

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.109/2017/6. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Ruppert Ildikó ügyvéd

dr. Futó Barnabás ügyvéd

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Tóth Eszter jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. október 07. napján kelt 4.K.27.113/2016/3. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.113/2016/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 187.500 (száznolcvanhétezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2011. január 17-én Reklámszerződést kötött a W.C. M. Egyesülettel (megbízott egyesület) azzal a céllal, hogy partnere reklámozási tapasztalatainak és lehetőségeinek igénybe vételével a megjelölt reklám hordozókon (versenyautó, szervizjármű, szerviz sátor, boxban felállított reklámtáblák, zászlók, egyéb felületek) tevékenységének reklámozása megvalósuljon. A szerződés szerint a reklámozási tevékenységnek a megbízott egyesület versenyzője, ifj. F. F. (F.F.) által kell megvalósulnia a szerződés 2. pontja szerinti versenyeken való részvétel mellett. A szerződés tartalmazta a versenyek előre látható időpontjait, és tételesen felsorolta az egyes kommunikációs lehetőségeket, reklámfelületeket, megjelenéseket. A felek a szerződés szerinti összeget negyedéves bontásban tettek számlázhatóvá, és a megbízott egyesület kötelezettségeként rögzítették a verseny utáni reklám megjelenésről készült minták, másolatok átadását, illetőleg a szerződés lejárta előtt - teljesítés igazolásaként - részletes éves beszámoló készítését.
- [2] A felperes e szerződés alapján 2011. január 1-től augusztus 31-ig terjedő időszakban 3 számlát fogadott be, amelyek általános forgalmi adó (áfa) tartalmát (egyenként 625.000 Ft-ot) - a bennük feltüntetett teljesítési időpont szerint - a 2011. februári, áprilisi és júliusi adóbevallásában levonásba helyezte.
- [3] Az adóhatóság a felperesnél 2011. január 1-től augusztus 31-ig terjedő időszakra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2016. május 9. napján kelt határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, amely a felperes terhére 1.875.000 Ft adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet írt elő, 937.000 Ft adóbírságot szabott ki, 578.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.
- [4] Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 44. § (1) bekezdésére, 97. §-ára, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. § (1) és (2) bekezdéseire, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (1) és (2) bekezdéseire alapította.
- [5] Az alperes határozatának indokolása szerint a Magyar Nemzeti Autósport Szövetség (MNASZ) honlapjáról elérhető versenyállásból egyértelműen látható, hogy FF nem a megbízott egyesület, hanem a P. Kft. (Kft.) színeiben indult a versenynaptár szerinti futamokon. A megbízott egyesület a versenyekre versenyzőt, versenyautót nem nevezett, nevezői

licenccel sem rendelkezett, és a felperes tudott arról, hogy F.F.-t a Kft. nevezte. A megbízott egyesület 2011. évben F.F.-et, és más versenyzőt sem nevezett a versenyekre, és nem állt szerződéses kapcsolatban sem a Kft.-vel. A megbízott egyesület a felperes részére a rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan nem végzett reklámtevékenységet, ennek megvalósításához nem is voltak meg a feltételei. A megbízott egyesület P.D. R. T. SE-vel és a S. A. Kft.-vel állt üzleti kapcsolatban, de az e társaságoknál lefolytatott vizsgálatok eredménye is azt igazolja, hogy általuk sem került sor a Reklámszerződés teljesítésére, ezért a számlák fiktívek. A felperes felé a megbízott egyesület nem teljesített, ő és alvállalkozói objektíve nem is teljesíthettek, ezért a felperes által befogadott számlák nem jogosítanak adólevonásra.

- [6] Az alperes álláspontja szerint a felperes tudta, hogy az általa befogadott számlák szerinti reklámszolgáltatás a számlákon szereplő felek között nem valósult meg. Hangsúlyozta azt is, hogy a számlák közül kettő olyan időpontban (január és április hónap eleje) és teljesítési dátummal került kiállításra, amikor a verseny megrendezésére még nem is került sor. A teljesítés nélküli számlák kapcsán az is megállapítható, hogy a felek elszámolása (fizetési ütemezés) és a bizonylatok adattartalma sem utal arra, hogy ezek előlegszámlák lennének.
- [7] Az alperes kifejtette, hogy a felperes által előadottakat miért nem fogadhatók el a megbízott egyesület általi teljesítésként, és annak alátámasztására, hogy az ügy kapcsán kellő körültekintéssel járt volna el, vagy megtette volna az ésszerű intézkedéseket. Álláspontja szerint a felperes úgy fogadta be és szerepeltette a számlákat bevallásában, hogy nem győződött meg az ügylet teljesítéséről, és annak ellenére nem tájékozódott üzleti partnere felől, hogy bárki meggyőződhetett az MNASZ honlapjáról, vagy a versenyekről készült tudósításokból, hogy a megbízott egyesület nem tagja az MNASZ-nek. A bajnokságban a megbízott egyesület soha nem vett részt, nem nevezett versenyzőt egyetlen versenyre sem, FF nem a megbízott egyesület színeiben versenyzett, neve sehol nem jelent meg, vele nem készült, nem is készülhetett riport, illetve újságcikk sem, mert nem a megbízott egyesület versenyzőjeként vett részt a versenyeken.
- [8] Hangsúlyozta az alperes, hogy a szerződés 3. pontjában a felek kifejezetten előírták, hogy a megbízott egyesületnek hogyan kell biztosítania lehetőséget a reklámra, és a teljesítést miként kell igazolnia, de ezek nem történtek meg. Mindezek megvalósításuk érdekében a felperes nem járt el kellő körültekintéssel, és tényleges gazdasági esemény hiányában egyébként sem kerülhet alkalmazásra a tudta/tudhatta formula, továbbá részHITELESSÉG esetén sem vonható le az áfa.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [9] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának javára történő megváltoztatását, fizetési kötelezettsége törlését, másodlagosan az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte a tényállás teljes körű tisztázása érdekében.
- [10] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az alperes nem követte el a keresetben megjelölt jogszabálysértéseket.
- [12] Ítéletének indokolása szerint a felperes és a megbízott egyesület közötti szerződés alapján a számlakibocsátót három alapvető kötelezettség terhelte: a reklámozásnak a 2011. évi Magyar Autósgyorsasági Bajnokságon szervezett versenyeken kellett megtörténnie, ezeknek F.F., mint a megbízott egyesület versenyzőjének versenyautóján, szerviz járművén és egyéb reklám felületein kellett megvalósulnia, és a teljesítésnek a 2. pontban előre láthatóan megjelölt, a teljesítés igazolás 1. számú mellékletében konkretizált versenyeken kellett realizálódnia.
- [13] Az első és a harmadik feltétel két számla tekintetében eleve nem is teljesülhetett, mivel 2011-ben az első verseny későbbi időpontban zajlott, mint a két számla teljesítési ideje. Mindenféle bizonyítás nélkül megállapítható, hogy a számlák kiállításának idején sem a felperes, sem a megbízott egyesület, sem pedig az egyesület és bármely cég vonatkozásában nem történhetett teljesítés, ezért e számlák alapján nem volt lehetőség az áfa jogszerű levonására. E körben teljességgel kizárt a kellő körültekintés felperes által történő tanúsítása, mivel olyan időpontban fogadta be a számlákat, amikor a versenyre nem került sor, tehát semmiféle reklámozás nem történhetett meg.
- [14] A számlakibocsátó a második kötelezettséget sem teljesítette a szerződésben és a számlában írt tartalommal, mivel kétséget kizáróan megállapítható, hogy F.F. nem a megbízott egyesület versenyzője volt és ez az egyesület továbbá partnerei sem teljesíthettek a szerződés szerint. A felperes a kellő körültekintés tanúsítását azzal is elmulasztotta, hogy még annak sem nézett utána, hogy F.F. kinek a színeiben versenyez.
- [15] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az alperes megalapozottan állapította meg, hogy a számlakibocsátó és annak beszállítói sem teljesíthettek. Nem fogadta el azt a felperesi érvelést, mely szerint a szerződés a teljesítést és

a kifizetést egy éves idő intervallumban kezelte. Rögzítette, hogy az első két számla tekintetében ab ovo kizárt, a harmadik számla vonatkozásában pedig szintén nem állapítható meg a teljesítés, illetve a felperesi kellő körültekintés tanúsítása vagy az ésszerűen elvárható intézkedések megtétele.

- [16] Hangsúlyozta az elsőfokú bíróság, hogy a számlakibocsátónak kellett volna versenyzőt neveznie szerződésszerű teljesítés esetén, és az a tény, hogy a számlakibocsátó képviselője és F.F. között közeli rokoni kapcsolat áll fenn, a felperesi állásponttal ellentétben, nem jelenthetett biztosítékot a teljesítésre. A felperesnek vizsgálnia kellett volna azt, hogy ki teljesíti azt a szolgáltatást, amit az általa kötött szerződés szerint a megbízott egyesület vállalt el, de ezt nem tette meg, és ennek elmulasztása eleve kizárja a kellő körültekintés megállapíthatóságát. Az első két idő előtti számla befogadásakor ténylegesen nem történt gazdasági esemény, nem is történhetett meg, így e tárgyban az alperesnek a kellő körültekintést nem is kellett volna vizsgálnia. Egyebekben pedig a felperes passzív magatartást tanúsított, mivel a másik adóalany által felkínált szerződésben foglalt feltételeket, körülményeket egyáltalán nem vizsgálta meg, ezért az alperes e körben is érdemben jogszerű és megalapozott döntést hozott figyelemmel az 5/2016.(IX.26.) KMK véleményben foglaltakra is.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelmében kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő határozat meghozatalát, vagy hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára.
- [18] A felperes fenntartva a keresetében előadottakat kifejtette, hogy a Reklámszerződés egy naptári évre vonatkozott, negyedéves fizetéssel, tehát a szolgáltatás díjának kiegyenlítését nem a teljesítéshez, hanem a fizetésre vonatkozó ütemezéséhez igazították, és a teljesítés leigazolására a szerződés lejártát követően került sor. Az általa becsatolt dokumentumok megfelelnek a követelményeknek, igazolta a teljesítést az adóhatóság felé (újságcikkekkel, DVD filmekkel, egyéb dokumentumokkal). Tudta, hogy F.F. nem a szerződő partner színeiben szerepel, azt várta el, hogy versenyautójának reklámfelülete legyen az érintett bajnokságokban és ezek teljesültek. Kifejtette, hogy emblémája rákerült a versenyautókra, ruházatra újságokban és egyéb kiadványokban is szerepelt, a megbízott egyesület pedig nem volt köteles vele megosztani az alvállalkozói megállapodása részleteit. Az alperes által megállapítottak nem tehetik kétségesse, hogy a megbízott egyesület teljesítette a

- szerződésben foglalt kötelezettségeit.
- [19] Azzal érvelt, hogy nem követelhető meg általánosságban, hogy vizsgálja partnere teljesítő képességét, és rendelkezzen megfelelő iratokkal. E körben hivatkozott a Mahageben-Dávid, valamint Optigen és társai ügyében hozott határozatokra, azzal, hogy a perbeli esetben még szubjektív körülmények sem igazolják, hogy tudta, vagy tudhatta volna, hogy nem szerződéses partnere teljesít, és az adóhatóság nem bizonyította objektív körülményekkel, hogy részére nem a megbízott egyesület teljesített. Álláspontjának kifejtésekor megsértett törvényhelyként az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 97. § (4)-(6) bekezdéseit, az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakat, továbbá az Áfa tv. 120. §-át, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339. §-át jelölte meg.
- [20] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amelyben a jogsértő bírói jogalkalmazással összefüggésben keletkezett jogsérelmek orvosolhatók. A felülvizsgálati eljárásban a közigazgatási hatóság eljárására visszavezethető, jogerős ítélettel már elbírált jogsértések nem reperálhatók [Pp.271. § (2) bekezdése, 272. § (2) bekezdése, KGD 2014. 70.]. A felülvizsgálati eljárásban továbbá - a Pp. 275. §-a értelmében - nem kerülhet sor bizonyítás felvételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH 2012.179).
- [22] Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség, ha a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.
- [23] A rendkívüli jogorvoslati eljárás során a Kúria - a Pp. 272. § (2) bekezdése és 275. §-a értelmében - kizárólag a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben járhat el, amelyben az erre nyitva álló határidőn belül pontosan meg kell jelölni, nemcsak azt, hogy a fél milyen tartalmú határozat meghozatalát kívánja, hanem elő kell adni azt is - a jogszabálysértés és a megsértett jogszabályhely megjelölése

mellett -, hogy a fél a határozat megváltoztatását milyen okból kívánja. Az a felülvizsgálati kérelem, vagy annak az a része, amely jogszabálysértés megjelölése nélkül vitatja a jogerős ítélet jogszerűségét, nem felel meg a törvényi rendelkezéseknek (KGD 2016.148., EBH 2006.1527., BH 2017.232., BH 2017.196., BH 2016.342.).

- [24] A Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére iratok alapján azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a Pp. 213. § (1) bekezdése, 206. § (1) bekezdése, 221. § (1) bekezdése alapján eljárva teljes körűen elbírált, bizonyíték értékelése megfelel a jogszabályi rendelkezéseknek és teljesítette indokolási kötelezettségét is, e törvényhelyek megsértésére egyébként a felperes felülvizsgálati kérelmében maga sem hivatkozott. A felperes felülvizsgálati kérelmében kizárólag olyan adatok, tények és bizonyítékok értékelését vitatta, amelyeket az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyíték értékelés alapján teljes körűen elbírált, teljesítve indokolási kötelezettségét is, ezért a tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló felülvizsgálati kérelem érdemben nem vizsgálható felül.
- [25] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi állásponttal, mivel az az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns, bizonyítékokkal alátámasztott tényeken, helytálló ténybeli és jogkövetkeztetésen alapul és megfelel az Áfa tv. jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseinek, azaz a 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, a Számtv. 15. § (3) bekezdésében, 165-166. §-aiban, továbbá az Európai unió bírósága által e tárgyban kifejtett jogértelmezésnek és a Kúria által is követett joggyakorlatnak, amelyek összegezését a 6/2016. (IX.26.) KMK vélemény tartalmazza.
- [26] A jogerős ítéletben foglaltak megismétlése nélkül utal a Kúria arra, hogy az elsőfokú bíróság a jogvita eldöntésére irányadó eljárási, anyagi nemzeti és közösségi jogszabályoknak megfelelően állapította meg a bizonyítási terhet, az ezzel kapcsolatos, feleket terhelő bizonyítási kötelezettséget. A felperes a perben az alperes határozatába foglaltak megdöntésére - a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva - bizonyítást nem ajánlott fel és a felülvizsgálati kérelmében sem hivatkozott olyan adatra, tényre, körülményre, amelyet az elsőfokú bíróság ne értékelt volna helytállóan, indokolási kötelezettségét is teljesítve.
- [27] Rámutat a Kúria arra, hogy a felperes 2011-ben egy egész évre szerződött egy olyan bajnokság kapcsán, amelyben az utolsó futam októberben volt és a szolgáltatások egésze gyakorlatilag a versenyfutamokhoz kötődött. Befogadta ugyanakkor azt a szerződéskötés napján kelt (teljesítést igazolni hivatott)

számlát, amit a 2011. I. negyedévi reklámszolgáltatásról állítottak ki, majd a II. negyedéves reklámszolgáltatási számlát is még az első futam, így a bajnokság megkezdése előtt. Ez a két számla tehát objektíve nem készülhetett teljesítésről és ezt a felperesnek észlelnie kellett volna. Tény, hogy a felperes nem köteles a szerződéses partnerének jogviszonyainak külön-külön utánajárni. Jelen ügyben azonban az alperes és az elsőfokú bíróság sem várt el olyan ellenőrzési kötelezettséget, avagy magatartást, illetve intézkedést a felperestől, amely meghaladta volna az adott ügyben megtehető lehetséges és ésszerű intézkedéseket az adókiírátszás elkerülése érdekében. A felperes nem csatolt olyan dokumentumokat, amelyek a megbízott egyesült szerződés szerint tevékenységét bemutatták, ezáltal igazolhatták volna. Nem alkalmas erre a perrel érintett számlák szerinti gazdasági eseményekkel nem egy időben keletkezett, és a szerződésben vállalt feladatokat nem dokumentáló média - összefoglaló.

- [28] Az elsőfokú bírósággal egyezően hangsúlyozza a Kúria, hogy a megbízott egyesület nem volt szereplője a bajnokságnak, és a szerződésben foglalt szolgáltatás nemcsak az adózói logók, versenyautó, ruházaton való elhelyezésére terjed ki. A teljesítéssel kapcsolatos részletes beszámolót a szerződés lejártá előtt, tehát 2011-ben kellett volna elkészítenie a megbízott egyesületnek, de erre nem került sor, és az utólagosan, 2013. november 13-án megtörtént internetes lekérdezés és kinyomtatás - ahogyan erre az elsőfokú bíróság rámutatott - nem alkalmas arra, hogy szerződésszerű teljesítést igazolja.
- [29] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelem által vitatott, érdemben felülvizsgálható körben nem jogszabálysértő, a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [30] A pervesztés felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [31] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [32] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2017. október 12.

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