

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.625/2017/6.

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

A felperes: ...

A felperes képviselője: Dr. ... ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (fél címe 2), mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 23.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. április 24-én kelt 4.K.28.180/2017/20. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.180/2015/20. számú ítéletét - eltérő indokolással - hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárás során felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes és a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.1.) között több szerződés jött létre, melyekben a Kft.1. vállalta, hogy ellenérték fejében az általa üzemeltetett www.csomagtertalca.com internetes portálon hirdetést, szöveges tartalmat, képet és egyéb adatokat jelentet meg a felperes részére. A szerződések alapján a Kft.1. a felperes felé 2012. május 16. - 2012. november 30. között tíz számlát állított ki összesen 55.000.000.- forint + 14.850.000.- forint általános forgalmi adó értékben, melyeket a felperes befogadott, az azokban szereplő áfát levonásba helyezte.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2012. és 2013. évekre áfa adónemben bevallások utólag vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként meghozott határozatában kötelezte a felperest 18.863.000.- forint adókülönbözetnek minősülő adóhiány, 31.706.000.- forint adóbírság, 1.940.000.- forint késedelmi pótlék és 458.000.- forint mulasztási bírság megfizetésére. Az indokolásban többek között kifejtette, hogy a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.2.) 2012. április 23-án megvásárolta a Kft.1.-től a www.csomagtertalca.com internetes weboldalt és webáruházat, melyet ettől az időponttól üzemeltet is. A Kft.2. ügyvezetőjének előadása szerint nem ismeri a felperest, a Kft.2. a felperes részére reklám tevékenységet nem folytatott. A befogadott számlák kiállításának időpontjában nem a Kft.1. volt az az internetes felület tulajdonosa és üzemeltetője, ezért a cég nem nyújthatott internetes megjelenítési, web-felület biztosítási szolgáltatást a felperesnek, az adólevonási jogát a felperes jogszerűtlenül gyakorolta.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2015. szeptember 29-én kelt 3144728317. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy a vitatott számlák hiteltelen, fiktív bizonylatok, mert az azokban foglalt gazdasági események ténylegesen nem történtek meg. A számlákban szereplő teljesítési időpontokban már nem a Kft.1. volt az internetes felület üzemeltetője és tulajdonosa, így a számlakibocsátó nem nyújthatott szolgáltatást a felperes részére.

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 az alperes

határozatát annak indokolási része 2/3. pontjában részletezett megállapítás (internetes megjelenítés, web-felület megnevezéssel kiállított számlák) tekintetében - az ahhoz kapcsolódó szankciókkal együtt - az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Ezt meghaladóan a keresetet elutasította.

- [6] A felülvizsgálati kérelemmel érintett körben megállapította, hogy az adóhatóság nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. §-ában rögzített tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A csatolt bizonyítékokból megállapította, hogy a felperes által megrendelt szolgáltatások annak ellenére teljesültek, hogy az új üzemeltető erről nem tudott. Az interneten nem rendhagyó, hogy a felület üzemeltetőjének személye és a felületen legálisan vagy illegálisan tartalmat megjelenítő személye elválnak, következésképpen az új üzemeltető képviselőjének nyilatkozatából okszerűen nem következik az, hogy a felületen egyébként megjelenő számlák szerinti tartalom nem a Kft.1. szolgáltatásának az eredménye. A számlakibocsátó létező cég, képviselője megtalálható, a számlák pénzügyi teljesítése megtörtént és adókiadási cél sem merült fel. Az adóhatóság a felperes indítványa ellenére sem próbált az ügylettel kapcsolatos információt beszerezni. Az egyik számlán az internetes felület tulajdonosváltását megelőző időszakra vonatkozó szolgáltatás szerepel, e számla kapcsán a hatósági megállapítás alapja megdőlt. 2012. október 3-án a Kft.1. két számlát állított ki, melyből az adóhatóság csak az egyiket vitatta.
- [7] A bíróság az új eljárásra előírta, hogy ennek során az adóhatóság nem tagadhatja meg a felperes adólevonási jogát a Kft.1. számláival összefüggésben arra a feltételezésre alapítva, hogy a számlák fiktívek, mert az abban szereplő internetes megjelenés szolgáltatást nem az internetes felület üzemeltetője biztosította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása iránt. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját; a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3), 165. § (2), 166. § (1)-(2) bekezdéseit; és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3. § (2), 206. § (1), 221. § (1) és 339. § (1) bekezdéseit.
- [9] Hangsúlyozta, hogy a bíróság kirívóan okszerűtlenül mérlegelte a bizonyítékokat. A szolgáltatást a Kft.1. nem nyújtotta és nem is nyújthatta, mert annak joga már az új tulajdonost illette meg. A Kft.1. volt ügyvezetőjének nyilatkozata nem igazolja a szolgáltatás számlák szerinti teljesülését, mivel a nyilatkozattevő a felület eladását ismerte el, a teljesítésről nem nyilatkozott. A bíróság

figyelman kívül hagyta azt a tényt, hogy a számlák kiállítását a Kft.1. volt ügyvezetője nem ismerte el.

- [10] Az alperes rámutatott, hogy a számlák hiteltelen bizonylatok, mert a gazdasági események nem az azokban feltüntetett adatok szerint jöttek létre. Az, hogy a szolgáltatás teljesült, nem elégséges az áfa levonási jog gyakorlásához, ehhez arra van szükség, hogy a számlák adatai minden tekintetben helytállóak legyenek, mely jelen esetben nem valósult meg.
- [11] Az új eljárásra adott bírósági utasítás a felperes szerint jogszabálysértő, mert olyan megállapítást eredményezhet, amely jogszerűnek mondja ki a hiteltelen számlákra alapított adólevonást. A bíróság a felperes véleménye szerint a kereseti kérelmen túlterjeszkedett a 2012. január-március hónapokra vonatkozó szolgáltatások és a 2012. október 3-án kiállított két számla tekintetében tett megállapításaival.
- [12] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta. Kiemelte, hogy az internetes felület értékesítése nem lehet akadály a teljesítésnek, e miatt nem lehet automatikusan fiktívnek minősíteni a számlákat. Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem tény, hanem jogkérdéseket vitat, melyek nem képezhetik alapját felülvizsgálati eljárásnak.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [13] A felülvizsgálati kérelem részben alapos.
- [14] 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.
- [15] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a helyesen megállapított tényállásból nem helytálló jogi következtetésre jutott.
- [16] 2012-ben az áfa levonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 168. cikke és az Áfa tv. 120. §-a, míg a formai feltételeket az Irányelv 178. cikke és az Áfa tv. 127. §-a határozták meg. 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.
- [17] A perbeli jogvita elbírálásánál irányadók az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) vonatkozó döntései, így a Mahagében-Dávid ügyben, a Tóth ügyben, a Halifax ügyben, a Maks Pen ügyben és a Signum ügyben hozott határozatok.
- [18] 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 adóalanyának minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel és képes-e azok szállításán, 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 fennállást, jöllehet az Irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült és az adóalanynak 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 előnyt, 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 meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

[19] A Maks Pen ügyben az EUB kifejtette, hogy ellentétes az Irányelvvel, ha az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héa-t 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. 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 hea 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 a nélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnénk meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra került, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások hea csalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

[20] Az alperesi határozat meghozatalát követően kiadott KMK vélemény rendelkező részének 1. pontja kimondja, hogy amennyiben a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell

vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiíátszásról, adócsalásról. A 2. pont rögzíti, ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiíátszásról, adócsalásról.

- [21] A Kúria először abban foglalt állást, hogy az alperes milyen típusú tényállásra alapítottan tagadta meg az adólevonási jogot. Az alperesi határozat 14. oldal első bekezdése rögzíti, hogy a vitatott számlák hiteltelen, úgynevezett fiktív bizonylatok, mivel az azokban foglalt gazdasági események ténylegesen nem történtek meg. Iratszerűen állapította meg az elsőfokú hatóság, hogy a számlák kiállítasakor és teljesítési időpontjaiban már nem a Kft.1. volt az internetes felület üzemeltetője és tulajdonosa, így ez a társaság nem nyújthatott szolgáltatást a felperes felé. A közigazgatási perben az alperes ugyanakkor elismerte, hogy a teljesítés megtörtént, de nem a számlák szerint, mert a szolgáltatást nem a számlakibocsátó nyújtotta (20. számú jegyzőkönyv).
- [22] A felülvizsgálati bíróság a fentiekre figyelemmel rámutat, hogy az alperes szerint a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlákban szereplő felek között, így a KMK vélemény rendelkező rész 2. pontjában tipizált tényálláson alapul a hatósági döntés.
- [23] A Kúria hangsúlyozza, hogy az adóhatóság eleget tett a felhívott jogszabályokban és az EUB kötelezően alkalmazandó ítéleteiben foglaltaknak, mert objektív bizonyítékokkal igazolta az adó levonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét, vagyis azt, hogy a gazdasági események nem a számlákban szereplő felek között valósultak meg. A számlakibocsátó Kft.1. 2012. április 23-án eladta a Kft.2.-nek az internetes weboldalt és webáruházat, azt ezt követő időszakban tehát a www.csomagtertalca.com internetes weboldalon jogszerűen a felperes felé szolgáltatást nem teljesíthetett. A Kúria nem ért egyet az elsőfokú bíróság azon érvelésével, hogy a Kft.2. képviselőjének nyilatkozatából - miszerint a felperes a társasággal nincs gazdasági kapcsolatban - nem következik az, hogy a felületen megjelenő számlák szerinti tartalom nem a Kft.1. szolgáltatásának az eredménye. Ezzel szemben a Kft.1. a perbeli weboldalon 2012. április 23-a után tevékenységet nem végezhetett, mert annak nem volt sem tulajdonosa, sem üzemeltetője, valamint nem igazolt egyéb jogcímű hozzáférése sem.
- [24] Az adóhatóság ellentétben a jogerős ítéletben foglaltaktól a számlák fiktívitása körében bizonyítási és tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, ebben a vonatkozásban további bizonyítás nem szükséges, a hatósági eljárás nem sérti az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseit.
- [25] Az elsőfokú hatóság és az alperes eljárásuk során és határozataikban nem vizsgálták, értékelték, hogy a számlabefogadó felperes tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e a fiktív számlák kibocsátásához kapcsolódó adókiíátszásról, adócsalásról. Az

adóhatósági határozatok nem vitásan az EUB Signum ügyben hozott végzése és a KMK vélemény kibocsátása előtt születtek, de az azokban közzétett jogi álláspont és érvelés irányadó az áfára vonatkozó közigazgatási eljárásokban, valamint perekben, így jelen ügyben is. Ez azt jelenti, hogy amennyiben a számlákban szereplő gazdasági esemény megvalósult, de nem az azokban szereplő felek között, akkor vizsgálni kell a szubjektív elemet, vagyis, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

- [26] A felülvizsgálati bíróság a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet - eltérő indokolással - hatályában fenntartotta.
- [27] Az új eljárás során az adóhatóságnak a jelen ítéletben foglaltakból kell kiindulnia, vagyis, hogy a gazdasági események megvalósultak, de nem a számlákban szereplő felek között. Vizsgálnia kell a számlabefogadó felperes tudattartalmát, azt, hogy tudott-e, illetve tudnak kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról. Nemleges válasz esetén az adólevonási jog a felperestől nem tagadható meg, ellenkező esetben a felperes adólevonási jogot nem gyakorolhat. Az internetes oldal eladását megelőző időszakra vonatkozóan kiállított számla körében a többi számlához kapcsolódóan rögzített fiktivitási ok nem foghat helyt.

A döntés elvi tartalma

- [28] *Amennyiben a gazdasági esemény nem a számlákban szereplő felek között valósult meg, úgy vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról.*

Záró rész

- [29] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson kívül bírálta el.
- [30] A felek a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján viselik a felülvizsgálati eljárás során felmerült költségeket.
- [31] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentessége folytán az állam viseli.
- [32] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. február 14.

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