

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.216/2015/4.szám

A Kúria a Dr. Kárpáti Miklós Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (1132 Budapest, Váci út 48. C-D.) alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt az Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. január 20. napján kelt 10.K.30.839/2014/10. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 12. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.30.839/2014/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.668.200 (kétmillió-hatszázhatvannyolcezer-kétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes tevékenységi köre film, videó és televízió műsor gyártása. Alvállalkozói szerződéseket kötött a szereplők szervezésére a D. Kft-vel (a továbbiakban: D.Kft.), a televíziós produkciók díszletépítésére, látványtechnikai szerelésre a K. Kft-vel (a továbbiakban: K.ft.), majd a B.Kft-vel (a továbbiakban: B.Kft.), világítástechnikára a C. Kft-vel (a továbbiakban: C.Kft.). Számláikon nem tüntettek fel közvetített szolgáltatást.

Az elsőfokú adóhatóság a 2005-2007. évekre valamennyi adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le felperesnél. Értékelték a szerződéseket, az alvállalkozók vezetőinek-, alkalmazottainak nyilatkozatait, az alvállalkozók alvállalkozóira vonatkozó adatokat, az ügyvezetők személyére a Bevándorlási és Állampolgársági Hivatal tájékoztatásait, a számlakibocsátók kapcsolódó ellenőrzésének megállapításait, a Fővárosi és Pest Megyei Egészségbiztosítási Pénztár nyilvántartását. A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság társasági adónemben a 2005. évre, áfa adónemben a 2005. IV. és 2006. I.n.évekre összesen 30.340.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel, a 2005. és 2006. évek adózás előtti eredményét a felperes által vallottnál magasabb összegben mutatta ki.

Alperes a 2887765049. számú határozatával az elsőfokú döntést megváltoztatta, a tao adókülönbözet megállapítását mellőzte, a 2005. és 2006. évek adózás előtti eredményét negatív összegben állapította meg, ugyanakkor az áfa adónemben mutatkozó adókülönbözet összegét 26.682.000 forintra emelte. Indokolása szerint a rendelkezésre álló adatok azt igazolják, hogy a számlák szerinti gazdasági események nem a felperes és a számlakibocsátók között jöttek létre, a számlák nem az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 35.§ (1) bekezdés szerint szükséges hiteles bizonylatok. Alperes azt is megállapította, hogy a felperes az ügyletek során nem az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdés szerinti kellő körülményekkel járt el: a számlakibocsátókról semmilyen információval nem rendelkezett, nem ellenőrizte sem az eljáró személyek képviseleti jogosultságát, sem azt, hogy az alvállalkozók egyáltalán képesek lesznek-e teljesíteni, nem kérdezett rá a teljesítőképességükre.

Alperes határozata szerint a produkciók - L.-Ö., L. sorsolás - megvalósultak, ezért felperes jogosult elszámolni a gyártási költségeket. Felperes iratai azonban nem alkalmasak a tényleges költségek megállapítására, ezért a bekerülési értéket, költségeket becsléssel állapították meg, a számlák szerinti, piaci árként elfogadott összegben. Felperes a pénzt átutalta, de a nem hiteles számlák miatt a kifizetések jogcíme nem állapítható meg, így azt véglegesen átadott pénzösszegnek minősítette alperes. Ez egyrészt rendkívüli ráfordításként elszámolható, másrészt növeli az adózás előtti eredményt, melyek kioltják egymást: emiatt került sor a társasági adó törlésére.

A felperes keresettel támadta az alperesi határozatot, mert az az Áfa tv. 35.§ (1) bekezdésének téves és jogszabálysértő alkalmazásán alapul.

Az elsőfokú bíróság 10.K.30.121/2012/21. számú ítéletével az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte. A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a Kfv.V.35.184/2013/8. számú végzésével ezen jogerős ítéletet az indokolásában mutatkozó hiányosságok miatt hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

A megismételt eljárás eredményeként az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Határozatát a közigazgatási és a peres eljárásban lefolytatott bizonyítékokra, azok ütköztetésére alapította. Indokolása szerint a számlakibocsátók a produkciók legyártásával kapcsolatban nem végeztek semmilyen tevékenységet, azokat az ő alvállalkozóik valósították meg, de ők is a felperesi alvállalkozók képviseletére nem jogosult személyekkel, kézbesítési megbízottakkal álltak

kapcsolatban. Hivatkozott a Kúria a Kfv.VI.35.298/2013/7. és Kfv.V.38.280/2012/17. számú ítéleteire. Rögzítette, hogy mivel felperes számlakibocsátóinak teljesítése a számlákban foglalt módon nem volt igazolt és a számlakibocsátók teljesítését a perbeli bizonyítás sem támasztotta alá, ezért az Európai Unió Bíróságának döntésére hivatkozás önmagában nem teremt alapot az áfa levonás jogszerű érvényesítéséhez.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új ítélet hozatalra kötelezését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sem az irányadó anyagi jogszabályoknak, sem a bizonyítási teherre vonatkozó jogszabályoknak, sem az indokolási kötelezettség szabályainak, sem a Kúria Kfv.V.35.184/2013/8. számú végzésének nem felel meg. Sérelmezte, hogy a jogerős ítélet azonos tényállás és azonos bizonyítékok alapján a korábbiakkal pontosan ellentétes döntést hozott.

Álláspontja szerint H. K. felperesi munkatárs tanúvallomásának értékelése kiragadott volt, és tévesen tulajdonít az elsőfokú bíróság kiemelt jelentőséget annak, hogy meghallgatását csak a bírósági eljárásban indítványozta a felperes.

Az elsőfokú bíróság D. I. kézbesítési megbízotti státuszát tényként rögzítette de semmilyen módon nem értékelte. Nem vette figyelembe a bíróság, hogy a H. K. által becsatolt iratok között szerepel egy D. I. részére 2003. október 13-án közjegyző által kiállított aláírási címpéldány is, amely önmagában igazolja az aláírási jogosultságát, meghatalmazás hiányában is. G. J. esetében arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet 10. oldal 2. bekezdésében iratellenesen hivatkozik arra, hogy ő előadta volna, hogy számára a D.Kft. neve ne lenne ismerős. A jogerős ítélet indokolása K. P. tanúvallomását sem pontosan tartalmazza. Az állapítható meg, hogy az elsőfokú bíróság összetévesztette a szerződések aláírási jogosultságának kérdését az alvállalkozók érdekkörében ténylegesen munkát végző személyekre vonatkozó bizonyítási eljárás eredményével, holott a kettő nem függ össze.

A jogerős ítélet nem tartalmazhat olyan érveket, amelyek a sérelmezett közigazgatási határozatban nem szerepelnek. Egyébként a meghatalmazással ellátott és meghatalmazás nélküli ügyleteket csak abban az esetben lehetett volna egységesen elbírálni, amennyiben az elsőfokú bíróság elfogadja az Európai Unió Bíróságának azon gyakorlatát, hogy a szerződő partner belső ügyleteivel kapcsolatos esetleges szabálytalanságok csak akkor róhatók az adólevonásra jogosult adóalany terhére, amennyiben alapján azok alapján tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.

Az elsőfokú bíróság eljutott azon megállapításhoz, hogy nem hiteles a számla, amennyiben a gazdasági esemény nem az abban foglalt felek

között jött létre, azonban teljes egészében kihagyta azt a logikai láncszemet, hogy ezt az adóhatósági megállapítást milyen alapon látja igazoltnak. Az alvállalkozói szerződések formai hibája, az aláírási jogosultság körüli esetleges hiányosságok ugyanis ezt önmagukban nyilván nem igazolják, már csak azért sem, mert nincs olyan törvényhely, amely a kötelező írásbeliséget határozná meg az ilyen típusú jogviszony létrejöttéhez.

A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet legnagyobb fogyatékosága, hogy nem tesz eleget a Kúria útmutatásának. A felperes hiába hivatkozott arra, hogy az alperesi határozat szerint semmiféle rosszhiszeműséget nem követett el, nem került sor fiktív gazdasági tartalom nélküli számla kibocsátására. Az elsőfokú bíróságnak foglalkoznia kellett volna azzal, hogy ennek az ismeretében hogyan állítható, hogy a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között jött létre.

Az alperes nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria Kfv.V.35.184/2013/8. számú végzése az alapeljárás jogerős ítéletét azért helyezte hatályon kívül, és utasította az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára, mert az nem tartalmazta, hogy hogyan jutott az elsőfokú bíróság az ítéleti megállapításra, nem volt értékelhető az ítélet rendelkezésének és az indokolásnak az oksági kapcsolata, a rendelkezés alapossága. Az új eljárásra adott iránymutatás szerint az elsőfokú bíróságnak számba kellett vennie azokat a bizonyítékokat, amelyekben az alperesi megállapítás alapult, azokat, amelyeket a felperes a perben előtárt, ezeket egyenként és összességükben értékelni és ütköztetni kellett.

A jelen felülvizsgálati eljárásban a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság eleget tett a Kfv.V.35.184/2013/8. számú végzésben foglalt kötelezésnek: a bizonyítékok értékelése megtörtént, a jogerős ítélet rendelkező része és indokolása egymással összhangban áll. Ennek folytán nem volt akadálya a felülvizsgálati kérelem elbírálásának.

A Kúria végzéséből megállapíthatóan az alapeljárás kereseti kérelemnek helyt adó ítélete nem tartalmazott okszerű indokolást. A bizonyítékok tényleges értékelésére csak a megismételt eljárásban került sor. Ezért alaptalan a felülvizsgálati kérelem azon előadása, hogy a megismételt eljárásban azonos bizonyítékok elemzése alapján keletkezett volna a korábbiakkal pontosan ellentétes döntés.

A bizonyítás kérdését érinti a felülvizsgálati kérelemnek azon előadása, mely szerint a jogerős ítélet nem tartalmazhat olyan érveket, amelyek az adóhatósági határozatban nem szerepelnek. A Kúria értékelése szerint ez a kijelentés mindenkor csak a konkrét tényállás és a konkrét hatósági és ítéleti indokolás tükrében vizsgálható. Amennyiben a jogerős ítélet az alperesi határozatot a kereseti kérelem korlátai között a Pp. 339/A.§-ának megfelelően a határozat hozatal időpontjában fennálló tények és hatályos jogszabályok alapján vizsgálja felül, a felülvizsgálati eljárásban ezen okból nem állapítható meg jogsértés. Az elsőfokú bíróság jogerős ítélete megfelel ennek a követelménynek.

A felülvizsgálati kérelem érdemi előadásai kapcsán a Kúria a következőket állapította meg.

A szereplők szervezésére szerződtetett D.Kft. cégiratok szerinti ügyvezetője olyan külföldi állampolgár, aki nem rendelkezi magyarországi tartózkodási-, vagy lakóhellyel, nincs vízuma, elérhetetlen. A külföldi ügyvezetés következtében, a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló a 2006. évi V. tv. 25.§ (1) bekezdés 1) pontjának megfelelően a D.Kft-nek rendelkeznie kellett a cégnyilvánartartásba bejegyzett kézbesítési megbízottal: ez a személy volt D. I.. A Ctv. rendelkezése folytán nem tekinthető irányadónak a felperesi alkalmazott H. K. elsőfokú bíróság előtt tett tanúvallomása: amennyiben a cégekivonatokat valóban bekérték, akkor pontosan ismernie kellett felperesnek D. I. státuszát. Ugyanezen okból nem fogadhatta volna el felperes D. I.-nak a tanú által becsatolt aláírási címpéldányát a perbeli (2005-2007) időszakban. A címpéldány 2003. október 13-ai kiállításakor D. I. még valóban lehetett ügyvezetője/képviselője a Kft-nek, azonban a külföldi tag belépésekor státusza változhatott, mint ahogy változott is. A szerződő partner alapvető adatában, a képviseletben bekövetkezett változásnak tartós figyelembe nem vétele olyan mulasztás, amit a felperes kiküszöbölhetett volna. Egyebekben az elsőfokú bíróság helytállóan vetette el H. K. tanúvallomását, még akkor is, ha annak súlyát valóban nem befolyásolja, hogy a tanú meghallgatását a felperes csak a bírósági eljárásban kérte.

D. I. képviseleti jogosultságának hiánya a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben nem korlátozódik az írásbeliségre, hanem azt eredményezi, hogy a számlakibocsátó nem tesz joghatás kiváltására alkalmas - akár szóbeli - nyilatkozatot, a nevében kibocsátott bizonylat nem fedí a számlakibocsátó akaratát, ez a számla nem tanúsítja hitelesen a benne foglaltakat. Az is megállapítható, hogy folyamatos gazdasági kapcsolat esetén - a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben - van mód a partner alkalmasságának vizsgálatára, amely adott esetben azonos azzal, amit a szerződés megkötéskor is vizsgálni kell, ilyen pl. a képviseleti jog megléte. A képviseleti jog hiánya nem a szerződő

partner belső ügylete, olyan körülmény amelyről a felperesnek az Európai Unió Bírósága ítéleteinek tükrében is tudnia kellett volna. Azt pedig, hogy D. I. más jogcímen jogosult lett volna a képviselőre, a felperes nem igazolta. A képviselői jog és a tényleges munkát végzők személye a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az anomáliák szintjén összefügg, az áfa levonási jog gyakorlásának megtagadásához vezet.

A D.Kft. valamennyi ügyletét D. I. bonyolította: mind a felperes, mind a többi alvállalkozó, mind a D.Kft. alvállalkozója vele tartotta a kapcsolatot.

Dzvonyár István személyében rejlő buktatók ugyanígy megjelentek a szintén külföldi személy által vezetett K.Kft. esetében. A C.Kft. és a B.Kft. esetén szintén: azok kézbesítési megbízottja Sömjén Péter volt, aki a felperesi produkciók előállításában a D. I. kapcsán megismert séma szerint ténylegesen részt vett.

Az A. Kft. ügyvezetője és tulajdonosa főgyártásvezetői tevékenységet végzett a felperes részére. (A teljesítésben itt is, miként a D.Kft-nél, a megfelelő feltételekkel nem rendelkező M. Bt. működött közre.) G. J.-et mind az adóigazgatási-, mind a peres eljárásban meghallgatták. A peres eljárás során valóban nem nyilatkozott akként, hogy a D.Kft-t és annak ügyvezetőjét nem ismeri, az adóigazgatási eljárásban azonban igen, sőt a K.Kft-re nézve is ilyen nyilatkozatot tett. Az elsőfokú bíróságnak nemcsak a peres eljárás-, hanem az adóigazgatási eljárás bizonyítékait is értékelnie kellett, így a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben nem iratellenes a jogerős ítélet indokolása. Ennek megfelelően történt K. P. (felperesi alvállalkozók alvállalkozójának, a P. Kft-nek egyik tulajdonosa) tanúvallomásának értékelése is.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság ítéletének indokolása megfelelt a Pp. 221. § (1) bekezdésének. A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg olyan jogszabályt, amelyet az elsőfokú bíróság megsértett volna, ezért a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2015. szeptember 10.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró**

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő