

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.729/2018/7.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Balczó Gábor ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Leier Barbara kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018.október 9. napján kelt 43.K.33.265/2017/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 43.K.33.265/2017/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 80.000 (azaz nyolcvanezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 329.100 (azaz háromszázhuszonkilencezer-száz) forint feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes telephelyei őrzésével kapcsolatban vagyonvédelmi közvetített szolgáltatásról 2012. július-szeptember hónapokban 8 számlát fogadott összesen 2.316.600 Ft + 625.482 Ft összegről a F. Kft.-től (a továbbiakban: Kft1), amely a korábban ugyanezt a tevékenységet ellátó társaságtól vette át az őrző-védő munkát. A számlákhoz teljesítésigazolás kapcsolódott, azon a munkát elvégzők nem kerültek feltüntetésre. A Kft1 a vagyonvédelmi tevékenység ellátásához rendőrségi engedéllyel, kamarai tagsággal és felelősségbiztosítással rendelkezett. Ügyvezetője, B. G., továbbá a felperesnek a társaságot ajánló V. Cs., valamint B. A. területi vezetőként bejelentett biztosítottai viszonyban állt a társasággal. A rendőrség által hitelesített szerződések naplójában a felperesnek nyújtott szolgáltatást ténylegesen ellátóként három társaság és öt személy került feltüntetésre. Az egyik társaság a működését csak 2013-ban kezdte meg, négy vagyonőr a másik két társasággal állt munkaviszonyban. Az alvállalkozói teljesítésről számlákkal a Kft1 nem rendelkezett, azonban munkaerő-kölcsönzésről fogadott be számlákat más társaságoktól - egyebek mellett - a felperes nevére utalással. A kötelezően vezetendő őrnapló és a jelenléti ívek nem kerültek elő.
- [2] A felperes bevallásában szerepeltette az Orient G. S. Kft. (a továbbiakban: Kft2) 2012. augusztus 30., szeptember 14. teljesítési időpontú, különböző betonacél áruk értékesítéséről kiállított két számlájának adótartalmát. A termékek leszállítása megtörtént, azonban a Kft2. és a szállítóleveleken szereplő fuvarszközt bérbevevő társaság - amelynek ügyvezetője a Kft2. törvényes képviselője volt - tényleges gazdasági tevékenységet nem végeztek, nevükben hozzájuk nem köthető személyek jártak el. A felperes egyikükkel telefonon és emailen tartotta az ügylet során a kapcsolatot.
- [3] A Nemzeti Adó-és Vámhivatal Adó-és Vámigazgatósága (továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2012. július-szeptember időszakra általános forgalmi adó adónemben (áfa) végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzés alapján a 2015. május 27-én kelt határozatával a felperes terhére 3.291.000 Ft adókülönbötet állapított meg, amelyet jogosulatlan igénylésnek minősített és ennek kiutalását visszautasította, továbbá kötelezte a felperest 6.582.000 Ft adóbírság megfizetésére. A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2015. október 9-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta, majd a per során 2016. június 23-án kelt határozatával az adóbírság összegét 1.645.000 Ft-ra módosította. E körben az elsőfokú bíróság a pert megszüntette.

- [4] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) pontjára, 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165.§ (1)-(2) bekezdésére, 165. § (1)-(2) bekezdésére, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (5) és (7) bekezdéseire, 2.§ (1) bekezdésére alapította.
- [5] Indokolása szerint a Kft1 és a Kft2 nevében kibocsátott számlák tartalmilag hiteltelenek, adólevonási jogot nem alapoznak meg, mert a gazdasági események a valóságban nem a számla szerinti felek között történtek meg, és a felperes nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést az adókiírásság elkerülése érdekében. Nem tájékozódott a Kft1 teljesítőképességéről, írásbeli szerződést vele nem kötött, ebből következően nem került rögzítésre, hogy hozzájárul az alvállalkozói teljesítéshez, illetve ki az alvállalkozó. Nem tudta, hogy a szolgáltatást kik végezték el, nem ismerte a Kft1 ügyvezetőjét.
- [6] A felperes a Kft2-vel, mint újonnan alakult társasággal úgy szerződött, hogy róla érdemi információval nem rendelkezett, az ügyletek során nem a képviselőjére jogosult személlyel tartotta a kapcsolatot.
- [7] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását és a megállapítások törlését, másodlagosan az adóbírság összegének az adókülönbözet 50%-ban való meghatározását kérte. Előadta, hogy ügyvezetője megnevezte a Kft1 szolgáltatását végző személyeket, akik a felperesnél való munkavégzést nyilatkozatukban megerősítették. A Kft1 a szükséges hatósági engedélyekkel rendelkezett, és alappal volt feltételezhető, hogy jogszerűen és szakszerűen jár el a teljesítésnél. A számlák ellenértékét megfizette, az ügyletek teljesültek, a Kft1 adó- és járulékkötelezettsége teljesítésének hiánya adólevonási jogát nem befolyásolja. Az alperes nem jelölte meg, hogy milyen intézkedéseket kellett volna megtennie annak érdekében, hogy adókiírásságban ne vegyen részt. A Kft2 vonatkozásában arra hivatkozott, hogy állami támogatással megvalósult beruházása során az acéltermékek leszállításra, beépítésre kerültek, azok minőségtanúsítványát megkapta. A Kft2 ügyvezetője nem azt vallotta, hogy a társaság nem végzett tevékenységet, hanem előadása szerint az ügyleteket Cs. L. bonyolította. Az alperes egyik számlakibocsátója vonatkozásában sem értékelte a javára szóló bizonyítékokat, és nem bizonyította objektív körülményekkel, hogy az adókiírásságukról tudott, vagy tudhatott. Vitatta a 200%-os adóbírság jogalapját.
- [8] Az elsőfokú bíróság a 2016. december 2-án kelt 4.K.34.512/2015/19. számú ítéletével az alperes módosított határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon

kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a 2017. október 5-én meghozott Kfv.V.35.153/2017/4. számú végzésével hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította az indokolási kötelezettség hiányos teljesítése miatt. Indokolása szerint az elsőfokú bíróság konkrét adatokkal nem támasztotta alá, hogy az alperes miért olyan ellenőrzést követelt meg a felperestől, amit nem volt köteles elvégezni, továbbá az új eljárás elrendelésére vonatkozó iránymutatása nem elégséges, mivel abból nem állapítható meg, hogy milyen cselekmények, eljárások, intézkedések megtételét tartotta az elsőfokú bíróság szükségesnek.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [9] A megismételt eljárásban a felperes keresetében kérte az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését.
- [10] Az alperes ellenkérelme a kereset elutasítására irányult a határozatában foglaltak alapján.

Az elsőfokú határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [12] Újból meghallgatta a felperes ügyleteknél eljáró cégvezetőjét, a Kft2 törvényes képviselőjét és egy biztonsági őrt, vallomásukat összevetette a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokkal, és megállapította, hogy a kifogásolt gazdasági eseményeket nem a számlakiállítók teljesítették. A Kft1 újonnan alakult társaságként a láncolatban adótartozással nem rendelkező adózóként vett részt, a munkák elvégzéséhez szükséges személyi állománnyal nem rendelkezett, minimális adókötelezettséget vallott. A megjelölt alvállalkozói az adókötelezettségeiket szándékosan mellőzték. A Kft2 működését 2012-ben kezdte meg, azonban bevallásai szerint értékesítést nem végzett, bejelentett munkavállalója nem volt, adószáma még ebben az évben törlésre is került. Ügyvezetője és egyszemélyi tagja csak okiratokat írt alá, és a bankszámláról készpénzt vett fel, amelyet tovább adott, azonban a társaság nevében ügyleteket nem bonyolított. A bemutatott szállítóleveleken nem szerepel az áru feladási és átadási helye, feladója, átvevője aláírása, így hiteles bizonylatnak nem tekinthetők.
- [13] A Kúria 5/2016. (IX.23.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. pontjára utalással kifejtette, hogy az alperes objektív körülményekkel igazolta, hogy a felperes nem tett meg minden tőle elvárható intézkedést annak érdekében, hogy a számlakibocsátók adókijátszásához ne járuljon hozzá. A felperes egyik számlakibocsátó törvényes képviselőjét sem

ismerte, a Kft1 alvállalkozóit megnevezni nem tudta. A felperes által állított, társaságokról való internetes tudakozódással kapcsolatban kifejtette, hogy a Kft1 nyilvános létszámadatai alapján a teljesítőképeség és az eljáró személy képviseleti jogosultságának hiánya megállapítható lett volna, amely következtében a felperes tájékozódhatott volna az alvállalkozók személyéről. A felperes az újonnan alakult Kft2-vel úgy szerződött, hogy törvényes képviselőjét nem ismerte, a nevében eljáró személy képviseleti jogosultságát nem igazoltatta. Az alperes jogszerűen értékelte a felperes terhére a partnerekről szóló információk beszerzésének elmulasztását, passzív magatartásával az adókiátszáshoz járult hozzá.

- [14] Az elsőfokú bíróság részletesen indokolta, hogy a felperes által megjelölt bizonyítékok (minőségtanúsítványok, cégvezető és a Kft2 ügyvezetőjének tanúvallomása) és bizonyítási indítványok milyen okból nem alkalmasak a kereset alátámasztására.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [16] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdését, az Art 2 §-át, 5. §-át, ellentétes a díj ellenében végzett közúti árutovábbítási, a saját számlás áruszállítási, valamint az autóbusszal díj ellenében végzett személyszállítási és a saját számlás személyszállítási tevékenységről, továbbá az ezekkel összefüggő jogszabályok módosításáról szóló 261/2011. (XII.7.) Korm. rendelettel, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 200. § (1) bekezdésében rögzített szerződéses szabadság elvével, a Kúria hatályon kívül helyező végzésében, az Európai Unió Bírósága (EUB) ítéleteiben és a KMK véleményben foglaltakkal, az elsőfokú bíróság a bizonyítási eljárást hiányosan folytatta le, a bizonyítékokat nem teljes körűen értékelte és téves tényállást állapított meg.
- [17] Kifejtette, hogy a gazdasági életben a partner nevében eljáró személy személyazonosságának igazoltatása életszerűtlen, a kapcsolatot ellehetetlenítő kérés lenne, és tömegesen köttetnek olyan ügyletek, amelyeket a cégvezetők, ügyvezetők nem hagynak jóvá, vagy arról nem is tudnak. Amennyiben a szakmai partnerek által ajánlott cég nem áll felszámolás vagy csődeljárás hatálya alatt, megfelelő árbevételel rendelkezik, alkalmas gazdasági partner lehet, függetlenül a cégjegyzékbe való bejegyzés időpontjától, a képviseletre jogosult

személytől és az alkalmazotti létszámától. Jogszabály nem tiltja alvállalkozók igénybevételét. A Kft1-t a korábban ugyanezt a munkát végző társaság nevében eljáró személy ajánlotta, az új cég a szakmai kamara tagja volt, folyamatosan teljesített - a biztonsági örök tanúvallomása ezt megerősítette -, számláin a közvetített szolgáltatás tényét, vagyis alvállalkozók igénybevételét feltüntette, tehát szerződésszerűen teljesített. Ezt nem befolyásolja, hogy a felperesi cégvezető nem tudta az alvállalkozókat megnevezni, mert ellenőrzésük nem volt jogszabályi kötelezettsége. További informálódás esetén sem szerezhették volna tudomást a Kft1 és az alvállalkozók esetleges csalárd magatartásáról.

- [18]Érelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a Kft2 törvényes képviselőjének vallomását tévesen értékelte. Az ügyvezető egyetlen gazdasági partnerrel kötött jogügyletről való nyilatkozattételre sem volt képes, feladata a számlák aláírása és a pénzüsszegek bankból való felvétele volt. A tényleges cégvezetést Cs.L. látta el, adminisztrátorként Vári Nóra működött közre, meghallgatásuk nélkül a tényállás nem tisztázott. A Kft2 tárolásra alkalmas telephelyének hiánya, a szállítólevelek nem megfelelő kitöltése nem tartozik felelősségi körébe, nem alapozza meg adólevonási jogának megtagadását.
- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [21] A Pp. 271. § (2) bekezdése és 275. § (1) - (4) bekezdései értelmében a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e.
- [22] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság bizonyítási eljárás lefolytatásával, a bizonyítékok értékelésével kapcsolatos tevékenységét vitatta. 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.
- [23] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A bizonyítékok mérlegelése jogszabálysértést abban az esetben valósít meg, amennyiben kirívóan okszerűtlen, logikátlan következtetést tartalmaz. Ez akkor valósul meg, ha a közigazgatási eljárás során és a

- perben rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése hiányosan, vagy a bizonyítási kötelezettség téves értelmezésével történt.
- [24] Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítást kiegészítette, a bizonyítékokat teljes körűen értékelte, logikus indokolást adott arra nézve, hogy a két számlakibocsátó általi teljesítés milyen tények alapján nem állapítható meg. Érvelésével a Kúria teljes mértékben egyetért.
- [25] A Kúria rámutat, hogy a személy- és vagyonvédelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól szóló 2005. évi CXXXIII. törvény 14. § (1) bekezdése kimondja, hogy a vagyonvédelmi tevékenység szolgáltatására irányuló szerződést írásba kell foglalni, míg a (2) bekezdés értelmében a személy- és vagyonvédelmi tevékenységet folytató vállalkozás a szerződés teljesítése érdekében további vállalkozással kizárólag a megbízó előzetes hozzájárulásával köthet szerződést, az alvállalkozó a szerződés teljesítése érdekében további alvállalkozóval szerződhet. A Kúria kiemeli, hogy a felperes nem követelte meg a törvényi kötelezettség ellenére az írásbeli szerződés megkötését a Kft1-gyel, így nem járulhatott hozzá alvállalkozó igénybevételéhez, erről nem is kért tájékoztatást partnerétől. Emellett az ügyletek során nem állt kapcsolatban a számlakibocsátó törvényes képviselőjével, a tanúként meghallgatott, illetve nyilatkoztatott vagyonörök nem a számlakibocsátóval álltak munkaviszonyban. A számlakibocsátója személyi feltételek hiányában nem volt képes a megbízás teljesítésére, erről a felperesnek is tudomása volt, mert a számlákon a közvetített szolgáltatás kitétel erre egyértelműen utalt. Mindezek folytán alaptalanul hivatkozott arra, hogy megtett minden tőle észszerűen elvárható intézkedést, hogy adókijátszáshoz ne járuljon hozzá.
- [26] Téves a felperes hivatkozása a Kft2 nevében kiállított számlák kapcsán is. A számlakibocsátója egyszemélyes társaságként került bejegyzésre, nevében kizárólag az ügyvezető volt jogosult eljárni. Ennek folytán az, hogy ő egyáltalán nem vett részt ügyletek bonyolításában, és a Kft2-nek munkavállalói nem voltak, azt jelenti, hogy nem a társasága teljesítette a felperes részére. A társasággal jogviszonyban nem álló személyek tevékenysége nem tudható be a cég tevékenységének, tanúkénti meghallgatásukat ezért jogszerűen mellőzte az elsőfokú bíróság. A szállítólevelek hiányosságaiért a felperes nem felelős, de ez nem befolyásolja, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság a feltárt tények alapján jogszerűen állapította meg, hogy a Kft2 nevében kiállított számlák tartalmilag hiteltelenek. Amennyiben a felperes felveszi a kapcsolatot az egyszemélyes társaság törvényes képviselőjével, tudomást szerezhetett volna arról, hogy tevékenységet nem végez és következtethetett volna arra, hogy adókijátszásra irányuló ügyletekben vesz részt.

- [27] Az EUB irányadó döntései [Bonik C-285/11, Signum Alfa Sped C-446/15, Marks Pen EOOD C-18/13, C-277/14 Ppuh Stechemp, C-80/11 és 142/11 Mahagében/Dávid] és a KMK vélemény 2. pontja értelmében az adólevonási jog a számlakibocsátó és beszállítója működésében feltárt visszaélések miatt megtagadható, ha bizonyított a felperes mulasztása vagy aktív magatartása azokkal kapcsolatban. A felperes bizonyított mulasztásai miatt az elsőfokú bíróság ítélete megfelel ezen közösségi és nemzeti jogértelmezésnek.
- [28] A Kúria mindezek alapján megállapította, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben nem jogszabálysértő, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [29] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.
- [30] A Kúria feljegyezett felülvizsgálati illeték viseléséről az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (1) bekezdése alapján rendelkezett.
- [31] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. október 10.

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