

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.III.35.571/2015/8.

A tanács tagjai: . Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Kiss Árpád Lajos előadó bíró, Dr. Sugár Tamás bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda (ügyintéző: Dr. ...)

Az alperes: alperes neve, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 5.

Az elsőfokú bíróság határozatának száma és kelte: a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. május 27. napján kelt 1.K.27.031/2015/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.031/2015/4. számú ítéletének felülvizsgálattal nem támadott rendelkezéseit nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részben a ... Kft. által kibocsátott számlával kapcsolatos megállapítások tekintetében - az alperesi jogelőd határozatára kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és ebben a körben az alperest új eljárásra kötelezi. Egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 50.000. (Ötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2003-ban 4.000.000 forint + 1.080.000 forint áfa értékben állított ki számlát a ... Kft. (a továbbiakban Kft. 1.) részére az „Első Magyar Édesipari Klaszter Úri Édesipari Csokoládégyára” című KMOP-1.5.2-11-2011-0016. azonosítószámú pályázattal kapcsolatos teljes marketing stratégia és terv elkészítésével kapcsolatosan, továbbá vezetési tanácsadásról 100.000 forint + 27.000 forint áfa összegben.
- [2] A felperes a 2013. március 18. napjai teljesítési időponttal a ... Kft. (Kft. 2.) által 3.850.000 forint + 1.039.000 forint áfa összegről, adatgyűjtés pályázat készítéséhez, konzultációról kiállított számlát befogadta.
- [3] A felperes a Kft. 1-től befogadta a 96.000 + 26.000 forint áfa értékű az úri ... hrsz.-ú ingatlan hat havi bérleti díjáról 2013. június 28-i teljesítési időponttal kiállított számlát.
- [4] A felperes 2013. január-szeptember időszakra vonatkozóan éves bevalló volt, mely időszakra bevallását csak az ellenőrzés megkezdését követően, 2014. április 10. napján nyújtotta be, ezért a bevallás hibernálásra került 2013. október-november időszakban havi áfa bevallónak minősült, mely hónapok tekintetében határidőben eleget tett bevallási kötelezettségének, azonban bevallásokat nullás adattartalommal nyújtotta be.
- [5] A felperes az áfa analitikájában szerepeltette továbbá a Kft. 1-től és Kft. 2-től befogadott számlákat, azonban azok áfa tartalmát nem helyezte levonásba.
- [6] Az elsőfokú adóhatóságként eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nógrád Megyei Adóigazgatósága a felperessel szemben 2013. január 01. napjától, 2013. november 30. napjáig terjedő időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként a 2618689145. számú határozatával a felperes terhére 1.107.000 forint adókülönbözetet állapított meg, mely teljes összegében adóhiánynak minősült, továbbá azután 553.000 forint adóbírságot szabott ki, valamint 41.000 forint késedelmi pótlékot számított fel, valamint a felperes terhére a készpénzforgalmi szabályok megsértése miatt 416.000 forint mulasztási bírságot is előírt.
- [7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd a 2015. január 19. napján kelt, 3799575560. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A jogerős határozat indokolása szerint a felperes értékesítéseivel kapcsolatosan számlákat állított ki összesen 4.100.000 + 1.107.000 forint áfa értékben, így - a számlák fikтивitásának megállapítása mellett - az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa törvény) 55. § (1) és (2) bekezdései alapján a kibocsátott számlák általános forgalmi adó összegét a felperes terhére megállapította.
- [8] Az adóhatóság a Kft. 1. által kibocsátott számla kapcsán

rögzítette, hogy a számlán feltüntetett szolgáltatásnyújtás felperesi gazdasági tevékenység céljából történő hasznosulása nem volt megállapítható, a beszerzett nyilatkozatok szerint azt a felperes nem használja. A Kft. 2-től befogadott számla kapcsán pedig kiemelte, hogy az abban foglalt teljesítés, pályázatok benyújtásához történő adatgyűjtés ténylegesen megvalósult, azonban felperes arra adólevonási jogot nem alapíthat, mivel a felperes részére kiszámlázott szolgáltatás a felperes adóköteles gazdasági tevékenysége körében nem hasznosult, így annak levonása ellentétes lenne az Áfa törvény 120. § a) pontjában foglaltakkal. Utalt arra, hogy a lefolytatott eljárás eredményeként az volt megállapítható, hogy a cég csak abban az esetben tudja felhasználni ezen adatokat, amennyiben a megfelelő pályázat kiírására sor kerül.

A kereseti kérelem

- [9] A határozattal szemben a felperes terjesztett elő keresetet, támadva a határozat mulasztási bírság kiszabásán felüli rendelkezéseit.

Az elsőfokú ítélet

- [10] A keresetet a közigazgatási és munkaügyi bíróság a jogerős ítéletével elutasította. Az ítéletben hangsúlyozta, hogy a kiállított számlák ismeretében az Áfa törvény 55. § (1) és (2) bekezdései, 56. §-a, valamint 147. § (1) bekezdése szerint függetlenül a számlák tartalmi hitelességétől, illetve hiteltelenségétől a felperes adófizetési kötelezettsége megállapítható, azonban az adóhatósághoz hasonlóan vizsgálta a számlákban foglalt gazdasági események megvalósulását, kiemelve, hogy az alperesi jogelőd helytálló következtetésre jutott, amikor a számlák tartalmi hiteltelenségét feltárta.
- [11] A Kft. 1. által kiállított ingatlan bérlettel kapcsolatos számla kapcsán kifejtette, a beszerzett bizonyítékok alapján helytálló az az alperesi érvelés, hogy az érintett ingatlanon lévő iroda felperesi vállalkozási tevékenység céljából történő használatát igazoló körülmény nem merült fel. Ennek kapcsán értékelte a felperesi képviselő nyilatkozatait, ..., ... adóhatósági eljárásban tett nyilatkozatait is.
- [12] A Kft. 2. által kibocsátott számla kapcsán pedig arra a következtetésre jutott, hogy az Áfa törvény 121. §-a, 124. §-a, valamint 120. §-a által meghatározottak szerint az a lényeges, hogy a számlában foglalt szolgáltatásnyújtás kapcsolható-e a felperes valamely olyan későbbi adóköteles tevékenységéhez, amelyben a számlákban szereplő információk hasznosulása megállapítható lenne, ilyen viszont az eljárásban nem volt feltárható, így adólevonási jogot ezen számlákra alapítottnan sem lehetett gyakorolni.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] Az ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a bíróság új eljárásra utasítását kérte az általa befogadott számlákkal kapcsolatos ítéleti megállapítások jogszerűtlensége okán. Kifejtette, hogy az ügyben további bizonyítás lefolytatása szükséges. A Kft. 1. által kibocsátott számlák kapcsán a bíróság nem okszerűen értékelte a beszerzett bizonyítékokat, hiszen a kapcsolódó dokumentumok és nyilatkozatok azt bizonyítják, hogy a felperes a gazdasági tevékenysége gyakorlásához használta az irodát. Kifogásolta továbbá, hogy ezzel kapcsolatosan a bíróság nem hallgatta meg ...et és ...ot, mely a közvetlenség elvének sérelmével járt, továbbá a felperes a törvényes képviselője, valamint az adóhatósági eljárásban meghallgatott tanúk jogi képviselő nélkül jártak el, és nyilatkozataikat úgy tették meg.
- [14] A Kft. 2. által kibocsátott számla kapcsán arra hivatkozott, hogy a bíróság jogértelmezése ellentétes az Áfa törvény 120-124. §-aiban foglaltakkal, a Kúria és az Európai Unió Bíróságának döntéseivel, hiszen véleménye szerint irreleváns, hogy a beszerzett szolgáltatás alapján bármely személy indult-e, nyert-e valamilyen pályázaton, ugyanis ebben az esetben az, mint lehetőség merült fel a marketing stratégia megvalósításához szükséges források feltérképezése során.
- [15] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott:
- [17] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) és (2) bekezdéseire figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.
- [18] A Kúria észlelte, hogy a rendelkezésre álló iratok szerint a felperes a Kft. 1. és Kft. 2. által kibocsátott számlák alapján levonható adót nem vallott, azonban felülvizsgálati kérelemhez kötöttség elvéből fakadóan az eljárásában az volt az eldöntendő kérdés, hogy ezen számlák alapján a felperes adólevonási jogra jogosult lehet-e.
- [19] Az Áfa törvény 120. § a) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany ilyen minőségében terméket, szolgáltatást, adóköteles termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított.
- [20] A perben nem volt vitatott az, hogy mindkét számlában szereplő gazdasági esemény a valóságban is megtörtént, a számlák tehát tartalmi szempontból hitelesnek minősültek, azonban az adóhatóság

álláspontja szerint azok felperes gazdasági tevékenysége körében történő hasznosulása nem volt igazolt.

- [21] A Kft. 1. által kibocsátott számlák kapcsán az elsőfokú bíróság a bizonyítékok mérlegelése során arra a következtetésre jutott, hogy az érintett irodahelyiség felperes által történő hasznosítása nem volt megállapítható.
- [22] A Pp. 206. § (1) bekezdése rendelkezéseiből következően a jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, vagy a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogszabálysértést azonban a Kúria nem tárt fel. Mindezekre tekintettel osztotta az elsőfokú bíróság ezen számlával kapcsolatos érvelését, és csak a felülvizsgálati kérelemben foglaltakra tekintettel mutat rá a következőkre.
- [23] A közigazgatási perben a Pp. XX. fejezetének rendelkezéseiből következően a bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy a felülvizsgálattal érintett közigazgatási határozat a felperesi kereseti kérelemben foglalt okból jogszabálysértő-e, vagy sem. A közvetlenség elve a bizonyítékok beszerzésénél közigazgatási perben nem érvényesül, a bíróságnak nincs olyan jogszabályi kötelezettsége, hogy a közigazgatási eljárásban már beszerzett tanúvallomásokat közvetlenül maga is beszerezze. A tanúk nyilatkozatai pedig az általuk érzékelt tények előadására terjednek ki, nyilatkozataik megtétele során terheli őket az igazmondási kötelezettség, míg a fél képviselőjének a jóhiszemű eljárás keretében csak valós tényekre, valós bizonyítékokra szabad hivatkoznia. Ebből adódóan nem lehetett jelentősége annak a körülménynek sem, hogy az érintett személyek adóhatósági meghallgatásuk során jogi képviselő nélkül jártak el.
- [24] A Kft. 2. által kibocsátott számla kapcsán az elsőfokú bíróság szerint annak kellett jelentőséget tulajdonítani, hogy a felperes adóköteles tevékenysége során hasznosította-e a számlában foglaltak szerint nyújtott pályázatok benyújtásához szükséges dokumentációkat, adatokat.
- [25] A perben nem volt vitatott az, hogy a felperes ezen adatokat a valóságban nem hasznosította.
- [26] A perbeli időszakban az Áfa-levonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat az a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: az Irányelv) 168. cikke, az Áfa törvény 120. §-a formai feltételeit az Irányelv 178. cikke és az Áfa törvény 127. §-ai határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar Áfa törvény mellett az irányadó Európai Unió norma, így az Irányelv rendelkezései is. Az általános forgalmi adó levonásához való jog gyakorlása körében az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) széles körű joggyakorlatot alakított ki, melyet jelen ügyben is figyelembe kellett venni.
- [27] Az EUB a C-280/10. számú ügyben kifejtette, hogy a HÉA semlegességének elve a vállalkozás adóterhének tekintetében megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és

működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek, és ellentétes lenne ezzel az elvvel, ha a gazdasági tevékenység fogalmi elemeinek megállapíthatósága csak az adóköteles jövedelem keletkezésekor kezdődhetne meg. Bármely más értelmezés a gazdasági szereplőt anélkül terhelné a gazdasági tevékenysége során felmerülő HÉA költségével, hogy lehetőséget adna neki a HÉA levonására (hivatkozott ítélet 29. pontja).

- [28] Az EUB hangsúlyozta továbbá, hogy csalásra, vagy visszaélésre utaló körülmények hiányában, amennyiben egyszer levonási jog keletkezett, az akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység keretében nem folytatnak adóköteles tevékenységet (C-110/94. számú ítélet 20. pont; C-257/11. számú ítélet 29. pont).
- [29] A fentiek okán tévedett az elsőfokú bíróság, amikor csupán annak tulajdonított jelentőséget, hogy a beszerzett áfaköteles szolgáltatás alapján tényleges áfaköteles tevékenység megvalósult-e. Az adólevonási jog ugyanis az adósemlegesség elvéből fakadóan abban az esetben is megilleti az adózót, amennyiben fél által megvalósítani tervezett és levonáshoz való jogot keletkeztető ügyletek szükségletei tekintetében általános forgalmi adó fizetési kötelezettsége keletkezett, azonban azokat végül akár saját döntése, akár külső körülmények folytán - csalásra, vagy visszaélésre utaló körülmények hiányában - a tervezett gazdasági tevékenység végül nem valósul meg. Ebből következően a felperes áfa levonási joga az adóhatósági határozatokban, és a bírósági ítéletben szereplő okból nem tagadható meg.
- [30] A kifejtettekre tekintettel a Kúria az elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében a Kft. 2. által kibocsátott számlával kapcsolatos megállapítások tekintetében - az alperesi jogelőd határozatára kiterjedően - hatályon kívül helyezte és a Pp. 339. § (1) bekezdésére alapozottan az alperest új eljárásra kötelezte. Ezt meghaladóan a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.
- [31] Az új eljárásban az alperes a Kft. 2. által kibocsátott számla alapján a felperes adólevonási jogát nem tagadhatja meg, míg a felperes és a Kft. 1. által kibocsátott számlák tekintetében a már a hatályon kívül helyezett határozatában megtett és jogszerűnek minősített megállapításait alapul véve kell meghatározni a felperesi adókülönbözet mértékét és következményeit.

Az döntés elvi tartalma

- [32] *Az adólevonási jog akkor is megilleti a felet, ha a tervezett gazdasági tevékenység keretében nem folytat adóköteles tevékenységet.*

Záró rész

- [33] A Kúria a peresztés alperest a Pp. 78. § (1) bekezdésének

alapulvételével kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati
eljárási költségének megfizetésére.

- [34] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43. § (3) bekezdése,
42. § (1) bekezdés a) pontja, továbbá 50. § (1) bekezdése szerint
felmerült eljárási illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. §
(1) bekezdése, és 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2016. május 18.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Kiss Árpád Lajos s.k.
előadó bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő