

**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.I.35.664/2015/7.

**A tanács tagjai:** . Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

**A felperes:** felperes neve (felperes címe)

**A felperes képviselője:** Burai-Kovács és Partnerei Ügyvédi Iroda (fél címe, ügyintéző ügyvéd: dr. Burai-Kovács János)

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság jogutódja (fél címe)

**Az alperes képviselője:** dr. Ovárdics János jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.865/2014/11. ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.865/2014/11. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2512544481 számú határozatát az A. Kft. „hirdetés, média megjelenés” szolgáltatásról kiállított számlája tekintetében hatályon kívül helyezi, és az alperest e körben új eljárás lefolytatására kötelezi. Egyebekben a felperes keresetét elutasítja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg - külön felhívásra - az államnak 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti illetéket és 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

## **Indokolás**

### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

- [1] A felperes és az A. Kft. (a továbbiakban: A.Kft.) között rendszeres, több területet is felölelő szerződéses kapcsolat állt fenn.
- [2] A felperes és az A.Kft. 2007. január 2-án szerződést kötött, melynek alapján az A.Kft. vállalta, mindent megtesz annak érdekében, hogy a D. Zrt. és a N. Kft. (együtt: Hirdetők) a 2007. évben növeljék felperesnél reklámköltségüket. A Hirdetők két reklámügynökségen keresztül már korábban kapcsolatban álltak a felperessel, és már a 2006. év őszén döntöttek reklámköltségük növeléséről, amit a felperes tudomásra is hoztak. A felperes a szerződés alapján 2007. december 4-i teljesítési időponttal reklámügynöki jutalékról 190.000.000 forint + 38.000.000 forint áfa összegű számlát fogadott be az A.Kft-től, azt költségi között elszámolta, az áfát levonhatóként vallotta.
- [3] A felperes és az A.Kft. 2007. február 15-én együttműködési megállapodást (a továbbiakban: Szerződés) kötöttek „Hűségprogram” indítására, és annak keretében ... branded kártyák kibocsátására (a továbbiakban: Branded Kártyák). Az A.Kft. feladata a program részleteinek kidolgozása, a kereskedelmi partnerek felkutatás, információkkal ellátása és a kapcsolattartás volt, ennek során a K&H Bankkal (kártyakibocsátás, kártyával kapcsolatos televíziós megjelenés, fiókokban/számlakivonatok mellékletében történő hirdetés) és az E. Zrt-vel (kártyaelfogadás, kártyával kapcsolatos televíziós megjelenés, Agip kutaknál történő hirdetés) (a továbbiakban együtt: Partnerek) állapodott meg külön megállapodásokban. A Szerződés alapján az A.Kft. 187/2007. sorszámon 2007. december 18-i teljesítési dátummal 212.400.000 forint + áfa számlázott a felperesnek összegző „hirdetés, média megjelenés” megnevezéssel, aki az összeget költségi között elszámolta, az áfát levonhatóként vallotta. A számla részletezésében elkülönülten szerepel november és december hónapra „DM megjelenés” címén 2x32.000.000 forint. A felperes a Partnerekkel kötött szerződésekhez kapcsolódóan a Branded Kártyák után díjazásban részesült, illetve az A.Kft-vel szerződő Partnereknek csatornaátlagáron nyújtotta a reklámidőt. A felperes a Szerződés alapján 212.415.603 forint + áfa értékben számlázott az A.Kft-nek. A 18.363 forint különbözetet az A.Kft. megfizette a felperes részére. A Partnerek az A.Kft-vel kötött megállapodások alapján reklámanyagokat készítettettek, költségeiket kiszámlázták az A.Kft-nek.

- [4] Az elsőfokú adóhatóság a 2005-2007. évekre bevallások utólagos, valamennyi adónemre kiterjedő ellenőrzését folytatott le a felperesnél, melynek eredményeként tao, szja, áfa, munkaadói járulék, egészségügyi hozzájárulás, nemzeti kulturális járulék, innovációs járulék, társas vállalkozások különadója, magánszemélyt érintő nyugdíj-biztosítási járulék, magánszemélyt érintő EKHO, magán-nyugdíjpénztári tagtól levont EKHO, OTP magán nyugdíjpénztári tagdíj adónemekben adókülönbözetet állapított meg. A másodfokú, módosított jogerős határozatot a felperes nem támadta keresettel, ehelyett felügyeleti intézkedés iránti kérelmet nyújtott be. A NAV Elnöke mellőzte a felügyeleti intézkedést.
- [5] A felperes újabb kérelme nyomán a Nemzetgazdasági Minisztérium Adóügyekért Felelős Helyettes Államtitkára az NGM/5344-4/2013. (15234/2012.) számú határozatával a NAV Elnökének döntését megsemmisítette, a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra kiterjedően áfa, tao adónemekben a 2005-2007. évekre, társas vállalkozások különadója adónemben a 2006-2007. évekre megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította. A nem érintett másodfokú határozati rendelkezéseket, az elsőfokú határozatra is kiterjedően, hatályukban fenntartotta.
- [6] A határozat indokolása több adójogi tényállás kapcsán vont le következtetéseket. A Hirdetők tekintetében rögzítette, hogy az adóhatóság megállapításai helytállóak, a levonási jog érvényesítésének megtagadása jogszerű volt, mivel az iratok semmilyen módon nem támasztják alá az A.Kft. tényleges teljesítését. A Branded Kártyák esetén azonban az adólevonási jog megtagadása nincs kellően alátámasztva, a tényállás további tisztázása szükséges. Az új eljárásra adott iránymutatás szerint a Hirdetőket érintő megállapításokat meghaladóan az egyes gazdasági eseményeknek a felügyeleti intézkedés szerinti, a korábbiaktól eltérő adójogi minősítését kell alapul venni, továbbá a Branded Kártyák körében a Partnereknél kapcsolódó vizsgálatot kell lefolytatni, tisztázni kell, a valóságban milyen jogügyletek történtek.
- [7] A megismételt eljárás adataira tekintettel, több irányú adójogi tényállások alapján az elsőfokú adóhatóság tao adónemben a 2005-2006. évekre, áfa adónemben a 2005-2007. évek egyes hónapjaira, társas vállalkozások különadója adónemben a 2008. évre állapított meg részben adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [8] A Hirdetőket érintő szerződés tekintetében megállapította, hogy korábbi megállapítását az NGM határozata helyben hagyta. Nincsenek az ügylet tényleges teljesítését igazoló okiratok. A számla pénzügyi teljesítése megtörtént, ami végleges pénzeszközátadást eredményezett. Ezért a számla szerinti végösszeggel a 2007. évi tao

alapját megnövelte, továbbá áfa adókülönbözetet állapított meg, de azzal a 2007. évi adózás előtti eredményt csökkentette.

- [9] A Branded Kártyák esetében a további bizonyítási cselekményeket (kapcsolódó vizsgált, nyilatkozatok beszerzése), és a felperes által csatolt magánszekértői vélemény értékelését követően is azt állapította meg, hogy a felperes a számla befogadása során nem járt el kellő gondossággal, a gazdasági eseményekhez kapcsolódó lényeges információkkal nem rendelkezett, noha azokat beszerezhetette volna, a feltárt tényekről maga is meggyőződhetett volna. A Partnerek a feladatokat saját kereskedelmi tevékenységük keretében látták el, saját marketingjük kapcsán csupán használták a felperes logóját, miközben nem vállalták a 187/2007. számlán feltüntetett szolgáltatások nyújtását. A Partnerek saját szolgáltatásukat népszerűsítették, és nem hirdetést nyújtottak. A felperes eleget tett a saját Szerződésében foglaltaknak, amikor logót és reklámidőt biztosított, a számlát kiállította az A.Kft. felé, és mivel nem helyesbített, saját számlája utáni adófizetési kötelezettsége fennáll. A megállapítás szerint az ésszerű gazdálkodás követelményeit sértő költségelszámolás történt, mivel azzal ellentétes a a vagyonnak más módon történő tényleges vagy színlelt csökkentése. Fogalmilag kizárt, hogy a felperes nem tudott arról, hogy egyes tevékenységek egyáltalán nem, vagy nem az A.Kft. részéről valósulnak meg, illetve tudnia kellett arról, hogy az üzleti kapcsolatban irreális áron veszi igénybe a szolgáltatást. A megállapítás eredményeként szintén a 2007. évi tao alapot növelő végleges pénzeszközáradást és az adózás előtti eredményt csökkentő áfa adókülönbözetet állapított meg.
- [10] Alperes a 2512544481. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, az egyes adónemekben kimutatott adókülönbözetek együttes összege 138.516.000 forintra, az adóhiányé 94.071.000 forintra csökkent és ehhez képest változott az adóbírság, késedelmi pótlék összege is. A megváltoztatásra azért került sor, mert alperes a 187/2007. számlát megbonthatónak értékelte, az elkülönített tételekből kiemelte a „DM megjelenés”-hez rendelt 2×32.000.000 forintot és azt elfogadhatónak tekintette.

### **Az elsőfokú ítélet**

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.
- [12] A Hirdetőket érintően megállapította, hogy a megismételt eljárás a felügyeleti intézkedésnek megfelelően folyt le. Az NGM kifejezetten azt állapította meg, hogy az alapeljárás mindenben helytálló és jogszerű volt. A felperes nem cáfolta az alperesi határozatban rögzített tényeket, amelyek egyértelműen igazolják, hogy a számlán feltüntetett szolgáltatást nem az A.Kft., hanem a két

reklámügynökség végezte el, és erről a felperes okszerűen tudott. Indokolásában értékelte B. I. (A.Kft. ügyvezetője) és a 2008. május 15-én elhunyt, az A.Kft.-vel szerződéses viszonyban nem álló, de a Hirdetőkkel kapcsolattartóként megjelölt D. K. alap-adóigazgatási eljárásban beszerzett nyilatkozatait. Következtetése szerint a számlán feltüntetett szolgáltatást nem az A.Kft. végezte el.

- [13] A Branded Kártyák esetén az elsőfokú bíróság először a felperes szakértői bizonyítási indítványának mellőzését indokolta: az, hogy az A.Kft. a számlák szerinti gazdasági eseményt elvégezte-e nem szak-, hanem ténykérdés.
- [14] Az elsőfokú bíróság a szakvéleményt magánszakértői véleményként értékelte. Megállapította, hogy nem az a kérdés, hogy a felperes „full service” szolgáltatást végzett-e vagy sem, hanem az, hogy elvégezte-e a számla szerinti szolgáltatást. Egyébként a felperes nem végezhetett full service szolgáltatást, hiszen a grafikai tervezést és elhelyezést nem ő végezte. A felperes háromféle, egymásnak ellentmondó előadást tett: hivatkozott a közvetítői tevékenységre (tevékenysége hozzáadott értéket képviselt), hivatkozott ügynöki tevékenység végzésére és full service szolgáltatás nyújtására. A későbbiekben kitért arra, hogy az A.Kft. nem is nyújthatott közvetített szolgáltatást, ügynökként sem járt el, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 130.§ sérelme sem következett be. Az NGM határozatában előírtaknak ebben az esetben is eleget tett a megismételt eljárás, az már más kérdés, hogy azzal a felperes nem ért egyet.
- [15] Utalt arra, a felperes nem cáfolta, hogy irreális áron vette igénybe a ténylegesen teljesített szolgáltatásokat. Helytálló az az előadása, hogy nincs ráhatása, mások milyen áron vesznek igénybe hasonló szolgáltatásokat, de az irreális ár olyan objektív körülmény, amely az alperesi megállapítást igazolja.
- [16] Azt, hogy a a számlában feltüntetett hirdetés, médiamegjelenés az A.Kft. tevékenysége nyomán valósult meg, a felperes a magánszakértői véleménnyel és a levélváltásokkal kívánta igazolni. Ezek azonban, miként a tanúvallomások sem, nem igazolják a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtét. A fényképfelvételek sem bizonyítják azt, hogy az A.Kft. nyújtotta-e a szolgáltatást.
- [17] A barterre való hivatkozás azért megalapozatlan, mert a felperes saját maga, és az A.Kft. is hivatkozott arra, hogy bevételre tett szert, a szerződések semmilyen utalást nem tartalmaznak a barterre. Az, hogy a felperes logója megjelent a hirdetésekben, egyben még nem jelenti azt, hogy ezek a társaságok nem a saját hirdetési tevékenységüket végezték saját maguk számára.

- [18] Összegző értékelése szerint a 187/2007. számla hiteltelen, adólevonásra, költségelszámolásra nem jogosít, és a felperes minderről tudott (előzetes jóváhagyás, irreális ár, hiteltelen számla esetén a gondosság kizárt).

#### **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

- [19] 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 határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdésének megfelelően bizonyította, hogy a számlákban foglaltak szerint megtörténtek a gazdasági események.
- [20] Előadta, hogy a Hirdetőkkal érintett számlánál az elsőfokú bíróság nemcsak a tényekkel, hanem saját magával is ellentétes megállapítást tett. Alaptalan az a következtetés, hogy a Hirdetők reklámügynökségei már korábban létrehozták a felperessel az eredményt, az ugyanis nem következett be, a szándék szintjén maradt. A kapcsolattartásra vonatkozó megállapítások sem helytállóak, nem felelnek meg az iratoknak. Az A.Kft. ügynöki közreműködése tény.
- [21] A Branded Kártyák esetében hangsúlyozta, hogy a felperes és az A.Kft. valamint a Partnerek és az A.Kft. közötti szerződéseket együttesen kell értékelni, azok együttesen képezik a jogügyletet. A szerződő társaságok kölcsönös szolgáltatások nyújtására vállaltak kötelezettséget, tartalmilag barterügyletként működő konstrukciót hoztak létre, az ügylet egy együttműködés volt, a reklámanyagok tényszerűen kihelyezésre/sugárzásra kerültek. A szakértői véleményt a folyamatok bemutatása érdekében csatolta.
- [22] Alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

#### **A Kúria döntése és jogi indokai**

- [23] A felperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.
- [24] A Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a Hirdetőkhöz és a Branded Kártyákhoz kapcsolódóan vizsgálta felül.
- [25] A Hirdetőkhöz kapcsolódó felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúria elsődlegesen a bírósági felülvizsgálatra vonatkozó eljárási szabályok érvényesülését vizsgálta.

- [26] Az Art. rendszerében az ún. rendes jogorvoslatot, a fellebbezést meghaladóan az adózónak két egymástól elkülönült további jogorvoslati eszköz, a bírósági felülvizsgálat és a felügyeleti intézkedés áll rendelkezésére. Az adózó választása, annak összes kockázatával együtt, hogy melyik jogorvoslati eszközt veszi igénybe.
- [27] A perbeli időszakban a kereset benyújtása esetén a felügyeleti intézkedés iránti kérelemre indult eljárásban irányadó volt az Art. azon 141.§ (5) bekezdése, amelynek alapján a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül el lehetett utasítani, ha az adózó bírósági felülvizsgálatot kezdeményezett. Eredménytelen felügyeleti intézkedés kezdeményezése esetén pedig az adózó kifuthatott az Art. 143.§ (1) bekezdés szerinti bírósági felülvizsgálatra a Pp. 330.§ (2) bekezdése alapján nyitva álló keresetindítási határidőből.
- [28] További adózói kockázatot rejtett magában az adóigazgatási eljárásnak azon követelménye, amely a határozatok rendelkező részének és indokolásának összhangjára vonatkozott. A rendes jogorvoslati rendszerben a kockázatot az Art. 143.§ (1) bekezdése kiküszöbölte akkor, amikor az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat esetén nem engedett bírósági felülvizsgálatot. Így a megsemmisítő és új eljárást elrendelő határozat rendelkező része és indokolás közötti ellenmondások esetén is az új eljárás másodfokú határozata ellen teljes terjedelmében megnyílt a bírósági felülvizsgálat (Kúria Kfv.I.35.480/2015/10.szám). A felülvizsgálati eljárásban hozott határozat azonban egy olyan jogerős másodfokú érdemi határozatról döntött, amelyre nézve az Art. már megnyitotta a bírósági felülvizsgálat lehetőségét. Ebben az esetben az Art. nem tartalmazott a felügyeleti intézkedés rendelkező részének és indokolásának ellentmondásait feloldó eljárásjogi garanciát.
- [29] Az NGM felügyeleti intézkedés iránti kérelemre hozott határozata a másodfokú határozat több adójogi tényállásra vonatkozott, az új eljárással érintett áfa, tao, és a társas vállalkozások különadója adónemekben azonban nem tett különbséget az egyes tényállások között. Rendelkező részében ezen adónemekben az alapeljárás módosított határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően valamennyi érintett tényállás tekintetében hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította (egyebekben hatályában fenntartotta). Indokolása alapján azonban egyértelmű, hogy a jogerős határozatot a Hirdetőkre vonatkozó megállapítások körében jogszerűnek értékelte. Az NGM ezzel az indokolással kizárta újabb érdemi eljárás lefolytatását, az eredeti jogerős határozattal megállapított adójogi tényállást az eredeti számszaki adatokkal kellett az új eljárás során az adókülönbözet kiszámításánál figyelembe venni. Az elsőfokú adóhatóságot, majd az alperest a megismételt eljárásban kötötte az Art. 140.§ (2)

bekezdése: az adóhatóság a felettes szerve által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatta.

- [30] A megismételt adóigazgatási eljárás másodfokú, érdemi határozathoz kapcsolódó bírósági felülvizsgálat kezdeményezése során az Art. 140.§ (2) bekezdésének kötőereje miatt a Hirdetők tekintetében tett megállapítások - mivel az alapeljárásban keresettel nem támadott tételt az NGM már jogszerűnek minősítette - érdemben nem vitathatók és nem vizsgálhatók. Ennek következtében az elsőfokú bíróság jogszerűen foglалhatott állást akként, hogy a megismételt eljárás a felügyeleti intézkedésnek megfelelően folyt le. Ezt meghaladóan azonban szükségtelenül értékelte érdemben a Hirdetőkre vonatkozó kereseti kérelmet.
- [31] Ugyancsak az Art. 140.§ (2) bekezdése az, amely a Branded Kártyák esetén lehetőséget ad az érdemi bírósági felülvizsgálatra. Ebben a körben ugyanis az NGM részletes, teljes körű további bizonyítást írt elő, hivatkozva az Art. 97.§ (4) bekezdésére. A megismételt eljárásban keletkezett elsőfokú, majd alperesi határozat új bizonyítékok alapján vont le érdemi következtetéseket. Az érdemi bírósági felülvizsgálatnak nem volt eljárásjogi akadálya.
- [32] A Branded Kártyákhoz kapcsolódó felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúria figyelembe vette, hogy a Pp. 275.§-ának rendelkezései folytán a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek. Jogszabálysértést azonban a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat: a Kúria ebben a körben folytatta le a felülvizsgálatot.
- [33] Megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékok teljes rendszerének komplex értékelése helyett az A.Kft. és a Partnerek közötti viszony egyes elemeiből vont le következtetéseket. Az Art. 1.§ (7) bekezdésének alkalmazása során figyelmen kívül hagyta, hogy a Hűségprogramot - melyhez kapcsolódnak a Branded Kártyák - a felperes kezdeményezte, az ő ötletei alapján szervezte meg az A.Kft. a Partnereket. A Szerződés alapján a felperesnek jogai (Branded Kártyákhoz kapcsolódó díjazás) és kötelezettségei (kedvezményes, átlagáras reklámidő biztosítása) voltak. A Szerződés és az A.Kft. által a Partnerekkel kötött szerződések alapján a teljesítés és az elszámolás élt, a többlépcsős kapcsolatban a teljesítések, fizetések oda-vissza működtek.
- [34] Az elsőfokú bíróság által jogszerűnek tekintett alperesi határozat - visszautalva az elsőfokú határozatra - az ésszerű gazdálkodás követelményeit sértő költségelszámolás miatt alkalmazta az Art. 2.§



(1) bekezdését; az áfa levonási jog gyakorolhatóságával összefüggésben pedig - egyebek mellett - a kellő körültekintés hiánya kapcsán az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 44.§ (5) bekezdését. Alperes mindkét esetben, valamilyen formában értékelte az álláspontja szerint a szokásos piaci ártól eltérő, irreális számlázási értékre. A szokásos piaci ár tételes vizsgálatára azonban nem került sor, arra - a gazdasági esemény hiánya okán - nem tett megállapítást. Az árra vonatkozó bizonyítás hiányában azonban az eltérés nem bizonyított, csak vélelmezhető, amely esetben - miként azt az alperesi határozat megváltoztató rendelkezéséhez kapcsolódóan maga az alperes is kifejtette - a nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - nem értékelhető az adózó/felperes terhére (Art. 97.§ (6) bekezdés). Az alperesi bizonyítékok hiányában a felperesnek a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben nem is kellett tételesen cáfolni az alperes irreális árra való hivatkozását.

- [35] A szokásos piaci ártól való eltérés, az irreális számlázási ár hiányában az alperes által lefolytatott tanúbizonyítási eljárás adatain alapul az alperesi határozat. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelése kapcsán, mint arra a Kúria a korábbiakban utalt, lineáris értékelés mentén, a gazdasági kapcsolatok komplexitását félretéve kívánta meghatározni a gazdasági esemény tartalmát. A felperes és az A.Kft., valamint az A.Kft. és a Partnerek közötti szerződések alapján szükségszerű volt a Partnerek tevéleges magatartása a teljesítésben (bankkártya kibocsátása másként nem is lett volna lehetséges). Az írásbeli dokumentációval szemben a meghallgatott tanúk nyilatkozatai és az A.Kft.-Partnerek elszámolásai nem bizonyítják, csak valószínűsítik a partneri viszonylatban a gazdasági esemény hiányát (Art. 97.§ (4) és (6) bekezdés), azt pedig nem is valószínűsítik, hogy erről a felperesnek kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna (Áfa tv. 44.§ (5) bekezdés).
- [36] Minderre figyelemmel a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, egyben az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően az A.Kft. „hirdetés, média megjelenés” szolgáltatásról kiállított 187/2007. számlája tekintetében hatályon kívül helyezte, és az alperest e körben új eljárás lefolytatására kötelezte. Egyebekben a felperes keresetét elutasította.
- [37] Az új eljárás során alperesnek kizárólag a 187/2007. számlához kapcsolódó hatályon kívül helyezés miatti számszaki változásokat kell levezetnie. Az új eljárás terjedelmének meghatározása során a Kúria további érdemi bizonyításra nem kötelezte az alperest: az NGM által elrendelt terjedelmes új eljárás során feltártak nem alapozták meg határozatát és további új adat a megismételt eljárástól sem várható. Ugyanezt állapította meg a Kúria a szokásos

piaci ár kérdésében is, ezért nem alkalmazta a Pp. 339.§ (3) bekezdését (A bíróság a közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és a határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi, ha más jogalapon álló határozat meghozatalát látja indokoltnak).

#### **A döntés elvi tartalma**

- [38] *A bírósági felülvizsgálat és a felügyeleti intézkedés közötti választás az adózó kockázata.*
- [39] *Felügyeleti intézkedésen alapuló új eljárás esetén az Art. 140.§ (2) bekezdése - adott esetben - gátja lehet az érdemi bírósági felülvizsgálatnak.*
- [40] *Komplex jogviszonyok értékelése során az Art. 1.§ (7) bekezdését is a jogviszonyok összességére kell alkalmazni.*
- [41] *Az irreális árra való hivatkozás esetén ki is kell dolgozni a szokásos piaci árat.*

#### **Záró rész**

- [42] *A részleges pernyertességükre tekintettel a felek a Pp. 81.§ (1) bekezdés alapján maguk viselik az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket.*
- [43] *A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem kereseti és felülvizsgálati illetéket a Hűségprogramhoz tartozó adókülönbözet, mint pertárgyérték után a felperes viseli 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.*
- [44] *A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes kérelmére tárgyaláson bírálta el.*

Budapest, 2016. március 31.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**