

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.074/2016/6.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Hajdu & Menyhei Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Lovas Ibolya Ildikó jogtanácsos

A per tárgya: adó tárgyú közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság 26.K.34.305/2014/29. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.34.305/2014/29. számú ítéletét, valamint az alperes 3878940713 számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 300.000 (háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

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 és a S. Kft. (a továbbiakban: S. Kft.), mint megbízók és a P. Kft. (a továbbiakban: P. Kft.), mint megbízott 2009. február

20-án kötöttek reklámszolgáltatási szerződést. A szerződés szerint a megbízott a 2009. évre hivatalosan kiírt országos Rallye Bajnokság bajnoki sorozatba tartozó egyes rendezvényeken reklámfelületet, megjelenést biztosít a megbízók részére. A szerződés alapján mind a felperest, mind az S. Kft.-t 100.000.000-100.000.000 forint + áfa összegű, részletekben teljesítendő fizetési kötelezettség terhelte. A számlák alapján a felperes áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság megismételt eljárásban a 2008-2010. évekre áfa adónemben folytatott ellenőrzést a felperesnél. A megismételt eljárás szempontja volt, hogy a D- Kft. (a továbbiakban: D. Kft.), mint a P. Kft. alvállalkozója és a P.Kft. közötti megállapodás alapján ismételten felül kell vizsgálni a felperes és a P. Kft. közötti jogügyletet, különös figyelemmel arra, hogy ennek a felperest érintő szerződéssel egyébként azonos tartalmú reklámszolgáltatásnak az ára csupán 9.000.000 forint + áfa volt.
- [3] A megismételt eljárás elrendelésének további szempontja volt, hogy értékeljék a NAV Bűnügyi Főigazgatósága előtt adócsalás büntette miatt folyó nyomozati eljárásban kirendelt dr. B. P. igazságügyi marketing-reklámszakértő által, a reklámszolgáltatások valós piaci értékéről készített igazságügyi szakértői véleményt, szükség szerint kerüljön sor annak kiegészítésére.
- [4] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2009. évre 21.000.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Indokolása szerint a számlák tartalmi hiteltelenségét a számlákon szereplő ár súlyos értékaránytalanság alapozza meg, amelyet a jegyzőkönyvben szereplő objektív tények és körülmények, valamint a szakértői vélemény támaszt alá.
- [5] Az alperes a 3878940713 számú határozatával az adóbírság tekintetében megváltoztatta az elsőfokú határozatot, azt 10.500.000 Ft-ra csökkentette, a határozat egyéb rendelkezéseit az indokolás rész kiegészítésével hatályában fenntartotta. Indokolásában, a határozat 43-45. oldalain megnevezett 12 tényező alapján összegzően arra a következtetésre jutott, hogy egyrészt a számla szerinti gazdasági esemény a számlán feltüntetett felek között nem valósult meg, másrészt a felperes, az általa is felismerhető objektív körülmények ellenére adókijátszás részesévé vált.

Az elsőfokú ítélet

- [6] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Alaptalannak értékelte a felperes hivatkozását az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) és a

közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. (a továbbiakban: Ket.) alapvető szintű rendelkezéseinek sérelmére vonatkozóan, továbbá az ügyintézési határidő túllépése és az ezzel összefüggő indokolási kötelezettség körében.

- [7] Megállapította, nincs jogszabályi tilalom arra, hogy a büntetőeljárásban készült szakértői véleményt az adóügyi eljárás során felhasználják. A felperest értesítették a szakértő adóigazgatási eljárásban történő meghallgatásáról, jogsérelem ebben a tekintetben sem érte.
- [8] Az alperes tényállás tisztázási, bizonyítási és indokolási kötelezettségének megsértésére vonatkozó felperesi előadások is alaptalanok. Az adóhatóságnak lehetősége van nyilatkoztatni a felperes szerződéses partnereit, beszerezni a nyilvántartásokat, kapcsolódó vizsgálatokat lefolytatni, tanúvallomással és minden más eszközzel a tényállást tisztázni. A széles körű bizonyítást a megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatása teljesítése érdekében is le kellett folytatni.
- [9] A felperesnek a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 336/A. § (2) bekezdésére vonatkozó előadása nem lehetett irányadó, mivel ezen bekezdésre nem elegendő pusztán hivatkozni, a tényállás valóságának vitatása nem eredményezi a bizonyítási teher megfordulását.
- [10] Az alperes kiegészítette az elsőfokú hatóság indokolását, és ebből egyértelmű, hogy az adólevonás megtagadásának alapja nem az értékaránytalanság, az csak a feltárt tényállás egyéb elemeivel együttesen értékelve vezet arra a következtetésre, hogy a felek között kizárható a számla szerinti gazdasági esemény megtörténte.
- [11] A P. Kft. adóminimalizálásra törekvését az adóhatóság nem a felperes terhére értékelte, hanem a tényállás részeként állapította meg. Az alperes nem magát a rally versenyeken való reklámtevékenységet kifogásolta, hanem a P. Kft. teljesítését, és ennek alapján a számlák hitelességét. Az alperes a felperes korábbi szerződéseit kapcsán is okszerű következtetéseket tett, hiszen a felperes más szolgáltatónak a 2008 évben fele akkora összeget fizetett ki, mint amennyit 2009-ben. A kifizetéseket úgy teljesítette, hogy nem lehetett biztos a szerződésszerű megvalósulásában, ez pedig az ésszerű gazdálkodással ellentétes. A felperes informatikai nagyvállalkozási jellegéből, üzletpolitikájából adódóan B2B típusú értékesítést folytat, azaz üzleti partnerei cégek és nem a közvetlen fogyasztók, ezért a felperes kommunikációja is ezen „vállalati” célcsoporthoz illeszkedik. A P. Kft. többlétszolgáltatást, reklámanyag gyártást, kihelyezést nem végzett, nem is végezhetett, hiszen erre sem a

tárgyi, sem a személyi feltételei nem voltak. A marketing kiadások kapcsán az alperes a felperes gazdasági helyzetének feltárása, a mérleg eredménykimutatások, felmerült reklámszolgáltatások, az azzal kapcsolatos bevételek, kiadások tanulmányozása kapcsán vont le olyan következtetést, amelyeket egy általános közgazdasági tudással rendelkező revizor megtehet. Nem támasztja alá a jogszabálysértést az a felperesi hivatkozás sem, hogy nem csak a 2009 évet kellett volna vizsgálni, mivel hosszú távú megtérülés volt. A nyomozást megszüntető végzés nem alkalmas az alperesi határozat jogszabálysértő jellegének alátámasztására, mivel a nyomozóhatóság nem adójogi szempontú minősítést végzett.

- [12] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az adókiírással kapcsolatos objektív körülményeket az alperesi határozat 43-45. oldalain tételesen rögzítették, objektív módon alátámasztva, hogy a felperes szerződéses partnere a szolgáltatást teljesíteni nem tudta, és ezt a felperes kellően gondos eljárás mellett felismerhette volna. Az alperesi határozat a felperes által hivatkozott EUB döntésekre figyelemmel is jogszerű.
- [13] Az elsőfokú bíróság elutasította a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló kérelmét, és mind a szakértő kirendelésének kérdésében, mind a tanúbizonyításra nézve mellőzte a felperes bizonyítási indítványait, a büntető iratoknak, illetve a Fővárosi Törvényszéktől peres iratoknak a beszerzését. A nyomozást megszüntető határozat felperes javára szolgáló értékelését azért utasította el, mert a nyomozóhatóság nem adójogi szempontú minősítést végzett.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [15] Előadta, az elsőfokú bíróság eljárásával sérült a Pp. 3. § (3) bekezdés és 164. § (1) bekezdése, mivel nem kapott egyediesített és teljes körű, a jegyzőkönyvben utóbb egyértelműen megállapítható tartalmú tájékoztatást. Álláspontja szerint az által megtett bizonyítási indítványok, csatolt bizonyítékok alapján igazolta a Pp. 336/A. § (2) bekezdésének alkalmazhatóságát, amellyel szemben az alperes nem élt ellenbizonyítással. Bizonyítási indítványainak mellőzését az elsőfokú bíróság sommásan indokolta, sérült a Pp. 221. § (1) bekezdése.
- [16] Az elsőfokú bíróság nem volt tekintettel arra, hogy a megismételt eljárásra utasító másodfokú adóhatósági határozat előírása

szerinti, a Ket. 59.§ (4) bekezdésének megfelelő kiegészítést a szakértő nem tudja megtenni, amennyiben tanúként idézi a hatóság. E körben is felismerhető az új eljárás Art. 140. § (2) bekezdését sértő volta. A jogerős ítéletben foglaltakkal szemben éppen azért kellett volna az új eljárás során szakértőként kirendelni dr. B. P-t, mert a szakvéleményt a nyomozóhatóság előtt terjesztette elő, tanúként pedig nem volt lehetősége a szakvélemény kiegészítésére. Az elsőfokú bíróság sem mellőzhette volna a felperes szakértő kirendelésére vonatkozó indítványát.

- [17] A felperesnek jogában állt a büntetőeljárás bizonyítékainak jelen ügyben történő figyelembevételének indítványozása, és az elsőfokú bíróság megállapításával szemben a nyomozóhatóság az adóbevételt jelentős mértékben csökkentő költségvetési csalás tárgyában adójogi szempontból vizsgálta a gazdasági eseményt. Nincs tekintettel a jogerős ítélet arra, hogy a nyomozóhatóság a megszüntetés során azt állapította meg, hogy végbe ment a gazdasági esemény. A közigazgatási eljárásban az alperes nem tudta lefolytatni a P. Kft. vizsgálatát, így a felperes okkal indítványozta, hogy a nyomozóhatóság által beszerzett bizonyítékokat szerezze be a bíróság és értékelje a Pp. 4.§-ának megfelelően.
- [18] Az is megállapítható, hogy a számla kiállításával az adó áthárítása megtörtént. Az adólevonási jognak nem feltétele a számlakibocsátó adómoráljának vizsgálata, arra a felperesnek nem is lehetett ráhatása. A számlakibocsátó adóalany volt, adószámmal rendelkezett, a számlák mind alakilag, mind tartalmilag hitelesek, valós gazdasági eseményről állították ki, az ellenérték maradéktalanul kiegyenlítésre került.
- [19] A jogerős ítélet szerint az alperes nem pusztán az értékaránytalanságra alapította határozatát, de az elsőfokú bíróság is csak ennek tulajdonított jelentőséget a P.Kft. adóminimalizáló minősítésén kívül. Alperes alaptalanul próbálta csökkenteni az értékaránytalanság jelentőségét a per során.
- [20] A felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta.
- [21] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, mivel az elsőfokú bíróság a bizonyítási eszközök kérdését, illetőleg a felperes által indítványozott bizonyítási indítványok mellőzését megalapozottan helytállóan bírálta el. Okszerűen mellőzte az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését is.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [22] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

- [23] A Kúria Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül.
- [24] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria elsődlegesen a bizonyítás körében előadottak körében értékelte. Megállapította, hogy a Pp. 3.§ (3) és 164.§ (1) bekezdései az elsőfokú peres eljárás során nem sérültek. Az elsőfokú bíróság adott tájékoztatást, a felperesnek többirányú bizonyítási indítványai voltak, az egyes indítványok mellőzésének indokait a jogerős ítélet részletesen tartalmazza. A Pp. 336/A.§ (2) bekezdését is pontosan, a Kúria által már több ítéletben kifejtetteknek megfelelően alkalmazta az elsőfokú bíróság (Kúria Kfv.I.35.758/2015/8. ítélet [18] pont).
- [25] A büntetőeljárás adatainak a bizonyítékok között történő szerepeltetéséről szintén helyesen határozott az elsőfokú bíróság. Kétségtelen, hogy ugyanazon tény, körülményt másként kell értékelni, súlyozni az adóigazgatási- és a büntetőeljárás keretei között. Ennek folytán a nyomozás megszüntetésének ténye nem értékelhető a felperes javára, a büntetőeljárásban felhasznált bizonyítékok azonban a közigazgatási per során is figyelembe veendők. A felhasználás kereteit a Pp. 4.§-a határozza meg: az (1) bekezdés szerint a bíróságot határozatának meghozatalában más hatóság döntése vagy a fegyelmi határozat, illetve az azokban megállapított tényállás nem köti; a (2) bekezdés alapján pedig, ha jogerősen elbírált bűncselekmény vagyoni jogi következményei felől polgári perben kell határozni, a bíróság a határozatában nem állapíthatja meg, hogy az elítélt nem követte el a terhére rótt bűncselekményt. Ennek alapján volt lehetőség a büntetőeljárás során keletkezett igazságügyi szakértői véleménynek az adóigazgatási eljárásban, majd a perben való figyelembe vételére is. (Kúria Kfv.I.35.510/2012/4., Kfv.VI.35.056/2013/5.)
- [26] A bizonyítékoknak alapvetően helytálló kezelését meghaladóan azonban a jogerős ítélet indokolása nem egyértelmű, nem felel meg a Pp. 221.§ (1) bekezdésének, amely hiba az elsőfokú bíróság által többször is visszahivatkozott, általa jogszerűnek tekintett alperesi határozat indokolásából következik.
- [27] Az alperesi határozat indokolása terjedelmes, több szálú bizonyítás adatait tartalmazza, de nem áll össze homogén egésszé, holott alperesnek a Ket. 72.§ (1) bekezdése folytán logikus és következetes indokokkal kellene alátámasztania döntését. Az elsőfokú bíróság az alperesi határozat a 43-45. oldalán hivatkozott 12 tényállási elem alapján igazoltnak látta az alperesi határozat jogszerűségét.
- [28] Azonban ezen 12 körülmény mindegyike ténylegesen az ellenérték

körül forog, az alperesi összegzés ellenére egyik sem vitatja a gazdasági esemény megvalósulását, nem tartalmazza annak megjelölését, hogy ténylegesen ki teljesítette azokat. A Kúria kiemeli, hogy a gazdasági esemény tényleges teljesítőjének személye főszabály szerint irreleváns. A perbeli esetben azonban a rally futamokon való teljesítést lehetővé tevő versenyjogok speciális követelménye miatt csak ebből az irányból zárható ki megalapozottan a számlakibocsátó/alvállalkozójának személye a gazdasági eseményből. Ezzel az eszközzel mutatható ki az is, ha az értékesítési lánc valamely tagjának kizárólag az adóelkerülés/adóminimalizálás elérése volt a szerepe, hogy más szereplővel jogszerűen olcsóbban szerződhetett volna felperes, azaz a lánc kifogásolt tagjának beiktatása mesterséges volt. Maga az a körülmény tehát, hogy az ellenérték drága, hogy azt az adóhatóság eltúlzottnak tekinti, nem elégséges indok a levonási jog megtagadásához. Ehhez fel kell tárni az adóelkerülés tényét, és tisztázni kell a felperes ismereteit (5/2016. (IX.26.) KMK vélemény).

- [29] Mindezekre tekintettel a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte, és új eljárásra kötelezte az alperest. Az alperes kötelezése során arra volt tekintettel, hogy a másodfokú határozat az indokolás rész kiegészítésével tartotta hatályában az elsőfokú döntést.
- [30] Tekintettel az alperesi határozatot eredményező megismételt eljárás elrendelésének indokaira, az új eljárás során nincs akadálya annak, hogy az alperes továbbra is figyelembe vegye dr. B. P. igazságügyi marketing-reklámszakértő korábbi szakvéleményét, azzal, hogy értelemszerűen alkalmazni kell a Ket. igazságügyi szakértői bizonyításra vonatkozó, szabályit, különös tekintettel a Ket. 59.§ (4) és (6) bekezdésére (Kúria Kfv.I.35.186/2015/8.).
- [31] Az új eljárás során vizsgálni kell az értékesítési láncot, a reklámanyagok értékesítésének alakulását, hogy mindezt mennyiben befolyásolja az ellenérték nagysága. A P.Kft. adóminimalizáló működését csak akkor lehet figyelembe venni, ha beiktatása a láncolatba mesterséges volt, melynek megállapítása esetén vizsgálendő felperes tudomása is.
- [32] Az új eljárás elrendelésére tekintettel a Kúria mellőzte a felperes előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelmének érdemi elbírálását.

Záró rész

- [33] A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes

felperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.

- [34] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontja alapján megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.
- [35] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. október 6.

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