

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.035/2017/6.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Gyurán Ildikó bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (alperes címe.), mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 11.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. szeptember 28-án kelt 2.K.31.744/2016/9. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.31.744/2016/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 300.000.- (háromszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

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

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes, mint megbízó, a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.), mint bizományos és a ... (a továbbiakban: Nike), mint kötelezett között 2008. október 28-án bizományi megállapodás (szerződés) jött létre. Ebben a felek megállapodtak, hogy a Kft. vállalja, hogy az albizományosok által bérelt vagy tulajdonolt üzlethelyiségekben, a

Nike által forgalmazott termékeket bizományosi díj ellenében - az albizományosokon keresztül - a vásárlók felé közvetlenül értékesíti. A bizományost tevékenységéért bizományosi díj illeti meg, melynek összege 240.000.000.- forint + áfa. A Kft. vállalta, hogy a bizományosi díjról szabályos számlát állít ki és ad át a felperes részére.

- [2] A szerződés alapján a felperes a termékeket nagykereskedelmi áron a Nike-től szerezte be, majd a beszerzett árut bizományosi ügylet keretében továbbadta a Kft.-nek. Utóbbi cég szintén bizományosi szerződésre alapítottnan adta el az árut a Woodoo üzletláncon keresztül a vevőknek. A végső bolti ár megegyezett azzal az árral, melyet a felperes határozott meg kiskereskedelmi árként. Az eredeti árat sem a Kft., sem a Woodoo egységek, mint bizományosok árréssel nem növelték meg.
- [3] A felperes a Kft. felé az áru ellenértékét számlázta ki, melyet nem csökkentett a bizományosi díjjal. A Kft. a bizományosi díjról számlákat állított ki a felperes felé, az azokban szereplő áfát a felperes levonásba helyezte.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2008. október-december és 2009. január-március közötti időszakokra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ennek eredményeként meghozott határozatában a felperes terhére 70.530.000.- forint folyószámlát nem érintő adókülönbötetet állapított meg, amely adóbírság és késedelmi pótlék alapját nem képezi.
- [5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2014. október 30-án kelt 2928640476. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban kifejtette, hogy az elsőfokú hatóság helyesen járt el, amikor az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 147. § (1) bekezdése alapján a felperes által kibocsátott számlák áfa tartalmát értékesítést terhelő fizetendő adóként állapította meg az önellenőrzéssel módosított felperesi áfa bevallásban szereplő összeggel egyezően. A bizományosi díjat a szerződésben nem a forgalom után, hanem fix összegben határozták meg, így az egyes számlákat csökkentő bizományosi díjat nem lehetett megállapítani, ezért a számlák ellenértéke nem volt csökkenthető a bizományosi díjakkal. A felek között létrejött szerződés tartalma alapján bizományosi ügyletnek minősül, az értékesítési hely biztosítása a bizományi értékesítéshez kapcsolódik, nem önálló szolgáltatásként jelenik meg. A megbízó a számlát a bizományos felé nem állíthatja ki a teljes vételáról, annak összegét a bizományosi díjjal csökkentenie kell. A bizományos nem számlázhatja vissza a bizományosi díjat a megbízónak, mivel az az Áfa tv. szabályaival ellentétes, mert számlázásnak a termékértékesítést kell lekövetnie. A Kft. által jogszerűtlenül kibocsátott számlák esetében lehetőség áll fenn a számlák helyesbítésére az elévülési időn belül.

A kereseti kérelem

- [6] A felperes eljárási- és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát.

Az alap eljárásban hozott bírósági döntések

- [7] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2.K.30.452/2015/5. számú végzésében megállapította, hogy az alperesi határozat kézbesítése nem volt szabályszerű, ezért a pert megszüntette. A Fővárosi Törvényszék a 3.Kpkf.670.281/2015/5. számú végzésében az elsőfokú végzést helybenhagyta. Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.I.35.042/2016/6. számú végzésében a másodfokú végzést az elsőfokú végzésre kiterjedő hatállyal hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította megállapítva azt, hogy az alperesi határozat a felperes részére szabályszerűen kézbesítésre került.

Az új eljárás során hozott jogerős ítélet

- [8] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Az indokolásban felhívta az Áfa tv. 10. § (1) bekezdés b) pontját, 55. § (1) bekezdését, 70. § (1) bekezdés b) pontját, 147. § (1) bekezdését; a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166. § (2) bekezdését; az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdését, 49. § (2) bekezdését; a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 14. cikk (2) bekezdés c) pontját, 78. cikk b) pontját, 203. cikkét, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 324. § (2) bekezdését.
- [9] Érvelése szerint a szerződés - a felperes előadásával szemben - nem atipikus vegyes szerződés, hanem bizományosi szerződés, ezen belül eladási bizomány, mely termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást is magában foglal. A felperes valóban nem csökkentette az általa kiállított számlák értékét az azokra jutó bizományosi díj összegével, ennek oka többek között az volt, hogy a fix összegű díjat nem lehetett hozzárendelni az egyes termékértékesítésekhez.
- [10] A bíróság megállapította, hogy az alperes az Áfa tv. 10. § (1) bekezdés b) pontja és 70. § (1) bekezdése helyes értelmezésével mutatott rá arra, hogy a perbeli esetben a bizományosi díj önálló adóalapot nem képezhet, a megbízó és a bizományos között egyetlen - bizományosi díjjal csökkentett adóalappal - és egyirányú, a megbízó által a bizományosnak történő számlakibocsátás valósulhat meg. A bizományos tevékenysége nem önálló szolgáltatás, ekként a bizományosi díj sem képezhet önmagában adóalapot. A felperes által kibocsátott számlák értékei még egyenes arányosítással sem rendelhetők hozzá a vonatkozó nyilvántartás hiányában az albizományosok harmadik személyeknek történő egyes

termékértékesítéseihez. A bíróság az elévülésre hivatkozó felperesi álláspontot nem tekintette relevánsnak. A Kft. magatartása önmagában nem determinálja a felperes adólevonásának jogszerűsége szempontjából alkalmazandó anyagi normák értelmezését.

- [11] A bíróság a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését nem tartotta indokoltnak. Rámutatott, hogy az Áfa tv. 10. § (1) bekezdés b) pontja és 70. § (1) bekezdés b) pontja az Irányelv vonatkozó rendelkezéseivel szövegszerűen szinte teljesen azonos. Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) felperes részéről megjelölt döntései egyrészt a felperesi okfejtést nem támasztják alá, másrészt nem indokolják az előzetes döntéshozatal kezdeményezését.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és - az utólag érvénytelenített számlára jutó adó kivételével - a keresetnek való helyt adás iránt. Másodlagosan kérte az ítélet hatályon kívül helyezését az alperesi és elsőfokú határozatra is kiterjedően, valamint az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését. Előadta, hogy a jogerős ítélet sérti az Art. 1. § (7) bekezdését, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, továbbá a Pp. 206. § (1), 221. § (1), 339. § (1) bekezdését és 339/A. §-át.
- [13] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló tényeket tévesen értékelte és azokból helytelen jogkövetkeztetést vont le. A szerződő felek megállapodása a szolgáltatási jellegű, marketing célú elemzésre figyelemmel atipikusnak tekinthető. Igazolt, hogy a szerződés a Nike termékeknek a Woodoo üzletláncba való bekerülését szolgálta, ezáltal tényleges reklám értéke volt. Az adóhatóság a tényállás-tisztázási kötelezettségét nem teljesítette annak ellenére sem, hogy az új eljárásra kötelezés során az alperes ezt előírta az elsőfokú hatóságnak. Iratellenes, hogy a bizományosi díjról kibocsátott számlák értékei nem rendelhetők hozzá egyenes arányosítással sem az albizományosok harmadik személyekkel kötött termékértékesítéseihez.
- [14] A felperes kifejtette, hogy a számlák szerinti gazdasági események az azokban foglaltaknak megfelelően végbementek, az ügyleteket a társaság az adóköteles tevékenységéhez használta fel, a Kft. eleget tett adófizetési kötelezettségének, így a felperesi adólevonással a költségvetést kár nem érte. Az adólevonási jog hatósági megtagadása sérti az adósemlegesség elvét.
- [15] A bíróság álláspontjával ellentétben a felperes részéről megjelölt EUB döntések - Stadeco BV. ügy, Kraft Foods Polska ügy, Firin OOD ügy - jelen ügyben relevanciával bírnak. Alátámasztják, hogy az alperes határozata az áfa mechanizmus alapelvét képező adósemlegesség elvének sérelmét eredményezi. A felperes eljárása nem irányult adókijátszásra, nem okozott költségvetési bevétel-

kiesést. Az adóhatóság kétszer szedi be adókülönbözet jogcímén az áfát. Az Ecotrade ügyben és az Uszodaépítő Kft. ügyben hozott döntésekben az EUB szintén megkövetelte az adósemlegesség elvének érvényesülését.

- [16] A felperes rámutatott, hogy a számlahelyesbítési eljárás, a Kft. oldalán fennálló visszakövetelés az ellenőrzéssel lezárt időszakok és az adómegállapításhoz való jog elévülése miatt nem gyakorolható. Az ügyben az Áfa tv. 77. §-a nem alkalmazható, mert nincs szó az adó alapjának utólagos csökkenéséről.
- [17] A felperes a felülvizsgálati eljárás során tartott tárgyaláson semmisségi kifogást terjesztett elő a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 121. § (1) bekezdésére alapítottan. A Kúria Kfv.I.35.282/2016/6. számú eseti döntésére hivatkozással kifejtette, hogy az alperesi határozat záró részéből nem állapítható meg, hogy a kiadmányozási jog gyakorlása a hatáskör gyakorlójának megbízásából történt. A hatáskör gyakorlása és a kiadmányozás ugyan nem egyező fogalmak, de egymással szorosan összefüggnek.
- [18] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [20] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [21] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból mindenben helytálló jogi következtetést vont le. A jogerős ítéletben foglaltakkal a felülvizsgálati bíróság egyetért, a felülvizsgálati kérelmet elbírálva az alábbiakat fejti ki.
- [22] A Ket. 19. § (3) bekezdés értelmében a hatóság a hatáskörét vagy annak gyakorlását más hatóságra nem ruházhatja át. Nem minősül hatáskör átruházásának, ha a hatáskör gyakorlója kiadmányozási jogát jogszerűen átengedte. A 19. § (4) bekezdése rögzíti, hogy a hatóságtól a hatáskörébe tartozó ügy nem vonható el. A Ket. 72. § (1) bekezdés f) pontja alapján a határozatnak tartalmaznia kell a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadmányozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával.
- [23] Az alperes határozata tartalmazza a hatáskört gyakorló főigazgató nevét, valamint a főigazgató helyett kiadmányozó főosztályvezető nevét, hivatali beosztását és aláírását. Az alperesi határozatból kiderül, hogy a kiadmányozó a hatáskörre jogosított személy

nevében, az ő megbízásából járt el.

- [24] A Kúria megítélése szerint az alperes határozata nem sérti a Ket. 19. § (3), (4) bekezdésében és 72. § (1) bekezdés f) pontjában foglaltakat, az nem semmis.
- [25] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést ebben a körben a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem tárható fel. A közigazgatási és munkaügyi bíróság a Pp. 221. § (1) bekezdésében meghatározott indokolási kötelezettségének eleget tett, valamint a keresetet teljes körűen kimerítette.
- [26] Az ügy érdemében a Kúria felhívja az Art. 1. § (7) bekezdését, mely szerint a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.
- [27] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság a felperes, a Kft. és a Nike között 2008. október 20-án létrejött bizományi megállapodást - az Art. 1. § (7) bekezdésének megfelelően - helyesen minősítette bizományi jogviszonyt tartalmazó bizományosi szerződésnek. Ezt alátámasztja egyrészt a szerződés megnevezése, másrészt annak tartalma is. A Kúria osztja az elsőfokú bíróság azon érvelését, hogy a szerződés lényeges elemei - a jogviszony tárgyi, alanyi és tartalmi feltételei - megfelelnek a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 507-513. §-ában írtaknak. A perbeli szerződés a felperes okfejtésével szemben nem atipikus vegyes szerződés, hanem tisztán bizományi elemeket tartalmaz.
- [28] Az Áfa tv. 10. § b) pontja értelmében termék értékesítésének minősül továbbá a megbízó és bizományos között a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog átszállása, feltéve, hogy a bizományos és a vele jogviszonyban álló harmadik fél között - a 9. § (1) bekezdése értelmében - termék értékesítése teljesül. Az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja kimondja, hogy termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybe vevőjére, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek. Az Áfa tv. 10. § (1) bekezdés b) pontja az Irányelv 14. cikk (2) bekezdés c) pontjával, míg az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja az Irányelv 78. cikk b) pontjával azonos tartalmú szabályt határoz meg.
- [29] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság okfejtését, mely szerint - az Áfa tv. 10. § (1) bekezdés b) pontjára és 70. § (1) bekezdés b) pontjára tekintettel - a bizományosi szerződésekhez kapcsolódóan a

bizományi díj önálló adóalapot nem képezhet, a megbízó és a bizományos között a bizományi díjjal csökkentett adóalappal történhet számlakibocsátás a megbízó részéről a bizományos felé. Jelen esetben a számlakibocsátás nem így történt. Ennek adójogi következményeit az alperes és az elsőfokú bíróság törvényesen vontak le.

- [30] A felülvizsgálati bíróság rámutat, hogy a felperes csak állította, de nem bizonyította, hogy a bizományosi díjról kiállított számlák értékei hozzárendelhetők az albizományosok harmadik személynek történő termékértékesítéseikhez. A Kúria kiemeli, hogy a bizományi megállapodásban a bizományosi díjat a szerződő felek nem forgalom arányosan, hanem fix összegben kötötték ki.
- [31] Az adóhatóság nem vitatta, hogy a számlák szerinti gazdasági események végbementek és az ügyleteket a felperes adóköteles tevékenységéhez használta fel, valamint a Kft. eleget tett adófizetési kötelezettségének. Az adóhatósági megállapítás a korábban már kifejtetteknek megfelelően az Áfa tv. 10. § (1) bekezdés b) pontja és 70. § (1) bekezdés b) pontja megsértésén alapult.
- [32] Az Áfa tv. 147. § (1) bekezdése értelmében e törvény egyéb rendelkezéseitől függetlenül adófizetésre kötelezett az, aki (amely) számlán áthárított adót, illetőleg a 83. §-ban meghatározott százaléktérítést tüntet fel. Az Irányelv 203. cikke előírja, hogy a HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.
- [33] Az elsőfokú bíróság a Kúria nézete szerint helyesen alkalmazta az Irányelv 203. cikkét és a vele azonos tartalmú Áfa tv. 147. § (1) bekezdését, amikor nem tartotta az adósemlegesség elvével ellentétesnek a Kft., mint számlakibocsátó adóbevallási és megfizetési kötelezettségének fennállását, valamint a felperes adólevonási jogának megtagadását.
- [34] A bíróság ítélete 6. oldal harmadik és negyedik bekezdésében a felperes által hivatkozott EUB döntéseket helytállóan értékelte a perbeli tényálláshoz kapcsolódóan az adósemlegesség elvének érvényesülésének vonatkozásában. Az Uszodaépítő Kft. ügyben és az Ecotrade ügyben hozott ítéletek a fordított adózásra vonatkoznak, ezért nem relevánsak. A Firin OOD ügyben született döntés egyfelől előlegszámlákra vonatkozik, másfelől az ott tett megállapítások nem támasztják alá a felperesi okfejtést. A Kraft Foods Polska ügyben a fizetendő adó helyesbítő számla alapján történő csökkentésének feltételeire vonatkozott a feltett kérdés és a döntés.
- [35] Az elsőfokú bíróság jogszabálysértéstől mentesen állapította meg, hogy a felperes áfa levonási jogának megtagadását nem érinti a Kft.-nek a tartalmilag hiteltelen számlák utáni, sem a felperesnek a Kft. felé termékértékesítésekről kibocsátott számlák utáni adófizetési kötelezettsége.
- [36] A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [37] *A bizományosi szerződésekhez kapcsolódóan a bizományi díj önálló áfa alapot nem képezhet. A megbízó és a bizományos között a bizományi díjjal csökkentett adóalappal történhet számlakibocsátás.*

Záró rész

- [38] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.
- [39] A pervesztes felperes köteles az alperes részére a Pp. 78. §-ára figyelemmel felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [40] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése szerint. A felülvizsgálati eljárási illeték összegét az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.
- [41] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. március 28.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Gyurán Ildikó s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő