

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.019/2015/11.szám

A Kúria a Hajdú & Menyhei Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Radnai Éva ügyvéd/ által képviselt felperesnek a dr. Mészáros Krisztina jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. október 6. napján kelt K.27.054/2013/22. számú ítélete ellen az alperes által 23., a felperes részéről 24. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.054/2013/22. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részeit hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.100.000 /azaz egymillió-egyszázezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket, a további felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2010., 2011. évekre általános forgalmi adó /áfa/, 2010. évre társasági adó /tao/ adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2012. szeptember 6. napján kelt határozatával a felperest összesen: 22.186.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 14.725.000 Ft adóbírság, 3.296.000 Ft késedelmi pótlék, továbbá hibás bevallás benyújtása miatt 20.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. január 24. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 120.§ a) pontja, 127.§ /1/ bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /3/ bekezdése, 166.§ /1/-/2/ bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, 2.§ /1/ bekezdése, 97.§ /4/-/6/ bekezdései, 172.§ /10/, /21/ bekezdései alapján hozta meg.

Indokolása szerint adózó 2010. július-2011. augusztus hónapokban számlát fogadott be a K. Bt.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó1./ „vállalkozói díj szerződés szerint” megnevezéssel havi 1.600.000 Ft + áfa, 2010-ben 24.000.000 Ft, 2011-ben 16.000.000 Ft értékben. A számlák nettó összegét közvetített szolgáltatásként a ráfordításai között elszámolta, az áfa tartalmukat pedig levonásba helyezte. A revízió a lefolytatott bizonyítási eljárás /a számlakibocsátó1. cégnyilvántartásban, illetve az adóhatóság nyilvántartásában meglévő adatai, e cégnél végzett kapcsolódó vizsgálat eredménye, beltagjának: M. J.-nak a nyilatkozata, megállapodások, a S. Kft. nyilatkozata/ eredményeként helytállónan nem fogadta el felperesnek azt az állítását, hogy a S. Kft.-vel kötött bérleti szerződése a számlakibocsátó1. üzletkötése révén jött létre és ezért - a befogadott számlák szerinti - sikerdíj a számlakibocsátó1.-et megilletné. Megfelelő bizonylatok, dokumentumok hiányában a számlakibocsátó1. teljesítése nem állapítható meg kívül állók által is ellenőrizhető módon. A valós gazdasági esemény nélküli számlákra adólevonási jog nem alapítható, felperes ügyvezetője: V. Á. tudomással bírt arról, hogy a befogadott számlák mögött valós gazdasági esemény nincsen.

Adózó 2010. július-2011. december hónapokban „ügyvezetői tanácsadás szerződés szerint” megnevezéssel számlákat fogadott be az E. Bt.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó2./, a számlái nettó összegét közvetített szolgáltatásként ráfordításai között elszámolta, áfa tartalmukat bevallásaiban levonásba helyezte. A revízió rögzítette, hogy a vizsgált évek részbeni vagy teljes időszakában felperes ügyvezetője összesen 17 más társaság ügyvezetői tisztségét is betöltötte, a számlakibocsátó2. ügyvezetője is a felperesi ügyvezető volt. Az elsőfokú hatóság vizsgálta a két fél megállapodását, és mivel teljesítés igazolás nem készült, az ügyvezetőt nyilatkozatra hívta fel, aki nem tudott konkrétumokkal szolgálni arra vonatkozóan, hogy miben nyilvánult meg az általa, a számlakibocsátó2. képviselőjeként végzett irodai adminisztráció segítség, vállalat vezetési tanácsadás. Az üzletkötés tekintetében egy esetet jelölt meg, a T. P.Kft.-vel kötött szerződést, elmondása szerint a számlakibocsátó2. megbízott képviselőjeként tárgyalt e céggel. Az értékelte szerződéses konstrukció szerint V. Á., mint a számlakibocsátó2. ügyvezetője tanácsokat adott V. Á.-nak, mint a felperes ügyvezetőjének. Helytállónan állapította meg az elsőfokú hatóság, hogy az adózó olyan számlákban szereplő összegeket számolt el költségként és helyezte az áfa tartalmukat levonásba, amelyek nem a vállalkozás bevételszerző tevékenysége érdekében merültek

fel. Azon feladatok elvégzésére, amelyekre az ügyvezető a munkaköréből fakadóan egyébként is köteles, szükségtelen az ügyvezetővel szerződést kötni külön díjazás fejében.

A felperes 2010. október 20-i teljesítési dátummal „ügyviteli tanácsadás” megnevezéssel számlát fogadott be a G. W. E. Kft.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó3./ 6.600.000 Ft + áfa értékben. A számla nettó összegét ráfordításként elszámolta, áfa tartalmát levonásba helyezte.

A revízió értékelte a felek közötti megállapodást, amely szerint felperes a számlakibocsátó3.-at megbízta vállalatvezetési tanácsadás, külföldi partnerekkel tárgyalások lefolytatása, üzletkötés, szerződéskötések lebonyolítása feladatokkal, a szerződés határozott, egy éves időtartamra szólt. A felperes ügyvezetője nem tudott konkrétumokat szolgáltatni arra vonatkozóan, miként teljesültek a megállapodásban foglalt feladatok. Egy esetet említett, amikor a T. P. Kft.-nél folytatott tárgyalásokat a számlakibocsátó3. ügyvezetőjeként, de a felperes megbízásából, e céggel megkötött szerződés sikerdíja volt a számla összege. Az adózó a T. P. Kft.-vel 2011. június végén került kapcsolatba, a szerződés 2011. augusztus 19-én kötöttetett, míg a kérdéses számla 2010. október 20-i teljesítési dátummal került kibocsátásra. Az elsőfokú hatóság helytállóan e bizonylat nettó összegét nem tekintette a vállalkozás bevételszerző tevékenysége érdekében felmerült költségnek, és így nem fogadta el az áfa tartalmának levonását sem.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve azok megváltoztatását, a terhére megállapított adókülönbözetek és az azokhoz kapcsolódó jogkövetkezmények törlését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást teljes körűen nem tárta fel, a hiányos bizonyítékokból téves megállapításokra jutott. Előadta, hogy az adóhatóságnak részletesebben kellett volna a S. Kft.-t megnyilatkoztatni és feltárni a jogviszonyait, mert akkor megállapíthatta volna, hogy a számlakibocsátó1. kültagja a számlakibocsátó1.-nek, mint cégnek adhatott át információt, amelynek ismeretében a társaság teljesíthette a szerződés szerinti közvetítést.

A számlakibocsátó2., számlakibocsátó3. vonatkozásában hivatkozott arra, hogy ügyvezetője kizárólag adminisztratív feladatokat végzett, és személyének azonossága nem teszi az ügyleteket színlelletté. Az ügyvezetője a más gazdasági társaságokban elvégzetteket a felperes javára fordította, ezáltal eredményességét növelte. Az adóhatóság a gazdasági események megtörténtét nem vonta kétségbe, a tevékenységével való összefüggését vitatta csupán. Ügyletei a gazdasági életben teljesen elfogadottak és életszerűek, eredményességüket bizonyítja a T. P. Kft.-vel megkötött szerződése.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - 2010., 2011. adóévekre az E.-

P. C.Kft.-től, az E. Bt.-től a felperes által befogadott számlákkal kapcsolatban tao és áfa adónemekben megállapított adókülönbsözetekre vonatkozó részeiben, továbbá az azokhoz kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék vonatkozásában hatályon kívül helyezte, az elsőfokú hatóságot ebben a körben új eljárásra kötelezte, melyet meghaladóan a keresetet elutasította.

Döntését a keresetlevél, az alperes ellenkérelme, a becsatolt közigazgatási iratok, a felperesi ügyvezető tárgyaláson tett nyilatkozata, dr. S. K., F.-né F. H., T. A., Á.V. és J.-né V. Zs. tanúk vallomásai alapján hozta meg. Indokolása szerint a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként a felperes nem tudta igazolni azt az állítását, hogy a bérleti szerződés megkötése a számlakibocsától. üzletkötési közreműködésének eredményeként történt volna. A számlakibocsától. és a felperes között valós gazdasági esemény nem történt, ezzel ellentétes bizonyítékokat a felperes nem tudott előterjeszteni, állítását a perben sem tudta bizonyítani. Ebből következően az adóhatóság határozati megállapításai és annak jogkövetkezményei ekörben jogszerűek voltak.

Az elsőfokú bíróság hatályon kívül helyezte az E.-P.C. Kft.-re vonatkozó határozatrészeket, amely ítéletrész ellen a felek felülvizsgálati kérelmet nem terjesztettek elő.

A számlakibocsátó2.-vel kapcsolatban az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy e cég nyújtotta felperesnek a szerződésben rögzített szolgáltatásokat, és azok a bevételszerző tevékenységével összefüggőek voltak.

Az alperes azon álláspontjával értett egyet ugyanakkor a számlakibocsátó3.-mal kapcsolatban, hogy a megbízási szerződés gazdasági eredménye, a vállalkozás eredményességével való összefüggése nem bizonyított, és felperes keresetének állításait sem tudta bizonyítani. Ügyvezetője a számlán szereplő összeget a T. P. Kft.-vel megkötött szerződés sikerdíjaként nevezte meg, azonban a számla teljesítési időpontja 2010. október 20., míg a szerződés 2011. augusztus hónapban jött létre, a szerződéskötést időben közel 1 évvel megelőzően kiállított számla nem minősíthető a sikeres szerződés miatt kifizetett egyösszegű sikerdíjként.

Az elsőfokú bíróság végezetül rögzítette ítéletében, hogy a mulasztási bírságra vonatkozó határozati rendelkezést a kereset nem érintette, így arra a bírósági felülvizsgálat nem terjedt ki.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a keresetét elutasító ítéletrészek hatályon kívül helyezését és keresete teljes körű teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 221.§-át, 206.§-át, a tényállást e jogszabályhelyek megsértésével, iratellenesen, logikátlanul és okszerűtlenül állapította meg, a bizonyítékokat nem a maguk összességében értékelte. Fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat, rögzítve, hogy a másodlagos kereseti kérelme az

adókülönbözetekhez kapcsolódó jogkövetkezmények, azaz a mulasztási bírság törlésére is irányult, így az ítélet sérti a Pp. 213.§ /1/ bekezdését.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet számlakibocsátó3.-ra vonatkozó része hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti a Sztv. és az Áfa tv. alkalmazott jogszabályhelyeit. Az alperes fenntartotta és megerősítette a számlakibocsátó3.-ra vonatkozó határozatrészét, megismételt álláspontja szerint döntése jogszerű.

A peres felek további beadványaikban az ellenérdekű fél felülvizsgálati kérelmének elutasítását és saját kérelmük teljesítését kérték.

A felperes és az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes nem nyújtott be felülvizsgálati kérelmet az E.-P. C. Kft.-re vonatkozó, a keresetnek e részében helyt adó ítéletrész ellen, így azt a Kúria nem vizsgálhatta felül.

Az Áfa tv. 120.§-ának 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 igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított. Az Áfa tv. 127.§-ának /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.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának /2/ bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani (Art. 97.§ /4/ bekezdése), az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű

tényállásra alapozza (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 2.§ /3/ bekezdés).

A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó1. számlái valós gazdasági esemény nélküli, ezért nem hiteles bizonylatok, a számlakibocsátó2. és 3. számláiban feltüntetett munkák pedig nem a vállalkozás bevételszerző tevékenysége érdekében merültek fel. Az adóhatározatokkal szemben jogorvoslat (bírósi út) a felperesnek is biztosított volt.

A közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ /1/ bekezdése, 121.§ /1/ bekezdés c.) pontja, 330.§ /2/ bekezdése alapján. A felperesnek az általa indított perben a Pp. 164.§ /1/ bekezdése értelmében a keresetét bizonyítania kellett, az alperes megállapításaival szemben azt, hogy a részéről befogadott számlák valós gazdasági események hiteles bizonylatai, illetve, hogy azok a bevételszerző tevékenységéhez közvetlenül kapcsolódtak.

Míg a közigazgatási eljárásban a fél előadása az Art. 97.§ /5/ bekezdése értelmében bizonyíték, addig a perben a Pp. 324.§ /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 166.§ /1/ bekezdése alapján nem az, pernyertessége érdekében tehát állításait a felperes bizonyítani köteles. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét jogerős ítéletével (bizonyítatlansága okán) részben elutasította, (bizonyítottsága miatt) részben annak helyt adott.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. Közigazgatási perben az elsőfokú bíróság a határozatok jogszerű, illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), míg a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése).

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felek felülvizsgálati kérelmei alapján a Kúria nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, a Pp. bizonyítási

eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek mindenben megfelelő bizonyítást folytatott, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. A közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként részben minősítette jogszerűnek.

Ítéletében a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.

Az elsőfokú bíróság megjelölte az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket e normákkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, a tanúk vallomásait, részletezte a bizonyítási teherviselést, és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából részben elutasító döntését, rendelkezése és annak indokolása a keresetre teljes körűen kiterjedt /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/. Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy felperes a számlakibocsátó1. hiteltelen számlákra nem alapíthat adólevonási jogot, illetve, hogy gazdasági tevékenységével nem függött össze a számlakibocsátó3. számlájában feltüntetett munka, azonban a számlakibocsátó2. számlái kapcsolódtak a bevételszerző tevékenységéhez, közérthetően kifejtette.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a bizonyítékok teljes körű és okszerű értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésére sem a felperes, sem az alperes felülvizsgálati kérelmében foglaltak alapján, nincsen helye.

A felperes hibás bevallás benyújtása miatt köteles mulasztási bírságot fizetni (elsőfokú határozat V. pont), amely rendelkezésnek önálló tényállása (26. oldal utolsó bekezdés, 27. oldal: adózó „az éva alanyoktól befogadott számlák áfa tartalmát az áfa bevallásaiban nem tüntette fel kiemelt sorban”), és reá vonatkozó jogi indokolása (Art. 172.§ /1/ bekezdés, /21/ bekezdés) van. Az elsőfokú hatóság enyhítő körülményként értékelte, hogy a jogsértés adókülönbözetet nem eredményezett. Az alperes másodfokú határozatában helybenhagyta ezen elsőfokú határozatrészt is, az elsőfokú bíróság iratszerűen rögzített ítéletében, hogy e határozati rendelkezést a kereset nem érintette, így arra a Pp.

215.§-a alapján döntése sem vonatkozhatott.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felülvizsgálati perköltség viseléséről a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81.§-ának /1/ bekezdése alapján határozott.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése, 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2016. január 28.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró**