

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.581/2017/12.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

A felperes: felperes neve „fa”

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatóság jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ...

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 58.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. március 29-én kelt 4.K.27.400/2015/54. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.400/2015/54. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000.- (ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.780.200.- (egymillió-hétszáznyolcvanezer-kétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2010-2011. évekre és 2012. I. negyedévére bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ennek eredményeként meghozott határozatában kötelezte a felperest általános forgalmi adó adónemben 17.802.000.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 8.901.000.- forint adóbírság és 4.752.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére.
- [2] Az indokolás szerint az adóhatóság nem tartotta levonhatónak a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.) által a felperes felé kibocsátott számlák áfa tartalmát, mert a számlákban szereplő gazdasági események ugyan megvalósultak, de azokat nem a Kft. teljesítette. A számlák áfa tartalmát a Kft. nem fizette be a költségvetésbe, mivel azok összegét fiktív számlák befogadásával ellentételezte. A felperesnek tudnia kellett arról, hogy a jogügyleteket nem a Kft. teljesítette.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2015. október 19-én kelt 5029785819. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem

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

Az elsőfokú ítélet

- [5] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Az indokolásban felhívta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (3a), 97. § (4)-(6) bekezdéseit; az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120., 127., 177. §-ait; a számvitelről szóló 2000. évi C. (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3), 165. § (2), 166. § (2) bekezdéseit; a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. § (1) bekezdését; a 2006/112/EK. irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 168. és 178. cikkeit, valamint az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) több döntését.
- [6] Kifejtette, hogy az adóhatóság az eljárási szabályok betartása mellett széles körű bizonyítást vett fel, melynek keretében a Kft.-nél és annak alvállalkozóinál kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le, azok képviselőit nyilatkozattételre hívta fel. Helytállónak vélte azt a következtetést, hogy az adólevonás alapjául szolgáló számlákban szereplő gazdasági események nem az azokban feltüntetett felek között jöttek létre, a kiszámlázott szolgáltatások ugyan megvalósultak, de azokat nem a Kft. teljesítette. A felperes által

indítványozott és a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként sem igazolható a számlák tartalmi hitelessége.

- [7] A felperes vizsgált időszakbeli ügyvezetője, ... perbeli tanúvallomásában nem adott részletesen számot a Kft. teljesítésének körülményeiről. A Kft. vizsgált időszaki ügyvezetője, ... (a továbbiakban: J.I.) adóhatóság előtt tett három nyilatkozata lényeges mértékben ellentmondásos, saját társasága működését sem ismerte, ez alapvetően megkérdőjelezi a számlák szerinti gazdasági eseményben való közreműködését. A hatóság a felperes beszerzési és értékesítési számláinak vizsgálata során olyan ellentmondásokat tárt fel, melyekre a felperes ügyvezetője nem tudott megfelelő magyarázatot adni. Objektív körülményként értékelhető, hogy a felperes a szükséges mértékben nem győződött meg alvállalkozójának működéséről, pedig az ügyletek nagyságrendje ezt indokolta volna.
- [8] A bíróság kiemelte, hogy a jogügyleteket önállóan kell vizsgálni az adólevonási jog jogszerűsége körében, az, hogy a számlakibocsátó egyik számlája hiteles, még nem jelenti azt, hogy ez a többi számlára is vonatkozik. A tevékenység jellege és a piaci környezet jellemzői nem adnak felmentést az irányadó jogszabályok rendelkezéseinek betartása alól. A média reklámpiacon kialakult szakmai szokásokra történő felperesi hivatkozás irreleváns. A felperes által becsatolt teljesítési igazolások kellő hitelességgel nem támasztották alá a számlákban feltüntetett szolgáltatások meglétét.
- [9] A bíróság összességében rögzítette, hogy az alperes az ügy elbírálása szempontjából releváns tényeket, körülményeket feltárta és a bizonyítékok okszerű értékelése alapján jogszerűen állapította meg, hogy a felperes az adólevonási jogát a Kft. számlái alapján nem gyakorolhatta.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás, másodlagosan az első- és másodfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezése és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése iránt. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság döntését részben iratellenesen, részben hiányosan feltárt tényállásra alapítva hozta meg és megsértette az Áfa tv. 120. §-át, valamint az Irányelv 168. cikk a) pontját és 178. cikkét.
- [11] Hangsúlyozta, hogy a felperesi ügyvezető már a hatósági eljárás során is részletesen nyilatkozott arról, hogy a Kft.-től befogadott számlák közül melyek kapcsolódnak a felperes üzleti partnereinek hirdetéséhez, illetve melyek azok, amelyeket a felperes saját maga reklámozására rendelt hirdetésekről állította ki. A felperesi társaságnak a médiareklámok megjelentetéséhez volt szüksége az alvállalkozót igénybe vennie, mivel nem rendelkezett saját médiummal. Az alvállalkozói teljesítéssel nem érintett szolgáltatások nem ilyenek voltak, ezeket a cég maga végezte. Az

ügyvezetői nyilatkozatok a bírósági ítéletben foglaltakkal szemben nem általánosak és nem ellentmondásosak.

- [12] A felperes bejövő és kimenő számláinak ellentmondásaira vonatkozó ítéleti megállapítás nem állja meg a helyét. A felperes önállóan is teljesített szolgáltatásokat, így nem kellett minden kimenő számlájához alvállalkozói számlának kapcsolódnia. Saját magát reklámozó hirdetéseket is megrendelt a Kft.-n keresztül, melyeket nem lehetséges továbbértékesíteni harmadik félnek. A teljesítési igazolások a bíróság véleményével ellentétben megfelelően bizonyítják a számlákban megjelölt szolgáltatások megvalósulását.
- [13] A felperes kiemelte, hogy amint az ellenőrzési eljárásról tudomást szerzett megtette a szükséges lépéseket a Kft. ellenőrzése céljából. Nincs olyan adat, irat, mely beszerzésének elmulasztása a társaság terhére róható. A Kft., illetve alvállalkozói által elkövetett adókijátszásra a felperesnek nem lehetett rálátása, a teljesítés módja, és annak igazolása megfelelt a szakmai szokásoknak.
- [14] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [16] 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.
- [17] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból mindenben helytálló jogi következtetéseket vont le. A jogerős ítéletben foglaltakkal a felülvizsgálati bíróság egyetért, a felülvizsgálati kérelemben írtakat elbírálva az alábbiakat fejti ki.
- [18] A Kúria elsődlegesen rögzíti, az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait és maga is széles körű bizonyítási eljárást folytatott le. Az így a rendelkezésre álló bizonyítékokat a bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján 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.
- [19] A közigazgatási és munkaügyi bíróság a keresetet teljes körűen kimerítette, indokolási kötelezettségének kimerítően eleget tett, így nem sértette meg a Pp. 213. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében írtakat.
- [20] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, hogy az adóhatóság

részletes, a releváns körülményekre kiterjedő bizonyítási eljárást folytatott le. A tényállást a szükséges és egyben elégséges mértékben tisztázta, a vonatkozó iratokat beszerezte, kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le, ezzel eleget tett az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseiben írt követelményeknek. A hatóságnak és a bíróságnak értékelnie kellett a felperes és a Kft. kapcsolatát, annak tartalmát és célját. Az alperes az általa megállapított tényállás megfelelőségét a hatóság eljárása során igazolta, a felperes nem csatolt olyan bizonyítékot, mely a perbeli bizonyítási teher megfordulását eredményezte volna.

- [21] Az elsőfokú bíróság helyesen rögzített, hogy a vizsgált időszakban az áfa levonási jog tartalmi feltételére irányuló szabályokat az Irányelv 168. cikkének a) pontja és az Áfa tv. 120. §-a, míg a formai feltételek szabályait az Irányelv 178. cikke és az Áfa tv. 127. §-a hasonlóan határozták meg. A Kúria szerint az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar Áfa tv. mellett az adott európai uniós norma, jelen esetben az Irányelv. Figyelembe veendő még az Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. §-ában, 166. §-ában és az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben (a továbbiakban: KMK vélemény) foglaltak.
- [22] A perbeli jogvita elbírálásánál irányadók az EUB vonatkozó döntései, így a Mahagében-Dávid ügyben, a Tóth ügyben, a Halifax ügyben, a Maks Pen ügyben és a Signum ügyben hozott határozatok.
- [23] A Mahagében-Dávid ügyben az EUB rámutatott, hogy az Irányelv rendelkezéseivel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel és képes-e azok szállítására, illetőleg, hogy hea bevallási- és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, mely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jól lehet az Irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült és az adóalany nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról vagy csalásra utaló körülményről (66. pont). Ugyanakkor a 42. pont szerint a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonás jogát biztosító adóelőnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon, vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Az 54. pontra figyelemmel nem ellentétes az uniós joggal, ha megkövetelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókiadáshoz.
- [24] A Maks Pen ügyben az EUB kifejtette, hogy ellentétes az Irányelvvel, ha az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héát levonja, ha a szolgáltatás teljesítése

ellenére kitűnik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, mivel többek között az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközzel és vagyonnal, vagy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, azon kettős feltétel mellett, hogy az ilyen tények csalárd magatartást valósítanak meg és az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel megállapításra került, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

- [25] A Signum ügyben hozott döntés szerint az Irányelvvel ellentétes az a gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hēa levonására való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve, ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra került, hogy az adóalany tudta, vagy tudni kellett volna, hogy az említett szolgáltatások hēa csalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- [26] A KMK vélemény többek között kimondja, hogy ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlákban szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- [27] A Kúria figyelemmel a felhívott jogszabályokra és az EUB kötelezően alkalmazandó ítéleteire hangsúlyozza, hogy az alperes keresettel támadott határozata és a jogerős ítélet nem jogszabálysértő. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív bizonyítékokkal igazolta egyrészt az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét, vagyis azt, hogy a gazdasági események nem a számlákban szereplő felek között valósultak meg. Másrészt bizonyította, hogy a felperes tudott vagy - kellően körültekintő magatartás esetén - tudnia kellett volna az adókijátszásról.
- [28] A Kúria - az elsőfokú bírósággal egyezően - kiemelt jelentőséget tulajdonít a Kft. ügyvezetőjének J.I.-nek az adóhatósági eljárás során tett ellentmondó nyilatkozatainak. A 2012. május 24-i első nyilatkozatában a Kft. ügyvezetője a felperest jelölte meg a Kft. alvállalkozójaként és előadta, hogy a társasága a felperes felé nem végzett munkát. 2012. július 11-én írásban nyilatkozott arról, hogy a cége reklám közvetítői tevékenységet végzett és a megrendeléseket koordinálta, a munkák nagy részét alvállalkozók végezték, melyeket meg is jelölt. 2012. augusztus 28-án azt adta elő, hogy a társaságának nem volt alvállalkozója, a műsoridőt a kereskedelmi rádióktól közvetlenül vásárolta és ebből értékesített a felperesnek.

- [29] A felülvizsgálati bíróság osztja az elsőfokú bíróság és az alperes azon érvelését, hogy a Kft. ügyvezetőjének nyilatkozatai oly mértékben ellentmondásosak, hogy ez önmagában megkérdőjelezi a Kft. által kiállított számlák hitelességét. J.I. a perben egészségi állapota miatt szóbeli tanúvallomást nem tett, írásban előadta, hogy a felperes jelezte a megrendelések során, hogy milyen típusú kampányt szeretne, a megrendeléseket továbbította az alvállalkozók felé, melyeket fel is sorolt. A Kúria szerint a Kft. ügyvezetőjének perben tett írásbeli nyilatkozata nem oldja fel a hatósági eljárás során tett előadásai közötti ellentmondásokat.
- [30] A Kúria kiemeli, hogy a Kft. a vizsgált időszakban munkavállalót nem foglalkoztatott. Az adóhatóság a megjelölt alvállalkozókra vonatkozóan kapcsolódó vizsgálatokat végzett, melyek ismeretében egyértelmű, hogy ezek a társaságok nem teljesíthették a felperesi megrendeléseket (... Kft., ... Kft., ... Kft., ... Zrt., ... Kft.).
- [31] A Kúria osztja a közigazgatási és munkaügyi bíróság megállapítását, mely szerint a felperes ügyvezetője a perben tett tanúvallomásában részletesen nem adott számot a Kft. teljesítésének körülményeiről és a saját teljesítésű számlák körében is csak általánosságban jelölte meg a szolgáltatások mibenlétét. Kijelentette, hogy nem tud részletesen visszaemlékezni arra, hogy melyek voltak a saját maga által elvégzett munkák. A felperes által becsatolt spottáblák és printscreenek adattartalma nem bizonyította azt, hogy a számlákban szereplő szolgáltatásokat a Kft. vagy alvállalkozói végezték el.
- [32] A felülvizsgálati bíróság rámutat, a felperes vizsgált időszakbeli jelentős forgalmának túlnyomó része médiaszolgáltatásokból állt, melyeket a számlák szerint a Kft. végzett. A saját cégre vonatkozó reklámok és saját szolgáltatások részaránya a médiaszolgáltatásokhoz képest nagyon csekély mértékű volt. A felperesi ügyvezető a 2012. augusztus 16-án az elsőfokú adóhatóság előtt tett nyilatkozatában előadta, hogy a médiaszolgáltatások körében a tényleges tevékenységet a Kft. végezte. Tényszerűen hivatkozott az alperes és az elsőfokú bíróság is arra, hogy a felperes olyan számlákat fogadott be a Kft.-től, amelyeket nem számlázott tovább, valamint olyan értékesítési számlákat is kiadott, melyekhez nem kapcsolódott alvállalkozói teljesítés. A fent írtaknak megfelelően a saját szolgáltatások és a saját cégre vonatkozó reklámok megrendelése elenyésző mértékű volt, azok volumene jelentősen alatta marad a tovább nem számlázott, de befogadott teljesítéseknek, valamint az olyan értékesítéseknek, amelyekhez nem kapcsolódott alvállalkozói teljesítés.
- [33] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, hogy a felperes nem tett meg minden tőle ésszerűen várható intézkedést annak érdekében, hogy a jogügyletek ne vezessenek adókijátszáshoz. A felperesi ügyvezető nyilatkozata értelmében amint az ellenőrzési eljárásról tudomást szerzett megtette a szükséges lépéseket a Kft. ellenőrzése céljából. A felülvizsgálati bíróság nézete szerint a felperestől elvárható lett volna, hogy az általa megrendelt szolgáltatások túlnyomó részét - a számlák szerint - teljesítő Kft.-ről a

szükséges információkat már a szerződés (szerződések) megkötésekor beszerezze. A felperes nem tett eleget az EUB hivatkozott ítéleteiben foglalt követelményeknek, a feltárt tények egyértelműen abba az irányba mutatnak, hogy a számlabefogadó felperesi társaságnak kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna az adókiírátszásról.

- [34] A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, mert az nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket.

Záró rész

- [35] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése szerint tárgyaláson bírálta el.
- [36] A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdésére figyelemmel köteles az alperes részére felülvizsgálati eljárás költség megfizetésére.
- [37] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie, annak mértékét az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.
- [38] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. szeptember 26.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Vitál-Eigner Beáta s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő