási eljárás lefolytatásával eleget tett, okiratokat, nyilatkozatokat szerzett be, tanúmeghallgatást folytatott le, azonban a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, és ennek eredményeképpen megalapozatlan, ezáltal jogszabálysértő megállapítást tett. Következtetései nem állnak összhangban az Európai Unió Bíróságának az áfalevonás tárgyában meghozott ítéleteivel sem. A bíróság a közvetített szolgáltatással kapcsolatban azt állapította meg, hogy a bankbiztosi tevékenységről szóló megbízási szerződés egy többszereplős komplex, atipikus megállapodás, ezért annak értelmezése egyes rendelkezéseinek önkényes kiragadásával nem lehetséges, csak a szerződés egészének figyelembevételével. Tény, hogy a szerződés külzetén a felperes, mint költségviselő szerepel, azonban önmagában ebből még nem vonható le megalapozott következtetés a felperes szerződéses pozíciójára, ez magából a

szerződés szövegéből állapítható meg. Tény az is, hogy a megbízási szerződés szerint megbízóként a ... Bank Zrt. járt el, és a szerződés 1. pontja szerint a bankbiztos az átvilágítást a megbízó részére nyújtja, mindezek ellenére a szerződés alkalmas annak igazolására, hogy a bankbiztosi tevékenység megrendelője nem kizárólag a bank volt, hanem közvetetten a felperesi gazdasági társaság is, amelyet a szerződés számlázásra vonatkozó 8.1. pontjában foglalt szövegezés támaszt alá. E szerint a megbízási díj teljesítését a megbízó és költségviselő a szerződés aláírásával vállalják a bankbiztos felé megfizetni annak megfelelően kiállított számlái alapján. Ezáltal a megbízási díjat nemcsak a felperes, mint költségviselő, hanem a bank is vállalta megfizetni. Az érintettek tartamilag közvetített szolgáltatásnak tekintették a bankbiztosi tevékenység megrendelését. Mivel a szerződés 8.1. pontjában a felek kifejezetten szerepeltetik a továbbszámlázás kifejezést, így az Áfa tv. 15. § és az Sztv. 3. § (4) bekezdés 1. pontjában foglalt tartalmi követelményeknek a számla megfelelt. A szolgáltatás közvetített jellege magából a szerződésből, illetve a számlából kitűnik. Mivel van hiteles számla, amely nem vitathatóan a felperesi gazdasági társaság gazdasági tevékenységével összefüggésben került kiállításra, ebből következően az áfalevonást el kell fogadni.

A Kft. által kiállított számlákkal kapcsolatban a bíróság rámutatott arra, hogy hatóság annak ellenére fogalmazott meg tartalmi kételyeket ezen számlák hitelességét illetően, hogy a számlák alakilag szabályosak voltak, az érintett ügyvezetők egybehangzó nyilatkozatot tettek, a számlákhoz szerződések, teljesítésigazolások, jegyzőkönyvek kapcsolódtak. Az ügyben nem állt rendelkezésre olyan objektív bizonyíték, amely azt igazolná, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen számlák befogadása révén adókijátszásban vesz részt. A közigazgatási per során meghallgatott tanúk vallomása igazolja, hogy a kiállított számlák mögött volt gazdasági esemény, a számlák nem fiktívek, alkalmasak az áfalevonásra. Abból, hogy a szerződés egyes elemei nem valósultak meg, a jogügylet fiktivitása nem következik. Az, hogy a gazdasági élet független szereplői kivel, milyen szerződést kötnek nem tartozik az adóhatóság kompetenciájába. Irreális az a hatósági elvárás, hogy szaktanácsadásról szóló szerződés esetén olyan háttér dokumentáció álljon rendelkezésre, amely az adott szaktanácsokat is tartalmazza.

Mindezek alapján a bíróság azzal utasította új eljárásra az elsőfokú hatóságot, hogy az ítéletben foglalt megállapítások alapján kell a felperes tárgyi áfabevallását elfogadni.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását, másodlagosan a

bíróság új eljárásra kötelezését. Álláspontja szerint az ítélet jogszabálysértő az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, és a 15. §-át sérti. A határozatában foglaltakkal egybehangzóan rögzítette, hogy jelen ügyben az Áfa tv. előírása szerinti közvetített szolgáltatás nem történt, hiszen nem a felperes rendelte meg az átvilágítási és bankbiztosi szolgáltatást, hanem a bank. Neki volt szüksége a bankbiztos által készített szakértői véleményre, de a felperesre terhelte annak megfizetését, hiszen a bankbiztosi szolgáltatás igénybevétele azért vált szükségessé, mert az adós nem teljesítette a hitelhez kapcsolódó kötelezettségeit. Az áthárított költségek áfatartalmának levonásba helyezése tehát jogszerűtlen volt.

A szaktanácsadással kapcsolatban kifejtette, hogy a felperes a vizsgált időszakban tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, áfabevallásában is csak visszaigényelhető adót vallott, ezért számlái kifizetését a tulajdonában lévő társaságok által nyújtott hitelekől tudta finanszírozni. A szerződésekben vállalt tanácsadási tevékenység megvalósulása hitelt érdemlően nem igazolt. A megbízási szerződésben foglalt megbeszélések megtörténtét sem a jegyzőkönyvek, sem egyéb dokumentumok nem támasztják alá. Az Art. 1. § (7) bekezdése alapján az adóhatóság a Kft. által számlázott szolgáltatásokat joggal minősítette színlelt ügyletnek. A számlák hitelességével kapcsolatos bizonyítatlanságot a számlabefogadónak kell viselni. Kifogásolta az adóhatóság, hogy lényegében tanúvallomásokkal fordította meg a bíróság a tényállást. Súlypontilag mutatott rá, hogy a vizsgált időszakban a felperes ügyvezetői tevékenységét ellátó dr. K. I. G. egyben a bankbiztosi jelentés készítője is volt, aki maga állította, hogy a szaktanácsadással megbízott számlakibocsátó társaság képviselői tevékenyen részt vettek a felperesi cégcsoport ésszerűtlen gazdálkodásában, mint korábbi tulajdonosok. Maga a bankbiztosi jelentés tartalmazza, hogy az egyes szaktanácsadásokról kiállított számlák mögött semmilyen gazdasági esemény nem volt, a meghallgatott tanúk pedig a tárgyaláson sem tudtak konkrétumokat előadni. Márpedig egy 6,6 millió forint ellenértékű szaktanácsadásnak már értékénél fogva is dokumentálnak, írásban nyomon követhetőnek kell lennie. Kifogásolta az alperes, hogy a bíróság nem tulajdonított jelentőséget az ügyletekben szereplő felek közötti összefonódásoknak, sőt kétségbe vonta az alperesi hatóság kompetenciáját a szerződések vizsgálatára.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

A Kúria rögzíti, hogy a Pp. 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelemről a rendelkezésre álló iratok

alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.

A perbeli jogvita két, egymástól jól elkülöníthető részkérdésből állt. Az egyik a bankbiztosítási átvilágítással kapcsolatos megbízási szerződéshez kötődő számla értékelése, az áthárított költségek utáni áfa levonhatósága volt. E körben az elsőfokú bíróság az általa atipikusnak, komplexnek minősített, többoldalú szerződést nagyon részletes (formai és tartalmi) elemzésnek vetette alá, és ezt követően jutott azon ítéleti megállapításra, hogy a felperes az ügyletben nemcsak „kivülálló költségviselőként” vett részt, hanem a bank mellett a szakvélemény megrendelőjeként is. Ennél fogva a szerződést összefüggéseiben vizsgálva a közvetített szolgáltatás megállapítható, így a számla alapján az adólevonás lehetséges. Az elsőfokú bíróság érvelésével a Kúria egyetért, és az ítéletben foglaltak ismételése nélkül csak arra utal, hogy a felülvizsgálati eljárásban a Kúria minden esetben a jogerős ítélet jogszerűségét vizsgálja felül (az erre irányuló kérelem keretei között), melynek során felülmérlegelésnek csak kivételesen indokolt esetben lehet helye. Jelen ügyben az elsőfokú bíróság a szerződés tartalmát részletesen és logikusan elemezte, amely alkalmas volt döntése alátámasztására. A Kúria nem látott olyan aggályos momentumot (iratellenes tényállás, okszerűtlen, logikátlan érvelés), ami a felülmérlegelést szükségessé tette volna. A Kúria az ítéletet ezen részében hatályában fenntartotta.

Nem osztotta ugyanakkor a Kúria az elsőfokú bíróság álláspontját a szaktanácsadói szerződés vonatkozásában. Amint arra az Art. 1. § (7) bekezdését értelmezve már az Alkotmánybíróság is rámutatott, az adóhatóságnak az adójogi jogviszonnyal összefüggő, abban felmerült jogvita ügyekben a szerződések, ügyletek valós tartalmának vizsgálatára joga van. Ennek eredménye az adóigazgatási eljárásban felhasználható és adójogilag értékelhető kihatása lehet, azaz akár határozati kötelezés is alapulhat e vizsgálat megállapításain. Ugyanakkor nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára. Helytelenül állapította meg tehát az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóságnak a szaktanácsadói szerződés és az annak alapján történt teljesítések vizsgálatára nem volt kompetenciája.

Ezen túlmenően a megállapítás eredménye tekintetében is az alperesi álláspontot osztotta a Kúria. Az alperes felülvizsgálati kérelmében alappal hivatkozott arra, hogy a tényállásban rögzített adatok, körülmények egész sora támasztja alá, hogy a szaktanácsadói szerződés mögött nem volt valós gazdasági cselekmény, illetve a szerződésszerű teljesítés nem bizonyított. A Kúria ezekből csak azt emeli ki, hogy nem tekinthető jelentéktelen körülménynek a bizonylatolás elégtelensége (hiánya) egy olyan több, mint 6 millió forintos ellenértékű szerződés esetén, amelyre tekintettel kiállított számla után a számlabefogadó adót kíván visszaigényelni. Az Áfa tv. felhívott rendelkezései alapján az adólevonási jog

alapdokumentuma a hiteles számla, amely mögött valós gazdasági eseménynek kell lennie, és amely megtörténtét a számlabefogadónak bizonyítania kell. Jelen esetben a bíróság által hivatkozott tanúvallomások - már csak ellentmondásosságuk okán is - alkalmatlanok voltak megfelelő okirati bizonyítékok hiányában a szerződésszerű teljesítés alátámasztására. E körben az adóhivatal a feltárt tényállásból helyes jogi következtetést vont le. A Kúria az ítélet ezen részét hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria utal arra, hogy a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja.

A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. A Kúria a jelen felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el, és a Pp. 272.§ (1) bekezdésének megfelelően a rendelkezésre álló iratok alapján döntött.

A Kúria a részleges pernyertességre tekintettel a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján mindkét felet a saját költsége viselésére kötelezte.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási részilletéket a felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

A fennmaradó kereseti és felülvizsgálati eljárási részilletéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2015. június 11.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró