

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.341/2018/6.

A tanács tagjai: dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke,
dr. Stefanics Márta előadó bíró
dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: V&V Motor Kft.

A felperes képviselője: dr.Pintér Attila Albert
ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki
Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. január 17-én kelt
1.K.28.245/2016/28. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
1.K.28.245/2016/28. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon
belül 30.000 (azaz harmincezer) forint felülvizsgálati eljárási
költséget.

Kötelezi a felperest, hogy viselje az általa lerótt 50.000 (azaz
ötvenezer) forint felülvizsgálati illetéket, és fizessen meg az
államnak felhívásra további 153.100 (azaz százötvenháromezer-száz)
forint felülvizsgálati illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó-és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú

hatóság) az általános forgalmi adó (áfa) adónemben 2014. júliusra lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján a 2016. február 9-én hozott határozatával a felperest 2.031.000 Ft adóhiány, 4.062.000 Ft adóbírság és 69.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, továbbá a jogszabályban előírt bizonylatok előírásoktól eltérő kiállítása miatt 50.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki.

- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. július 20-án kelt határozatával az elsőfokú határozat adóbírságát 1.015.000 Ft-ra változtatta, ezt meghaladóan helyben hagyta.
- [3] Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számviteli tv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, és a Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 6:193. § (1) bekezdésére alapította.
- [4] Indokolásában elsődlegesen rögzítette, hogy az ellenőrzési határidő 7 nappal való túllépése nem érinti az elsőfokú határozat jogszerűségét.
- [5] A továbbiakban megállapította, hogy a felperes jogosulatlanul helyezett levonásba az E. T. Kft. (a továbbiakban: számlakibocsátó) reklám megjelenítésről kiállított számlája alapján 2.031.000 Ft áfa-t, mert a szolgáltatást ténylegesen a M. T. Bt. (a továbbiakban: Bt.) teljesítette.
- [6] A felperes a reklám igénybevétele céljából a Bt.-vel megbízási szerződést kötött, amely a szolgáltatásról kiállított számlát, a felperes az ellenértéket átutalással részben meg is fizette. A Bt. adószáma a tárgyidőszakban fel volt függesztve, ezért a könyvelő jelzése alapján a felperes a megbízási díj visszafizetését kérte Bt.-től, amely ezt megtagadta arra hivatkozással, hogy a szerződést teljesíti. A felek abban állapodtak meg, hogy a felperes a reklámozási tevékenységre a számlakibocsátóval köt szerződést, és háromoldalú megállapodással a számlakibocsátó a Bt.-re engedményezi az ellenértéket. Ennek megfelelően a számlakibocsátó és a felperes megbízási szerződést és a három fél engedményezési megállapodást kötött. A reklámfelület egy a Bt. által bérelt gépkocsin elhelyezett, kép és szöveg megjelenítésére alkalmas LED-fal volt.
- [7] A mulasztási bírság kiszabására azért került sor, mert a felperes - annak ellenére, hogy a pénzforgalmi elszámolás szabályait választotta, - az általa kiállított számlákon nem tüntette fel a "pénzforgalmi elszámolás" kifejezést. A kiszabható legmagasabb összeg 10%-nak megfelelő összegű bírság meghatározásakor az alperes figyelemmel volt arra, hogy a felperes gyakorlatilag rendelkező adózó, terhére mulasztást korábban nem állapítottak meg, ugyanakkor helytállónak minősítette az elsőfokú hatóság álláspontját, mely szerint nem csak a felperes, hanem a vele kapcsolatban álló adózók adókötelezettségének teljesítését is befolyásolja a mulasztás, ezért a bírság kiszabásának mellőzésére nem látott lehetőséget. Döntését az Áfa tv. 169. § h) pontjára és adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 172. § (1) bekezdés e) pontjára és (2) bekezdésére alapította.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [8] A felperes keresetében a másodfokú határozat megváltoztatását, az abban megállapított adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék és mulasztási bírság törlését kérte.
- [9] Az ügy érdemére kiható súlyos eljárási szabálysértésként jelölte meg az ellenőrzési határidő túllépését, a tényállás tisztázási és indokolási kötelezettség elmulasztását.

- [10] Előadta, az alperes objektív tényekkel nem támasztotta alá azon megállapítását, hogy a reklámozási tevékenységet nem a számlakibocsátó végezte. Elismerte, hogy a Bt.-vel volt először megbízási szerződése, amely teljesült, azonban ezt követően 2014. június 30-án további hat hónapra a Bt.-től kapott tájékoztatás alapján reklámozási tevékenységre a számlakibocsátóval kötött újabb szerződést, az ellenértéket az engedményezési megállapodás alapján jogszerűen utalta a Bt. számlájára. Hangsúlyozta, hogy a Bt. gépkocsi bérleti szerződése engedélyezte a további bérbeadást. Álláspontja szerint tévesen értelmezte az adóhatóság a számlakibocsátó vizsgált időszaki ügyvezetőjének nyilatkozatát, jogszabálysértően értékelte a terhét, hogy a számlakibocsátó jelenlegi és a Bt. tárgyidőszaki képviselője a hatóság felhívása ellenére nem nyilatkozott. Álláspontja szerint az alperesi határozat nem felel meg az Európai Unió Bírósága és a Kúria joggyakorlatának.
- [11] Hivatkozása szerint a mulasztási bírság kiszabásakor nem volt az alperes tekintettel arra, hogy a pénzforgalmi elszámolást rövid ideje alkalmazza, továbbá sérelmezte, hogy az adóbírság csökkentésének okát határozatában nem jelölte meg.
- [12] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatban foglaltak alapján.

Az elsőfokú ítélet

- [13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [14] A jogerős ítélet szerint az ellenőrzési határidő 7 nappal történő túllépése az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabálysértésnek minősül.
- [15] Az elsőfokú bíróság tanúként hallgatta meg a számlakibocsátó és a Bt. tárgyidőszaki ügyvezetőjét, beszerezte a számlakibocsátó kapcsolódó ellenőrzésének anyagát, értékelte a szerződéseket, nyilatkozatokat, a banki bizonylatot. Ezek értékelésével megállapította, hogy a perben sem nyert az bizonyítást az alperes által kifogásolt számla számlakibocsátó általi teljesítése, ennek következményeit a felperes viselni köteles, az adólevonási jog őt nem illeti meg.
- [16] Rögzítette, hogy a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási döntés jogszerűségének megítélésére vonatkozó szabályok alapján az adóbírság mérséklésének és a mulasztási bírság mellőzésének nem volt helye, továbbá, hogy az alperesi döntés az adóbírság összegét tekintve is jogszerű, mert az adókülönbözlet 200%-nak megfelelő bírság kiszabásához az Art. 170. § (1) bekezdésében írt feltételek nem valósultak meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [18] Felülvizsgálati kérelmében megismételte a kereseti kérelmében foglaltakat, megjelölve, hogy az adóhatósági határozatokat milyen okból tartja jogszabálysértőnek. Az ellenőrzési határidő túllépése kapcsán utalva Alkotmánybíróság 5/2017. (III.10.) számú határozatára előadta, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog megsértését javára kellett volna értékelni.
- [19] Hivatkozott arra, hogy a bíróság által foganatosított tanúmeghallgatás által egyértelműen bizonyított, hogy a

- számlakibocsátó és a felperes szerződést kötött, amely alapján az ellenértéket a Bt.-re engedményezte, tehát a gazdasági esemény a számlán szereplő felek között valósult meg. Az alperes ennek ellenkezőjét nem bizonyította, ezért a határozata sérti az Art. 97. § (1), (3) és (5) bekezdéseit.
- [20] Az alperes felülvizsgálati ellenkéreleme az elsőfokú ítélet hatályában történő fenntartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [22] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 270. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e.
- [23] A Pp 275. § (1)-(4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.
- [24] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ellenőrzési határidő túllépése kapcsán a közigazgatási eljárás tisztességtelen voltát állította, de azt nem jelölte meg, hogy a tényleges sérelme miben áll.
- [25] A felperes által hivatkozott Alkotmánybírósági határozat anyagi jogi jogszabályban meghatározott közigazgatási szankció kiszabására, anyagi jogban meghatározott határidőkre tekintettel hozta meg a bírói ítéletet megsemmisítő döntését, rámutatva a szankció kiszabására nyitva álló határidő anyagi jogszabályban való elhelyezésének jogpolitikai indokára.
- [26] Az adóhatósági eljárásra az Art. szabályai alkalmazandók a határidők tekintetében, és ezen törvény alapján rendelkezett az adóhatóság szankció (adókötelezettség teljesítésére kötelezés, adóbírság, késedelmi pótlék és mulasztási bírság kiszabása) alkalmazásáról is. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés első mondata kimondja, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézzék. Az Art. alapelvi szinten szabályozza ezt a követelményt.
- [27] A Kúria megítélése szerint az eljárási jellegű határidő sérelme tekintetében az AB határozat ismeretében is mérlegelendő, hogy a jogsértés, - jelen esetben az ellenőrzési határidő túllépése - az ügy érdemére kihatott-e, vagyis a hatóság mulasztása sértette-e a felperes tisztességes eljáráshoz fűződő jogát. E körben az okozott sérelem vizsgálata nem mellőzhető. Mivel a felperes nem jelölte meg, hogy a határidő 7 napos túllépése milyen módon sértette a tisztességes eljáráshoz való alapjogát, a Kúria egyetértett az elsőfokú bírósággal abban, hogy az eljárásjogi jogsértés nem

hatott ki az ügy érdemére.

- [28] A Kúria megállapította, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében az ügy érdemét illetően az adóhatóság és az elsőfokú bíróság bizonyítékok értékelése körében végzett tevékenységét vitatta, annak alapján állította, hogy a jogerős ítélet tévesen állapította meg a tényállást, és abból jogsértő következtetéssel állapította meg a számlák tartalmi hiteltelenségét.
- [29] A bizonyítékok mérlegelése jogszabálysértést a kúriai gyakorlat alapján csak abban az esetben valósít meg, amennyiben kirívóan okszerűtlen, logikátlan következtetést tartalmaz.
- [30] A Pp. 206. § (1) bekezdése szerint a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. A Pp. 221. § (1) bekezdése alapján az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésével irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.
- [31] A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság a közigazgatási és bírósági eljárásban beszerzett bizonyítékok okszerű és logikus mérlegelésével jutott arra a következtetésre, hogy a felperes által befogadott számlán szereplő gazdasági esemény megvalósítása nem a számlakibocsátótól származott. Ezzel eleget tett a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. §-ban foglalt követelményeknek.
- [32] A bizonyítási eljárásban a formai szempontból kifogástalan számla tartalmi hitelessége dőlt meg. A felperes ügyvezetője az adóhatóság előtt tett nyilatkozatában elmondta, hogy a Bt. adószámának hiánya miatt került sor a számlakibocsátóval a szerződéskötésre, a Bt. a teljesítés miatt a részére kifizetett megbízási díjat nem kívánta visszaautalni, ezért megoldásként elfogadta a számlakibocsátóval való szerződés és az engedményezési szerződés aláírását. A reklámozó felülettel a bérleti szerződéssel igazoltan a Bt. rendelkezett, a felperes az ellenértéket igazoltan neki fizette meg, a szolgáltatást tehát a Bt. teljesítette. Ezzel ellentétes tény a felperes nem bizonyított. Az ügyvezetők tanúvallomása nem volt alkalmas az adóhatósági megállapítás megdöntésére, mert a számlakibocsátó engedményezési megállapodás alapjául megjelölt tartozásáról érdemben nyilatkozni, vagy okirati bizonyítékot megjelölni nem tudtak, így annak léte nem nyert bizonyítást.
- [33] A felperes az ügylet körülményeiről tudott, a tartalmilag hiteltelen számla alapján ezért az adólevonás joga nem illeti

meg.

- [34] A jogerős ítélet mulasztási és adóbírságra vonatkozó indokolásával kapcsolatban a felperes jogszabálysértést nem jelölt meg.
- [35] A Kúria a fentiek alapján megállapította, hogy az elsőfokú ítélet megfelel a jogszabályoknak, az európai és a nemzeti bírói gyakorlatnak, ezért az elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [36] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
- [37] A Kúria felülvizsgálati eljárási illetéket viselésére vonatkozó rendelkezése az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [38] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2019. február 21.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró