

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
8.K.34.076/2015/15.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a DR. BUZA Ügyvédi Iroda (**felperesi képviselő címe.**; eljáró ügyvéd: dr. Buza Ottó) által képviselt **felperes neve (felperes címe)** felperesnek a dr. Nagy Gabriella jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-130.) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat (**Határozat1**) bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a bíróság meghozta a következő

í t é l e t e t :

A bíróság az alperes **Határozat1** számú határozatát az elsőfokú hatóság **Határozat2** számú határozatára is kiterjedően a fizetendő adóra vonatkozó részében az alkalmazott jogkövetkezményekre is kiterjedően akként változtatja meg, hogy törli a 64.000,- (hatvannégyszer) forint általános forgalmi adó megfizetésére vonatkozó rendelkezését és e körben tett megállapításokat, az összesen 547.000,- (ötszáznegyvenhétezer) forint adóbírságból 22.500,- (huszonkettőezer-ötszáz) forint törlésével az adóbírság összegét 524.500,- (ötszázhuszonnégyezer) forintban állapítja meg, továbbá törli a felszámított 16.000,- (tizenhatezer) forint késedelmi pótlékot. Ezt meghaladóan a bíróság a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a bíróság a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 71.800,- (hetvenegyezer-nyolcszáz) forint perköltséget, illetve az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 3.200,- (háromezer-kettőszáz) forint perköltséget.

Kötelezi a bíróság a felperest, hogy fizessen meg az államnak - illetékügyben eljáró hatóság külön felhívására - 86.200,- (nyolcvanhatezer-kettőszáz) forint kereseti illetékrészt.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti illetékből 3.800,- (háromezer nyolcszáz) forint kereseti illetékrészt az állam viseli.

Az ítélet ellen fellebbezésnek nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2016. február 16. napján megbízási keretszerződést kötött az **Számlabefogadó**-vel (a továbbiakban: számlabefogadó), amelynek értelmében a számlabefogadótól érkező konkrét megbízásokat ellátására szerződött az e megbízásokban meghatározott tevékenységek elvégzésére. A felperes általi teljesítés feltételeire, határidőkre a projekt működése során kötött megállapodások és egyes projektdokumentumokban meghatározott határidőket kötötték ki irányadónak. A szerződés 3. pontja értelmében tárgyidőszaki teljesítésekre, azokon belüli, teljesítések ellenőrzésére és elszámolásra vonatkozó általános szabályokban állapodtak meg. A szerződés annak 9. pontja értelmében aláírása napjától lépett hatályba és egy éves határozott időtartamra szólt. Az egyéb feltételek körében, annak a) pontjában az egyéb jognyilatkozatokat írásbeliséghez kötötték. A

felperes és a számlabefogadó e szerződés hatálya alatt 2009. február 16. napján kötöttek megbízási szerződést, amelynek tárgya a ... területhez kapcsolódó pályázati kérésok elemzése, ajánlatok összeírása, támogatása, a stratégiai anyagok kidolgozása, marketing tevékenységben, rendezvényeken való közreműködés, üzleti tervek kidolgozása, összeállítása, piacelemzés volt. A szerződés szerinti díj a felperest a számlabefogadó által jóváhagyott teljesítésigazolás alapján kiállított számla benyújtását követő 15. napon való esedékességgel határozták meg. A szerződésben teljesítési határidőként 2009. december 31. napját jelölték meg. A rendelkezésre álló teljesítésigazolás 2009. december 30. napján kelt, amely a 2016. február 16-i szerződésre utalt vissza, és abban a felperes felé a számlabefogadó 1.800.000,- Ft-ban elismerte a felperes általi teljesítést. A felperes által 2010. január 13. napján kiállított **számla1** sorszámú számla tő és további két példányán javított teljesítési határidőként a számla számlabefogadó általi visszaküldését követően rávezetett adatok szerint 2010. január 28. napja került feltüntetésre az eredeti 2009. december 30. helyett, és annak tárgymezejébe is feljegyezték a „12. hó” kifejezést.

A felperes 2008. március 2. napján kötött vállalkozási szerződést a **Számlakibocsátó**-val (a továbbiakban: számlakibocsátó), amelynek tárgya értelmében a számlakibocsátó üzletszerzői, marketing, üzleti tárgyalás lebonyolítói tevékenység elvégzésére vállalkozott a felperes és a felperes megrendelői javára, szolgáltatásaik értékesítése céljából, a szerződés mellékleteként csatolandóként meghivatkozott feladatlapok szerint. A felperes a megbízás ellátásáért a csatoltként hivatkozott teljesítés-igazolás alapján vállalta vállalkozói díj megfizetését, aminek feltételül szabta, hogy a számlakibocsátó részvételével sikeresen megvalósított és a felpereshez vagy ügyfeleihez befolyt üzletek értékének 2,75 %-ka, amennyiben ettől az eseti feladatlapokon el nem térnek. A szerződéshez kapcsolódóan egy teljesítési jegyzőkönyv és egy feladatlap állt rendelkezésre. A teljesítési jegyzőkönyvön teljesítés dátumaként 2009. július 15. napja került feltüntetésre, a teljesítés tárgyaként „**Cég1**” projektek üzletszerzési jutaléka került megjelölésre. A jegyzőkönyv szerint a számlakibocsátó a felperes elismerése folytán a ... alapú dev. alapján 35.000.000,- Ft, ... alapú dev. alapján 114.000.000,- Ft, a ... alapú support alapján 42.000.000,- Ft, valamint az ... alapú support után 19.000.000,- Ft , összesen 210.000.000,- Ft után volt jogosult számlát kibocsátani, a szerződéstől eltérően 2% jutalékmértékkel számolva, összesen 4.200.000,- Ft értékben. A 2008. március 7-i feladatlap a vállalkozási szerződésre utalással a számlakibocsátó feladataként a felperes ügyfelének minősített **Cég1**-nál különböző fejlesztési és support projektek üzletszerzésére kapott feladatot 2009. december 31-i teljesítési határidővel, a befolyt összeg utáni 2% mértékkel meghatározott vállalkozói díj ellenében. Számla kiállítására 2009. július 15. napján került sor, 2009. július 23-i, (számviteli) teljesítési dátum meghatározásával, üzletviteli tanácsadásról, ... mennyiségben 4.200.000,- Ft összegben.

Az alapeljárásban a felperes ügyvezetőjén túlmenően meghallgatták a számlabefogadó üzletági vezetőjét és számlakibocsátó érintett időszakos ügyvezetőjét.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél az alperes jogelődje által hozott **Határozat3** számú határozatával elrendelt és a **Megbízólevél11** számú megbízólevél alapján lefolytatott, a felperesnél 2009. december időszakra nézve általános forgalmi adó adónemben (a továbbiakban: áfa) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti új eljárásban a 2015. február 27. napján meghozott **Határozat2** számú határozatával a felperes terhére 1.500.000,- Ft adókülönbötet állapított melyből 1.436.000,- Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 64.000,- Ft-ot adóhiánynak minősített. A jogosulatlan igénylésként azonosított 1.436.000,- Ft kiutalását megtagadta, a 64.000,- Ft áfa megfizetésére kötelezte felperest, továbbá összesen 547.000,- Ft adóbírsággal sújtotta, és 16.000,- Ft késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a 2015. június 23. napján meghozott **Határozat1** számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát helybenhagyta. Döntését az Art. 138. § (1) bekezdésében foglaltakra alapította, figyelemmel az Art. 1. § (7) bekezdésében, 2. § (1) és (2) bekezdésében, 25. § (1) bekezdés a) pontjában, 26. § (1) bekezdésében, 165. § (1) és (3) bekezdésében, 178. § 3. pontjában, 170.§ (1) bekezdésében, 171. § (1)-(2) bekezdéseiben, az Áfa tv. 2. § a) pontjában, 55. § (1) bekezdésében, 56. §-ában, 58. §-ában, 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, az Számvtv. 15. § (3) bekezdésében, 165. § (2) bekezdésében, 166. § (1)-(2) bekezdésében foglaltakra. Határozatának indokolása szerint az elsőfokú hatóság határozatát széleskörű bizonyítási eljárás eredményére alapította, eljárása keretében vizsgálta a felperes bevallásait, az azokhoz kapcsolódó, felperes által rendelkezésre bocsátott, valamint az ellenőrzési eljárásban beszerzett iratokat, dokumentumokat, a befogadott számlákat és gazdasági eseményekben érintett felektől beszerzett nyilatkozatokat. A felszámított adóval kapcsolatban az alapeljárásban beszerzett felperesi és számlabefogadói nyilatkozatok alapján, valamint a megismételt eljárásban megvizsgált következő időszaki bevallás, az érintett **számla1** sorszámú számla tő és két másodpéldányának javításainak, a megbízási keretszerződésnek, a számlabefogadó által csatolt teljesítésigazolásnak, a felperes megismételt eljárásban tett nyilatkozatának értékelésével, és arra a tényre tekintettel, hogy a számlabefogadó a számlát a 2010. havi bevallásában szerepeltette a számlát, arra a megállapításra jutott, hogy az Áfa tv. 58. § (1) bekezdése szerinti határozott időre szóló elszámolásnak nem tekinthető a számla szerinti gazdasági esemény, a teljesítésigazolásban foglaltakra is tekintettel a számla áfa tartalmát ezért a 2009. decemberi kell szerepeltetni a fizetendő adó körében.

A beszerzés után levonható, előzetesen felszámított adó körében az alapeljárásban beszerzett releváns iratok (2008. március 2. napján kelt vállalkozási szerződés, 2008. március 7-i feladatlap, a számlabefogadó által kibocsátott teljesítés-igazolások és azokhoz kapcsolódóan a felperes által kibocsátott számlák, a számlakibocsátó által kibocsátott számla mögötti teljesítésre vonatkozó járulék-elszámolás alapját képező táblázatos kimutatás, a számlabefogadó üzletági igazgatójának és a számlakibocsátó érintett időszaki ügyvezetőjének nyilatkozata, a megismételt eljárásban felvett, felperesi ügyvezetőjétől származó nyilatkozatban és a számlabefogadó által a befolyt árbevétel megoszlására vonatkozó adatközlése eredményének összevetésével és értékelésével az elsőfokú hatóság által felhívott jogszabályi rendelkezések alapján a megtett megállapítást elfogadta, kifejtve, hogy a számlakibocsátó által kiállított számla szerinti áfa vonatkozásában a felperes levonási joga gyakorlását nem lehet elfogadni, a **számla2** sorszámú számla alapján a számla szerinti áfa levonásba helyezésére nincs mód, mert az hiteles dokumentummal nem igazolható. Megállapítása szerint a felperes tudnia kellett volna, hogy a számlán feltüntetett jutalék összeg alapja nem valós gazdasági esemény után, nem valós összeg alapján számított. Minderről a felperesnek tudomással kellett rendelkeznie képviselője révén, a számlán szereplő áfa tartalom könyvekben és nyilvántartásokban való szerepeltetésével a jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányuló magatartást valósított meg.

A fellebbezésben foglaltakra kifejtette, hogy az elsőfokú hatóság ellenőrzéséhez kötődő hatósági eljárás szakaszához nem fűződik szankció a határozat hozatalára nyitva álló határidő túllépéséhez, jogszabályi rendelkezés, sem általános, sem speciális az ilyen mulasztáshoz szankciót nem fűz, a felperes jogorvoslathoz való jogára az nem hat ki, és az Alkotmánybíróság is megerősítette 72/1995. (XII. 15.) számú határozatában, hogy a közigazgatási ügyintézési határidők nem jogvesztőek.

Az **számla1** sorszámú számla javításával összefüggésben nem a 2014. évi útmutatóban foglaltakat kérték számon, hanem a javítás általános szabályainak való meg nem felelést. Az Számvtv. 165. § (2) bekezdése alapján ez a könyveléshez szükséges bizonylatok alapján az előírásoknak megfelelően javított számla, ha és amennyiben azt hiba érintette. Mivel a számlát a számlabefogadó visszaküldte a felperesnek, így annak valamennyi példánya rendelkezésre állt, azokon ezért az általános szabályok szerint a rontott adatok áthúzása mellett a helyes adatokat kellett volna rögzíteni a javító alá, fölé vagy mellé helyezett aláírásával, vagy az egész számlapéldány áthúzásával és új számla kiállításával. Ezen számlához kapcsolódó megállapítás azonban nem a számla javításának nem

megfelelő voltához kapcsolódik, hanem ahhoz, hogy az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésében foglaltak nem alkalmazhatóak. A számlához kapcsolódó keretszerződés 3. pontja tárgyidőszaki teljesítésről szól, a felperesi fellebbezés is e szerződéses pontra hivatkozással tárgyidőszakban teljesített feladatra utalt, tárgyidőszakot azonban nem határoztak meg. A folyamatos szolgáltatás ellen szól, hogy a számla szerinti gazdasági esemény megnevezését is utólag kívánták módosítani 12. hó feltüntetésével, a felperes számára az indokolással biztosított részletenként a megbízás esetleges visszautasítása, és a számlabefogadó üzletág igazgatójának a számla eseti jelleggel való kiállítására vonatkozó nyilatkozata. Mindezek miatt az vizsgált időszaki bevallásban eredetileg helyesen szerepelt a számla, az önellenőrzés eredményként téves volt a felszámított adó 0,- Ft-ban való megállapítása a 450.000,- Ft helyett. A **számla2** sorszámú számla vonatkozásában tett megállapításokhoz az elsőfokú hatóság az alpereseljáráásban keletkezett valamennyi bizonyítékot alapul vette amellet, hogy az új eljárásra utasító döntésének megfelelően eljárás és nyilatkozatok felvételével, iratok beszerzésével tovább tisztázta a tényállást, nem mellőzte ezek között a számlabefogadó üzletág igazgatójának 2010. szeptember 16-i nyilatkozatában foglaltakat, de abból, hogy a számlakibocsátóval nem volt közvetlen kapcsolata, róla adatokat nem is tudott szolgáltatni. A számlakibocsátó iratanyagát nem sikerült beszerezni, ezért a felperes ügyvezetőjének azon állítására, hogy a számlabefogadóhoz a felperesi közreműködés folytán az árbevétele igazolt befolyásából arra lehet következtetni, hogy a számlakibocsátó teljesített, csak annak érintett időszaki ügyvezetőjének nyilatkozata áll rendelkezésre, amelyet azonban nem elfogadható arra tekintettel, hogy az ügyvezető arra sem adott egyértelmű nyilatkozatot, hogy ki működött közre a teljesítésben. A számlabefogadó felé történt, elismert tevékenységből származó teljesítésekből a betűket tartalmazó projektkódok kiemelését bizonyíték hiányára tekintettel vitató felperesi álláspontra kifejtette, hogy okirati vagy más harmadik személy által ellenőrizhető módon annak igazolása elmaradt, hogy a számlakibocsátó pontosan mely felperesi tevékenységgel érintett projekteken vett részt, a rendelkezésre álló 2008. március 7-i feladatlap a **Cég1**-nél különböző fejlesztési és support projektek üzletszerzése került megjelölésre, míg a teljesítési jegyzőkönyv tárgyaként a **Cég1** projektek üzletszerzési jutalék megnevezést használja. Ezen iratok a felperestől származtak és erre tekintettel kérdezett rá az ellenőrzés arra, hogy a számlabefogadóhoz a **Cég1**-től mekkora összeg folyt be. A számlabefogadó jogutódja válaszában megerősítette, hogy a felperesi **számla3** - **számla4** sorszámú számlákhoz kapcsolódó teljesítés-igazolások feltüntetett betűt tartalmazó projektkódok a **Cég2**-nek végzett tevékenységet takarták, hozzá a Zrt-nek végzett projektek ellentételezéseként összesen 98.008.740,- Ft folyt be, ellenben 2008. március 2 - 2009. július 15. között a felperestől függetlenül a Zrt-től valamennyi projekt árbevételére tekintettel sem kapott 210.000.000,- Ft-ot. Ezáltal nyert bizonyítást az új eljárásban, hogy a számlakibocsátó **számla2** sorszámú számlája jutalékösszegének alapját képező 210.000.000,- Ft sem a felpereshez, sem a számlabefogadóhoz nem folyt be. Nem csak fel nem oldott ellentmondás áll fenn a számlán szereplő teljesítési dátum és a teljesítés-igazolás szerinti teljesítési dátum között, de az is megállapítható, hogy a számlán feltüntetett teljesítési időpont a tényleges szolgáltatás teljesítéssel kapcsolatban nincs, mert a felperes a számlabefogadó felé történt teljesítéseivel a 2008. október 16 - 2009. január 16. közötti időpontokra eső teljesítési időpontú **számla3** - **számla4** sorszámú számlákkal számolt el akként, hogy az árbevétel a számlabefogadóhoz már befolyt, ennek ellenére a felperes a számlakibocsátó alvállalkozójával a szolgáltatásról jóval később, csak 2009. július 23-i teljesítési időpontú számlával történt elszámolás. Megállapíthatónak találta, hogy a felperes ügyvezetője tudomással rendelkezett arról, hogy a számlakibocsátó által a számlán a szerződésből nem következő és bizonyítottan helytelen **Cég1** projekthez történő projektkód-kapcsolások figyelmen kívül hagyásával is helytelen, magasabb adóalap alapján került kiállításra felperes felé és olyan alvállalkozói szolgáltatásnyújtásokat jelenít meg, amelyek alapja már korábbi időszakokban végbement, s erről felperesnek is tudomással kellett bírnia, mert a teljesítés-igazolást maga a felperes fogalmazta meg, annak kelte és a számlán feltüntetett teljesítésigazolás sem feleltethető meg egymásnak, azon

feltüntetett tárgy, a számlán feltüntetett megnevezés és az utólagosan megjelölt projektek nincsenek összhangban. Semmilyen kívülálló, így számára sem világos, hogy milyen gazdasági események állnak a számlán feltüntetett „...” megnevezés alatt, nem igazolt a pontos teljesítési idő, az hogy a számlán szereplő összeg alapját képező projektek árbevétele milyen módon került megállapításra, mint a számlán szereplő összeg alapja. A számlakibocsátó érintett időszakos ügyvezetője sem tudta megmondani a teljesítési jegyzőkönyv tárgyával összefüggésben, hogy időben konkrétan mikor kezdődtek és fejeződtek be a munkák, s az a nyilatkozata, hogy akár a megjelölt teljesítési időpont utánra is eshetett a tényleges teljesítés, ellentétben áll azzal, hogy a felperes jóval korábbi, a 2008. október 16 - 2009. január 16. közötti időpontokra eső teljesítési időpontú **számla3 - számla4** sorszámú számlák szerinti teljesítéshez kapcsolta a teljesítést. A felperes ügyvezetőjének magyarázata a 210.000.000,- Ft árbevétel számítására vonatkozóan, melynek elemei vonatkozásában kerekítést is alkalmazott több esetben, nem elfogadható, az üzletszerzési jutalék alapjának való volta megkérdőjeleződött, a kimutatás alapján az áfa összeg helyessége nem nyert igazolást, a felperes az összeg meghatározására ráhatással bírt, ezért helytálló, hogy tudta, hogy bizonylatokkal alá nem támasztott összegről került kiállításra a számla, a számlán szereplő magasabb áfa tartalom feltüntetésével jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányuló magatartást valósított meg. Nem bizonyítja a számlakibocsátó általi teljesítést, hogy a számlabefogadóhoz a jutalékszámításhoz szükséges üzletszerzési tevékenység után árbevétel folyt be, számlakibocsátó oldalán a teljesítést iratok, bizonylatok nem támasztják alá, az érintett időszakos ügyvezetőnek az üzleti kapcsolatra vonatkozó elismerő nyilatkozata releváns, az ellentmondásokat (feltüntetett teljesítési időpontok eltérése, konkrét adatok az üzleti kapcsolatról) igazolni nem tudta, számla tartalmi hitelessége megdőlt. A felperes által hivatkozott EUB gyakorlatban kimunkált követelményekkel ellentétes megállapítást az elsőfokú hatóság nem tett. A felperesi tudattartalmat is vizsgálták, amikor megállapították, hogy a felperesnek tudnia kellett arról, hogy a számlán szereplő összeg helytelen, azt semmi nem támasztja alá, mivel maga állította ki a teljesítés igazolást, tudott a teljesítési időpontok körül anomáliáról, ismeretében volt annak, hogy a számla tárgya nem fedti le az elvégzettként hivatkozott munkát, a teljesítési jegyzőkönyvön maga határozta meg a teljesítést tárgyat **Cég1** projektként, ami a feladatlapon feltüntetett számlakibocsátói feladathoz hasonlóan került meghatározásra. Mindezek miatt a **számla2** sorszámú számla a felperes adólevonási jogának megalapozására, annak érvényesítésére nem fogadható el.

Az adóbírság összege megállapításához a fizetendő és levonható adó körében tett megállapításokra vezető felperesi magatartás eltérően értékelendőek, a 450.000,- Ft adókülönbözet, mint bírság alap után ezért az 5 %-os mértékű bírság alkalmazása megfelelő, a költségvetés csak rövid időre károsodott, ellenben a levonható adó körében tett megállapítás eredményeként meghatározott adókülönbözet után az 50%-os bírságmérték alkalmazása megfelelő volt, a felperes, mint hosszabb ideje működő vállalkozás, tisztában kellett, hogy legyen a szabálytalansággal. A késedelmi pótlék felszámítása körében a felperes javára szóló, méltánylást érdemlő körülményt nem azonosított.

A felperes keresettel élt az alperes határozatával szemben. A keresetében elsődlegesen az alperes határozatának az elsőfokú hatóság határozatára is kiterjedő megváltoztatását kérte a keresetében foglaltak elfogadásával akként, hogy a bíróság állapítsa meg, hogy a vizsgált időszak vonatkozásában adókülönbözet sem a fizetendő, sem a levonható adó vonatkozásában nem lett volna megállapítható, ennél fogva az alkalmazott jogkövetkezmények is mellőzendők és törlésüket rendelje el, másodlagosan az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Az alperes határozata jogszabálysértő egyrészt azért, mert az annak meghozatalára vezető eljárás az Art. 1. § (7) bekezdésébe, 95. § (1) bekezdésébe, 97. § (4) és (6) bekezdésébe, Art. 128. § (1) bekezdésébe, határozatának indokolása a a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjának ee) alpontjába ütközően, míg döntése a tényállás-megállapításra vonatkozó lényeges eljárásjogi jogszabálysértések, valamint az

Áfa tv. 58. § (1) bekezdésébe ütközése folytán jogszabálysértő, s nem felel meg a saját, az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasító döntésében foglaltaknak sem.

Az alperes határozatában a fizetendő adó vonatkozásában jogszerűtlen, az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésébe ütköző megállapítást tett. Az e körben hivatkozott fellebbezésében kifejtette, hogy az érintett gazdasági esemény a törvénynek elszámolási időszakos teljesítés szabálya hatálya alá esett, a számlabefogadóval 2009. február 16. napján kötött megbízási szerződés alapján folyamatosan rendelkezésre állt és a számlabefogadó külön felhívására végzett szolgáltatásokat, rendszeresen. Az iratellenes adóhatósági megállapítás szemben áll a szerződés 3. pontja második bekezdésében rögzítettekkel, ami tárgyidőszaki teljesítésről, az ezen időszakban való teljesítés ellenőrzéséről és azt követő elfogadásról szól, valamint a szerződés időszakonkénti elszámolásról szól, s ennek megfelelően is jártak el, időszakonként számoltak el egymással. Erre határozott időre kötött szerződésben is megállapodhattak, ezt az adóhatóság nem vitathatja el, mert erre a szerződés, mint okirati bizonyíték áll rendelkezésre. A szerződés szerinti tárgyidőszaki megfelel a törvényi előírásnak, a számlát az Áfa tv. 58. § (1) bekezdése rendelkezéseinek megfelelően kiállíthatta. A folyamatos szolgáltatás fogalma az Áfa tv-ben nem definiált, azt ennél fogva sem lehet leszűkítően értelmezni, akár csak és kizárólag havonkénti elszámolásra megfeleltetni. Az adóhatósági gyakorlat is megerősítette, hogy elszámolási időszakos a teljesítés, ha a felek között folyamatos jogviszony van, s megállapodásuk szerint megállapodott időszakokra vonatkozóan összevontan számolnak el, illetve a díjfizetés rendszeresen ismétlődő jellegű. A periódusonkénti elszámolás is ide tartozik, melynek végén történik egyeztetés és összevetés. Az adófizetési kötelezettség az elszámolás vagy adott átalánydíj fizetése napján keletkezik. a szolgáltatásnyújtás időpontja a felek szerződéses megállapodásának tárgya, ellenben az adófizetési kötelezettség keletkezése időpontját a törvény határozza meg az ellenérték fizetés időpontja, mint teljesítési időpont meghatározásával. Más az adófizetési kötelezettséget keletkeztető teljesítési időpont, és más a szerződéses szolgáltatás teljesítésére vonatkozó időpont. Az adóhatóság e körben tett megállapítása, annak indokainak közlése nélkül maradt, nem megismerhető, hogy a „rögzítettek alapján” hogyan jutott a megállapításra. E fenntartott hivatkozás mellett utalt az Adó-lap 2015/11. számában e kérdéskörben kifejtettekre, mely szerint időszakos elszámolás lényege, hogy a felek előre nem látják a jövőbeli termékértékesítések vagy szolgáltatások számát ezért állapodnak meg összevontan, időszakonkénti elszámolásban. Az ellenérték megfizetésének esedékessége szabad megállapodás tárgya, akár a megállapodott időszak előtti, alatti vagy utáni időpont is lehet. A fizetési esedékesség nem feltétlenül esik egybe a tényleges kifizetés időpontjával, független attól, hogy a beszerző ténylegesen mikor teljesítette azt, mert az adófizetési kötelezettséget a megállapított fizetési határidő keletkezteti. E rendszerben nincsen előlegfizetés, minden fizetés az Áfa tv. 58. § (1) bekezdés hatálya alá eső fizetési határidő. Az alperes határozata iratellenes, a számlabefogadóval kötött szerződésben foglaltakat figyelmen kívül hagyta. Elmaradt továbbá annak megfelelő értékelése, hogy a számlabefogadóval megállapodása alapján a **számla3** - **számla4** sorszámú számlák kibocsátása is az Áfa tv. 58. § (1) bekezdés szerint történt meg, ugyanígy állapodtak meg a **számla1** sorszámú számlához kapcsolódóan is, erre utal az is, hogy a számlabefogadó kérte a számla javítását. Összhangban jártak el a számlabefogadóval, a javítást követően ugyanazon időszaki bevallásukban szerepeltették a számlát, annak alapján elszámoltak, az adó megállapítása, megfizetése és bevallása megtörtént. A száma javítására vonatkozó alperesi megállapítások tévesek, jogalkalmazóként csak jogszabályi előírások betartását kérheti számon, jogszabályi előírás a számla javítására nézve nem volt, az Áfa tv-ben sem, a hivatkozott 2014-es módszertani útmutató nem kérhető számon egy 2010-es esemény vonatkozásában, a 2010-ben megismerhető módszertani útmutató pedig az alperes által hivatkozott eljárást nem rögzítette.

A levonható adó körében tett megállapítások vonatkozásában hangsúlyozta, hogy az alperes határozata nem tette a tényállás részévé a számlakibocsátó érintett időszakos ügyvezetőjének 2010. augusztus 12-i nyilatkozatát, valamint a számlabefogadó üzletág igazgatójának 2010. szeptember

16-i nyilatkozatát annak ellenére, hogy az alapeljárásban elkészített jegyzőkönyvben még rögzítve volt. A tanúvallomások kirekesztését az alperes határozata indokolásában nem indokolta, ami jogellenes. Ez azt az iratellenességet is eredményezte a határozat indokolása 16. oldalán kifejtettek vonatkozásában, hogy a revízió által feltártakat bizonyítékokkal ne cáfolta volna, a tanúk nyilatkozatában foglaltakat ugyanis fellebbezésében bizonyítékként hivatkozta. A számlakibocsátó érintett időszaki ügyvezetőjének nyilatkozatát idézve kifejtette, hogy az kétséget kizáróan igazolja, hogy a számlakibocsátó a megbízottjaként eljárta a távközlési területet érintő projektekben való közreműködés révén, amelynek eredményeként a számlabefogadónál 210.000.000,- Ft bevétel folyt be. Idézve továbbá a számlabefogadó érintett időszaki üzletág igazgatójának 2010. szeptember 16-i nyilatkozatát, és hangsúlyozta, hogy még a z alpereseljárásban hozott elsőfokú határozat (8. oldala) tényként állapította meg, hogy a számlabefogadó **számla3 - számla4** sorszámú számlák ki lettek egyenlítve 2009. január 23. napjáig, és a számlabefogadó megkapta a szerződéses partnereitől a teljesítés-igazolások árbevétel sorában szereplő összeget. Ennek alapján teljesítése nem vitatható, azt lehet megállapítani, hogy annak eredményeként a számlakibocsátóhoz befolyt a hivatkozott 210.000.000,- Ft árbevétel, amit a rendelkezésre álló, a számlakibocsátó képviselőjében eljárta, a teljesítés-igazolások ellenjegyzők aláírásával ellátott igazolások és bankszámlakivonatok, mint okirati bizonyítékok támasztják alá, valamint a tanúvallomás. Ez az alapeljárásban hozott elsőfokú határozat tényállásának része volt, de a vitatott alperesi és elsőfokú határozatban nem szerepelt, indokolás nélkül. A számlakibocsátóval kötött szerződés 4.1. pontja szerinti vállalkozási díj a befolyt üzletek értékének 2,5%-a, feladatlap eltérő rendelkezése hiányában. A megismételt eljárásban ügyvezetője rendelkezésre bocsátott az elszámolás alapját képező táblázatot, amelyben a projektkódokra történt utalással pontosan bemutatták, hogy a jutalékszámítás alapját képező ügyletek melyek voltak a számlakibocsátóval történt elszámoláskor. Indokolásbeli hiányosság, hogy a tényállás részét nem képező mely ok vezette arra az alperest, aminek eredményeként csak a betűt tartalmazó kódszámú projektek vonatkozásában kért információt a megvalósulásra és árbevétel befolyására. Szemben ezzel azt kellett volna vizsgálni az átadott kimutatás alapján, hogy a színessel kiemelt projektkódszámú projektek teljesítve lettek-e az számlabefogadó felé, és azzal összefüggésben a hivatkozott árbevétel is befolyt-e, mert azokban működött közre a számlakibocsátó. Mivel a számlabefogadó a valamennyi megjelölt projektkódú projektben való teljesítését elismerte, ennél fogva a közreműködő számlakibocsátó általi teljesítés, a számla szerinti gazdasági esemény megvalósulása is önmagában ezáltal igazolt. Annak okszerű indokát nem látja, hogy a számlabefogadó általi elismerés ellenére az adóhatóság mi okból kérdőjelezte meg a gazdasági eseményt. Az alperes és az elsőfokú hatóság eljárására felperestől származó nyilatkozat nem adott okot, nem volt tőle származó állítás arra nézve, hogy a számlakibocsátó közreműködésével teljesített projektek kizárólag a **Cég** részére lettek volna teljesítve. Ezzel szemben ügyvezetője 2014. január 8-i nyilatkozatában kifejezett arra utalt, hogy a táblázat szerinti, kiszínezett sorok olyan projektkódokat is tartalmaznak, amelyek nem csak a **Cég1** felé teljesített projektek voltak a számlabefogadó által, ezeket tartalmazták részben a **számla3 - számla4** sorszámú számlákhoz tartozó teljesítés-igazolások, amelyek azonban több projektet is igazoltak, nem csak amelyben a számlakibocsátó közreműködött. Megjegyezte, hogy a **Cég1**ektek megnevezés csak azt takarja, hogy az abban foglaltak ... alapú develop, ... alapú develop, ... alapú support és ... alapú support teljesítések a „**Cég1**”-ként tipizált teljesítésekhez tartoznak, tartalmak pedig avá alapú develop, ... alapú develop, ... alapú support és ... alapú support teljesítések. Ezen nyilatkozat ellenére azonban az adóhatóság csak a **Cég** részére teljesített projektekben való közreműködésből indult ki. Ezen eljárása helyességét semmilyen okirat, vagy egyéb bizonyíték nem indokolta. A határozat nem adja indokát, hogy az adóhatóság miért csak a ... betűket tartalmazó projektkódok képezik az általa vitatott jutalékszámítás alapját, s ennél fogva miért csak azt vette figyelembe leszűkítve, hogy a számlabefogadóhoz mekkora összeg folyt be a **Cég2**-től. Mindezek miatt a megállapítása megalapozatlan, nem juthatott volna arra a megállapításra, hogy bizonyítást nyert volna, hogy sem

hozzá, sem a számlabefogadóhoz a **számla2** sorszámú számla jutalékösszegének alapját képező 210.000.000,- Ft nem folyt be, s ez ellentétes a számlabefogadó érintett időszaki üzletági vezetőjének nyilatkozatával. Elmaradt annak vizsgálata a téves álláspont alapján, hogy a számlabefogadóhoz az ügyvezetője által megjelölt további projektekhez kapcsolódóan végzett teljesítés eredményeként összesen befolyt-e a hivatkozott összeg. Ha ez megtörtént volna, úgy az alperes is arra kellett volna, hogy jusson, hogy a számlakibocsátó általi teljesítés nem vitatható. Összességében a tényállás-megállapításra annak teljes felderítés nélkül, illetve korábban már feltártak (a számlabefogadó üzletági vezetőjének nyilatkozatával megerősített árbevétel), mint eseménytörténeti előzmény mellőzése folytán született tényállás és abból okszerűtlen következtetésre jutott az alperes. Hangsúlyozta, hogy alperes határozati megállapítása nincsen összhangban az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-80/11 és C-142/11 számú, Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítéletben meghatározott követelményekkel. a felperes vitatta, hogy ügyvezetője elismerte volna, hogy az általa közölt számítási módszer eredményeként helytelenül került volna a teljesítésigazoláson a jutalék összege feltüntetésre. Hangsúlyozta, hogy jogszabályi előírás nem korlátozta abban, hogy a jutalék számítása során kerekítéssel éljen, ezt egyébként részletezte is, s az nem több 15.000,- Ft-nál. A teljesítésigazolás és a számla szerinti teljesítési időpont közötti eltérésnek nincsen jelentősége, abból a teljesítés hiányára nem lehet következtetni. Hangsúlyozta a ügyvezetője, valamint a számlabefogadó és számlakibocsátó képviselőnek a számlakibocsátó tevékenységében való közreműködés tényét, ellenben a számlakibocsátónál utóbb bekövetkezett változások folytán elérhetetlensége és iratanyagának hiánya terhére nem értékelhető.

Az Art. 128. § (1) bekezdésének megsértése körében előadta, hogy a megismételt eljárás megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv kézbesítésétől számított 60 napon túl meghozott elsőfokú határozat jogellenes eljárást jelent, és hasonló jogkövetkezésménnyel kellene, hogy járjon, mint a fellebbezési határidő elmulasztása.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A fizetendő adó vonatkozásában kifejtette, hogy sem az Áfa tv. 58. § (1) bekezdéséből, sem hivatkozott szakcikk alapján nem lehet arra jutni, hogy az adóhatóság által vitatott számla szerinti gazdasági esemény az Áfa tv. 58. §-a alá tartozna. A megbízási szerződés tárgyidőszakot értelmező rendelkezéssel sem határozott meg, sem heti, sem havi, sem negyedéves időtartamokban, és annak ellentmond az számla tárgyának utólagos javítása, továbbá a számlabefogadó üzletági igazgatójának az eseti jelleggel való kiállításra vonatkozó nyilatkozata. A megállapítást a **számla3 - számla4** sorszámú számlákhoz tartozó korábbi megbízási szerződésre és magukra a számlákra nem lehetséges hivatkozni, azok adójogi minősítését egyébként, mivel eltérő időszakiak, nem lehetett elvégezni. Csak az Áfa tv. 58. § (1) bekezdése szerinti feltételeket kellett vizsgálni, így irreleváns, hogy végül a felperes és a számlabefogadó egyaránt ugyanazon időszaki bevallásában szerepeltette, ennek csak az adóbírság körében értékelésbe vonható körülményként volt jelentősége, ami meg is történt.

Az alapeljárásban keletkezett nyilatkozatok figyelembe vételének mellőzésére vonatkozó felperesi hivatkozás megalapozatlan, utalás történt mind az elsőfokú, mind saját határozatában arra, hogy a megállapítások megtételekor figyelemmel volt az alapeljárásban felvett nyilatkozatokra, a megismételt eljárásban felvett **jegyzőkönyv1** iktatószámú jegyzőkönyv 3. oldalán erre kifejezett utalás is történt, nincsen pedig olyan jogszabályi rendelkezés, amely az új eljárásra előírná a megelőző eljárásban részletesen ismertetett nyilatkozatok újbóli ismertetését. Az utalásra példaként hivatkozta az elsőfokú határozat 3. oldalát, 5 oldalán a számlabefogadó üzletági igazgatójának nyilatkozatára utalást, és saját határozata vonatkozásában annak 9. oldalát, ahol hivatkozott mind a a számlabefogadó üzletági igazgatójának, mind a számlakibocsátó érintett időszaki ügyvezetőjének nyilatkozatára, valamint 12-14. oldalakon a bizonyítékok értékelésére vonatkozó részre. A

nyilatkozatok eltérő értékelése okszerűtlenné nem teszi a határozatot, a tényállás hiányos voltának megállapítására sem vezethet. A határozat 16. oldalán szereplő megállapítás iratszerű, a felperes az elsőfokú hatóság által megállapítottakat cáfolni nem tudta, a határozat ezt a 10-15. oldalakon megfelelően levezette. Az indokolás 9-10. és 12-15. oldalai kellő mélységgel ismerteti a feltárt tények, bizonyítékok körét, a megállapítás az alapeljárásban feltártak mellett a megismételt eljárásban folytatott bizonyítás eredményeként állt elő. A számlabefogadó üzleti igazgatójának nyilatkozata értékelést nyert, az abban foglaltak nem bizonyítják a számlakibocsátó általi teljesítést, annak bizonyítékeként a felperes csak a számlakibocsátó érintett ügyvezetőjének nyilatkozatát tudta hivatkozni, ellenben iratanyagot nem sikerült beszerezni. Csak a felperes által is hivatkozott feladatlap és teljesítési jegyzőkönyv állt rendelkezésre, amelyek egyformán **Cég1**ekre utalnak. A felperes ügyvezetője által is megerősítetten saját maga által készített iratokkal rendelkezett, azokban foglaltak alapján kérdezett rá az ellenőrzés arra, hogy a **Cég1**. részéről mekkora összeg folyt be a számlabefogadóhoz. Ellentétben a felperes ügyvezetőjének és jogi képviselőjének nyilatkozata között, mely szerint az alkalmazott kódok egyedi azonosítók, melyekből az ügyfelekre lehet következtetni, illetve azok csak a projektek tipizálására szolgálna. Álláspontja szerint a számlabefogadó jogutódja által szolgáltatott adatokkal nyert igazolást, hogy a jutalékösszeg alapját képező 210.000.000,- Ft nem folyt be a számlabefogadóhoz sem a **Cég2**-nek végzett tevékenységgel összefüggésben. Fenntartotta továbbá a számla teljesítési időpontja és a teljesítés-igazolás szerinti teljesítési időpont közötti ellentmondás és a teljesítési időpontnak a tényleges szolgáltatás teljesítéssel való kapcsolata hiányára vonatkozó megállapítását. A szerződésből nem következő és az ellenőrzés szerint bizonyítottan helytelen, magasabb adóalap alapján került kiállításra a felperes felé kibocsátott számla, amely olyan szolgáltatásnyújtásokat jelenít meg, amelyek már a korábbi időszakban végbementek, és a felperesnek tudomással kellett bírnia arról is, hogy számla kelte és számlán feltüntetett teljesítés-igazolás sem feleltethető meg egymásnak. A számlakibocsátó ügyvezetőjének teljesítési időpontok esetleges későbbi időpontjára vonatkozó nyilatkozata ellentmond annak, hogy a felperes hivatkozása szerint a teljesítések jóval előbb, 2008. október 16 - 2009. január 16. közötti időpontra estek. A teljesítés a számlakibocsátó irataival, bizonylataival alátámasztva nincsenek. A felperes által irányadónak tekintett eseti döntésekkel ellentétes megállapítást nem tett. A felperesi tudattartalom is vizsgálatot nyert, e körben felperes terhére értékelve, hogy maga által kiállított teljesítés-igazolás, feladatlap alapján a számla szerinti teljesítési időpontra nézve tudta, hogy helytelen, hasonlóan azt is, hogy a számla alá nem támasztott összegről szól, elnevezése a munka elvégzésére nem utal. A tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, nem sérültek az Art. felhívott rendelkezései.

A határozat meghozatalára biztosított határidő túllépéséhez nem fűződik a felperes által megjelölt jogkövetkezmény, a határidő nem jogvesztő, nincsen más általános (Ket.) vagy speciális (Art.) eljárási szabály, amely jogkövetkezményről rendelkezne. A határidő túllépés vonatkozásában felhívott 72/1995. (XII. 15.) AB határozatban foglaltak irányadóak.

A számla javítására vonatkozó követelmény vonatkozásában a Számv. tv. 165. § (2) bekezdésére utalt, emellett az Számv.tv. alapelvei adnak megfelelő iránymutatást, de az addig megjelent számviteli kérdésekben adott válaszok (34/2003. és 676/2010/Szt.165.§ /ISZ) is irányadóak. Az Áfa tv. 169. §-ában foglaltak a javított számlával szemben is azt a követelményt támasztják, hogy a számla kiállításának időpontja, tárgya stb. is megállapítható maradjon annak ellenére, hogy javítása esetén a javítás időpontja felel meg a számla kiállításának időpontjaként.

A felperes keresete az alábbiakban kifejtettek szerint kisebb részben alapos.

A bíróság a keresettel támadott alperesi határozatot az Art. 143. § (1) bekezdése, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 324. § (2) bekezdés a) pontja és 339/A. §-a értelmében a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján, a

kereset és az ellenkérelem keretei között vizsgálta felül, a tényállást a peres felek nyilatkozatai, az általuk csatolt okirati bizonyítékok, továbbá a közigazgatási és peres iratok tartalma alapján állapította meg.

A Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Közigazgatási Kollégiumának 1/2011. (V. 9.) KK véleménye szerint a fél a közigazgatási szerv határozatának felülvizsgálatát jogszabálysértésre hivatkozva kérheti; keresetében anyagi és eljárási jogszabálysértésre hivatkozhat, és arra is, hogy a határozat meghozatalakor az alkalmazott jogszabályt tévesen értelmezték. Ezekben a perekben a bíróság elsősorban azt vizsgálja, hogy a határozat megfelel-e az anyagi jogszabályoknak. Önmagában eljárási jogszabálysértés miatt azonban csak akkor van helye a határozat hatályon kívül helyezésének, ha az eljárási jogszabálysértés a döntés érdemére is kihatott.

A felperes keresete alapján a bíróságnak abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy az alperes határozata valóban jogszabálysértő-e egyrészt azért, mert az annak meghozatalára vezető eljárás az Art. 1. § (7) bekezdésébe, 95. § (1) bekezdésébe, 97. § (4) és (6) bekezdésébe ütközően az ügy érdemére is kihatóan jogszabálysértő volt, a határozat meghozatalára Art. 128. § (1) bekezdésben rögzített határidő elmulasztása okán nem kerülhetett volna sor, az alperes határozatának indokolása a Ket. 72. § (1) bekezdés *e)* pontjának *ee)* alpontjába ütközően, míg döntése a tényállás-megállapításra vonatkozó lényeges eljárásjogi jogszabálysértések, valamint az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésébe ütközése folytán valóban jogszabálysértő-e.

A felperesi keresetben foglaltak alapján mindenek előtt azt az eljárási kérdést kellett vizsgálni, hogy az elsőfokú hatóság alperes által sem vitatott, az elsőfokú határozat meghozatalára a megismételt eljárásban is az Art. 128. § (1) bekezdésben biztosított határidő túllépését követően meghozott elsőfokú határozat, s ennél fogva az azt helybehagyó alperesi határozat ez okból akként minősül jogszabálysértőnek, hogy az a felperesi kereset teljesítését indokolná. Az a felperes által sem volt vitatott, hogy az ismételt ellenőrzés is olyan Art. 115. §-a szerinti ellenőrzési fajta, amelyre megfelelően alkalmazandó az Art. 128. § (1) bekezdése, amely a hatóság adómegállapítási kötelezettségét előíró jogszabályi rendelkezés. A jogszabályi rendelkezés szerinti kötelezettség teljesítése alól felmentő jogszabályi előírás az Art.-ban, de a Ket.-ben sem található. Nem vitatottan eljárási határidőt állapít meg az Art., de annak elmulasztásához jogkövetkezmény sem az általános (Ket.), sem az adóigazgatási, ezen belül hatósági eljárási szabályait tartalmazó speciális rendelkezéseket tartalmazó Art. sem fűz e 60 napos határidőhöz jogkövetkezményt. A határidő ügyintézési típusú határidő, amelynek vonatkozásában az alperes helytállóan hivatkozott a 72/1995. (XII. 15.) AB határozatban foglaltakra. Az Alkotmánybíróság határozatában kifejtettek a bíróság álláspontja szerint annak ellenére alkalmazható, hogy Magyarország Alaptörvényének negyedik módosítása (2013. március 25.) 19. cikk (2) bekezdése 2013. április 1-jei hatállyal megváltoztatta az Alaptörvény Záró és vegyes rendelkezések 5. pontját a következő szöveggel: „Az Alaptörvény hatálybalépése előtt meghozott alkotmánybírósági határozatok hatályukat veszítik. E rendelkezés nem érinti az ezen határozatok által kifejtett joghatásokat.” Ez a megfogalmazás - szemben a betervezett törvényjavaslattal - lehetővé teszi a joghatások tekintetében a korábbi alkotmánybírósági döntésekre való hivatkozást. Ugyanakkor a korábbi Alkotmányon alapuló határozatokban kifejtett elvi jellegű megállapítások felhasználása megkívánja az előző Alkotmány és az Alaptörvény megfelelő szabályainak tartalmi összevetését, a felhasználás indokoltságát. Az Alkotmánybíróság a II/3484-11/2012. ügyiratszámú döntésében kifejtette, hogy „[a] hazai és európai alkotmányjogi fejlődés eddig megtett útja, az alkotmányjog szabályszerűségei szükségképpen hatással vannak az Alaptörvény értelmezésére is. Az Alkotmánybíróság az újabb ügyekben vizsgálendő alkotmányjogi kérdések kapcsán felhasználhatja a korábbi határozataiban

kidolgozott érveket, jogelveket és alkotmányossági összefüggéseket, ha az Alaptörvény adott szakaszának az Alkotmánnyal fennálló tartalmi egyezése, az Alaptörvény egészét illető kontextuális egyezősége, az Alaptörvény értelmezési szabályainak figyelembevétele és a konkrét ügy alapján a megállapítások alkalmazhatóságának nincs akadálya, és szükségesnek mutatkozik azoknak a meghozandó döntése indokolásába történő beillesztése." Ennek megfelelően az Alaptörvény negyedik módosítását követően sem lehet akadálya annak, hogy a jogi szabályozás alaptörvényellenessége vizsgálata során a bíróság figyelembe vegye az Alkotmánybíróság korábbi határozatait, egyezőség fennállása esetén. Az hivatkozott határozatban az Alkotmány megjelölt rendelkezéseinek Alaptörvény R. cikk (2) bekezdésének és XV. cikk (1)-(2) bekezdéseinek tartalmi egyezése megállapítható. A kifejtettek okán megállapítható, hogy az Art. 128. § (1) bekezdése alapján tételezett határozathozatal kötelezettségét lerontó, az ügyintézési határidő elmulasztásával összefüggésbe hozható jogkövetkezmény hiányában megalapozatlan az a felperesi hivatkozás, hogy az elsőfokú határozatot nem lehetett volna meghozni. Az alperes a felperesi kifogásra választ adott, határozata eljárásjogi szempontból e felperesi hivatkozás alapján nem jogszabálysértő.

Az ellenőrzés során feltártak alapján az adóhatóságot az Art. 128. § (1) bekezdése alapján határozathozatal kötelezettsége terhelte. A fizetendő adó vonatkozásában a megállapítását az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésében foglaltakra is figyelemmel tette meg, de az Áfa tv. általános szabályai alapján [Áfa tv. 2. § a) pontja, 55. § (1) bekezdése, 56. §-a]. A fizetendő adó körében megállapított és feltárt tények vonatkozásában a felperes arra nem hivatkozott, hogy valamely további releváns tény tisztázása elmaradt volna, iratellenes tényállás-megállapításra és az anyagi jogszabály téves értelmezésére és alkalmazására hivatkozott. Az érintett **számla** sorszámú számlához kapcsolódó járulékos kérdés volt annak javítása megfelelőségének kérdése. E körben mindenek előtt rögzítendő, hogy az alkalmazandó anyagi jog alperes általi eltérő megválasztására a javítás megfelelőségére vonatkozó álláspontjának nem volt kihatása a felperes által jogszabálysértőnek minősített alperesi eljárásra. A javítás követelményei vonatkozásában a felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy vonatkozó, kifejezett jogszabályi előírás nem volt, az alperes ellenben arra hivatkozott helyesen, hogy a Számv.tv. megjelölt rendelkezései és alapelvei, a számla adattartalmát rögzítő Áfa tv. és a rontott számla javítására vonatkozó általános gyakorlat a kérdéses időpontban már létezett és az az általa is megjelölt számviteli kérdésekre adott válaszokból is megismerhető volt. A nem csak adózási célokat (adólevonás jog gyakorlása) szolgáló, a Számv.tv. szerinti bizonylatok körébe tartozó számla kötelező adattartamának javítására vonatkozó technikai szabályoknak való megfelelés a számlát kibocsátó felperestől elvárható, annak nem megfelelő teljesítésének megállapítása azonban nem járt jogkövetkezménnyel, a fizetendő adó tekintetében tett megállapítás érdemére annak semmilyen kihatása nem volt, amit alperes is megfelelően hangsúlyozott.

Az Áfa tv. 58. § (1) bekezdése szerinti ún. elszámolási időszakos ügylet vonatkozásában megállapítható, hogy az Áfa tv. e rendelkezése az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése szerinti fő szabálytól, az adóköteles gazdasági esemény (termék értékesítése vagy szolgáltatás nyújtása) tényállásszerű megvalósulását jelentő teljesítési időpont megállapíthatóságához kötött jogkövetkezmény, az adófizetési kötelezettség keletkezése időpontjától eltérést biztosító szabály, amelynek lényege, hogy a gazdasági esemény érintettjei között olyan folyamatos jogviszony áll fenn, amelynek keretében folyamatos valamely szolgáltatás nyújtása (pl. bérleti jogviszony keretében a jogok gyakorlásának ellenérték fejében átengedés) vagy termék értékesítése. Ilyenek tipikusan pl. a könyvelési tevékenység, bérbeadás, fuvarozási szolgáltatás, karbantartás. A felperes helytállóan hivatkozott e jogi szabályozás lényegére, így arra is, hogy ilyen esetben a fizetési határidő lesz a teljesítés időpontja. Ettől függetlenül megállapítható, hogy az alperes határozata indokolásának 11. oldal harmadik bekezdésében kifogásolta, hogy a keretszerződés tárgyidőszakot nem határozott meg, a

számla tárgyának utólagos módosítása, a részletenkénti visszautasítás joga mind az elszámolási időszakos ügyletnek minősítés ellen hatnak. Nem megalapozott az a felperesi hivatkozás, hogy az alperes ne adta volna döntésének indokát. Vizsgálva a felperes által kötött keretszerződést és kapcsolódó dokumentumokat, megállapítható az is, hogy a keretszerződés további, konkrét tárgyú megbízások ellátásra szóló megbízási szerződések megkötésére biztosította az általános kereteket. Ennek keretében csak egy megállapodást kötött a felperes a számlabefogadóval, annak tárgyaként nevesített szolgáltatásokra teljesítési határidőként 2009. december 31. napját kötve ki. A felperes és a számlabefogadó e megbízási szerződésben sem állapodtak meg az elszámoláshoz szükséges konkrét határidőkben, csak a jóváhagyott teljesítésigazolás alapján kiállított számla benyújtását követően a díjnak a 15 napon való esedékességét határozták meg. A határozott időre szóló elszámoláson belül az eseti jellegű elszámolásban való megállapodás is megfelel az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésének, a bíróság álláspontja szerint nem kell a megállapodással érintett időszakon belül havi, negyedéves stb. bontás eszközölni, a felperes és a számlabefogadó által alkalmazott megoldás is megfelel az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésének, különös tekintettel a megbízás sajátos tárgyára is. Mivel a teljesítésigazolás 2009. december 30 napján kelt, a megbízási szerződés alapján a felperes csak a jóváhagyott teljesítésigazolást követően kiállított számla benyújtását követő 15 napon vált jogosulttá a díjra, a fizetési kötelezettség határideje, és egyben a teljesítés időpontja a 2010. első negyedévét érintette, a felperes a számla javításával és annak nem a vizsgált időszaki, hanem következő időszaki bevallásába történő beállításal járt el helyesen, az alperes eltérő álláspontja téves, a hivatkozott jogszabálysértés az Áfa tv. 58. § (1) bekezdése vonatkozásában megállapítható. A felperes által hivatkozott korábbi szerződéses kapcsolatnak jelensége azonban nem volt, az irreleváns az adott kérdés szempontjából, azt nem kellett értékelésbe vonni egy konkrét szerződéses jogviszony mellett.

A levonható adó vonatkozásában a bíróság előzetesen a következőket hangsúlyozza:

A Kúria a Kfv.I.35.452/2015/5. számú ítélete indokolásában kifejtette, hogy „... jogerős ítéletben hivatkozott Kfv.I.35.011/2014/9. számú határozata az EUB C-80/11. és C-142/11.sz. egyesített ügy, valamint C-324/11. sz. ügy rendelkező részén nyugszik, amelyek értelmében a levonási jog gyakorolható akkor, ha van gazdasági esemény, de a számlakibocsátó oldalán olyan hiányosságok mutatkoznak, amelyekre a számla befogadójának semmiféle ráhatása nincs, arról nem tudott és nem is kellett tudnia. Annak minősítésekor, hogy a gazdasági esemény létrejött-e, vagy sem, - mint a Kfv.I.35.011/2014/9.számú ítélet is tartalmazza - alapvető különbséget kell tenni aközött, hogy a levonási joggal érintett gazdasági esemény nem valósult meg, vagy az alperes értékeli akként, hogy nem valósult meg, és ezt a számla kibocsátó részéről kimutatható körülményekkel kívánja igazolni. A Kúria hivatkozott ítéletének meghozatal óta eltelt időben kialakult peres gyakorlat szerint mára a gazdasági események szempontjából három nagy tényállási csoport állítható fel: gazdasági esemény hiánya - felek közötti gazdasági esemény hiánya - másik fél csalárd magatartása. Egyértelműen rögzíthető, hogy az első esetben (gazdasági esemény hiánya) nincs helye a tudta, vagy tudhatta formula alkalmazásának. Ugyancsak egyértelmű, hogy a harmadik esetkörben (másik fél csalárd magatartása) nem tagadható meg a levonási jog gyakorlása, kivéve, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján igazolja, hogy a számlabefogadó tudott, vagy tudhatott a csalárd eljárásról. A második esetkörben a gazdasági esemény megvalósult, de az adóhatóság megállapítása szerint nem a felek között, és az adózó arra hivatkozik, hogy minderről ő maga nem is tudott, őt valójában megtévesztették, becsapták. Ezekben az esetekben a tényállás függvényében - az EUB vonatkozó döntéseire figyelemmel - lehet helye a tudta, vagy tudhatta körülmények vizsgálatának.”

Az alperes a levonható adó vonatkozásában a határozati döntését az Art. 2. § (1) -(2) bekezdéseiben, az Áfa tv. 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, továbbá a Számv.tv. 15. § (3)

bekezdésében és 166. § (1)-(2) bekezdéseiben foglaltakra alapította. Megállapítható, hogy a számlakibocsátó számláját a határozata indokolásában kifejtettek okán hiteltelennek minősítette, és arra alapított levonási jog gyakorlását tagadta meg. Döntése alapján azonosítható, hogy nem találta a felperes és a számlakibocsátó közötti gazdasági eseményt igazolására felhívott bizonyítékokat elégségesnek, azok értékelésével, a felperesi tudomásra vonatkozó megállapításokkal döntött arról, hogy a számla szerinti gazdasági esemény felperes és a számlakibocsátó közötti megvalósulása nem igazolt, a felperesi tudomásra is tekintettel pedig arra jutott, hogy a felperes nem rendeltetésszerűen kívánta a levonási jogot gyakorolni.

A felperes a levonható adóra vonatkozó döntésrész körében az Art. 1. § (7) bekezdésébe, 95. § (1) bekezdésébe, 97. § (4) és (6) bekezdéseibe ütköző eljárásra hivatkozott.

Az adóhatóságnak az adókijátszásra irányuló ügyeletek, azok láncolatának feltárása, és a láncolatban érintett gazdasági szereplők vonatkozásában adómegállapítás megtételéhez szükséges ellenőrzési eljárással összefüggésben a tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettsége teljesítésének vizsgálatánál figyelemmel kell lenni arra, hogy a láncolatban érintetteknel vagy másnál folytatott ellenőrzés során nyilatkozattételre és bizonyítékok rendelkezésre bocsátására vonatkozó felhívás folytán szerzett, akár sorozatos értékesítéshez kapcsolódó tényeket, körülményeket igazoló dokumentumok, nyilatkozatok, megkeresésre adott válaszok stb. felhasználása az adókijátszásban való részvétel vagy érintettség kérdésével függenek össze, közvetlenül pedig a vizsgálattal érintett, az értékesítési láncolatban részes adózónál vizsgált gazdasági esemény/ek által érintett adójogviszonyt érintik. Jelesül a befogadott, beszerzést terhelő áfa levonásba helyezése jogszerűségének vizsgálatánál a levonási jog gyakorlásának a kellő körültekintés hiányának az adókijátszás vonatkozásában vagy az abban való részvételre alapított megtagadásához szükséges a láncolatban részes, a levonási jog gyakorlása szempontjából releváns ügyletláncolatban érintetteknel vagy rájuk nézve beszerzett, és rendelkezésre álló bizonyítékok felhasználása. Az ilyen adómegállapításhoz szükséges tényállás-megállapítás szélesebb körű, mint ami az érintett adójogviszonyhoz közvetlenül kapcsolódik, a megállapítás a közvetett, a láncolatban szereplő adózóknál tett megállapításokat megalapozó bizonyítékok együttes értékelésével történhet csak meg. Szükséges ez, mert ha a számla alaki és/vagy tartalmi hitelességével kapcsolatban kétség merül fel, és a levonási jogot gyakorolni kívánó adózó a gazdasági esemény megtörténtét igazoló más bizonylattal, okirati bizonyítékkal nem rendelkezik, vagy azok hitelességéhez kétség fér, az adóhatóság az Art. 97. §-ában rögzítettek szerint köteles az őt terhelő tényállás-tisztázási kötelezettsége körében az érintett adózó szerződéses partnerei nyilatkozatainak beszerzésével, számviteli nyilvántartásokba betekintéssel, célvizsgálattal, tanúvallomásokkal és további törvényes eszközzel megkísérelni a tényállás teljes körű felderítését. Az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége azonban nem parttalan. Ha a levonási jogot gyakorolni kívánó adózó és a számlakibocsátó nem tudja a gazdasági esemény tényleges megtörténtét igazoló iratait átadni, úgy az adóhatóság célzottan folytat bizonyítási eljárást, melynek kereteit az szabja meg, hogy a vizsgálattal érintett adózó adólevonási joga mely ügyleteket érinti, és mely és kivel fennálló gazdasági kapcsolatait. Ha a vitatott számlák vonatkozásában a számlakibocsátó vonatkozásában az nyert igazolást, hogy nem teljesíthette az számla szerinti ügyletet, irreleváns az, hogy számlától függetlenül ki teljesített, honnan volt áru és az honnan ered, milyen egyéb, nem a számla szerinti módon jutott a vizsgálattal érintetthez. Ha az ellenőrzés azért akadályozott, mert az ellenőrzéssel érintett számlakibocsátótól vagy időközben bekövetkező változásokra tekintettel más, képviselőjére jogosulttól (végelszámoló, felszámoló stb.) iratokat nem sikerül beszerezni, úgy csak a vizsgált időszaki ügyvezető nyilatkoztatása, nyilatkozata alapján azonosított további számlakibocsátó partnereknél folytatott vizsgálatra és ezzel összefüggő bizonyítási eszközök alkalmazására van további lehetőség.

Szükséges rámutatni továbbá, hogy a levonási jog tárgyi feltételül szolgáló számlára nem csak az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja, 120. § a) pontja és 119. (1) bekezdése irányadó. A kialakult joggyakorlatban az nem vitás, hogy a számlára a számviteli bizonylatokra vonatkozó szabályok vonatkoznak, e bizonylatokra vonatkozó szabályok között a számlát kifejezetten nevesíti az Sztv. 166. § (1) bekezdése. A számlának ezért az Sztv. előírásainak is meg kell felelnie minden esetben, s ez egyébként nem vezet a számla Áfa tv. szerinti adattartamának jogszerűtlen bővítésére. Mivel a számlának az Sztv. számviteli bizonylatokkal kapcsolatos előírásainak is meg kell felelnie, így csak az számla fogadható el az adólevonási jog gyakorlásához, amely megfelel a valóság elvének, azaz a kívülállók számára utóbb is megállapíthatóak a benne foglaltak, nem csak alakilag megfelelő, de tartalmilag is hiteles és helytálló. A tartalmi hitelesség követelménye a számla vonatkozásában az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján kifejezetten az, hogy a mögötte álló ügyletet kell tanúsítania. E követelménynek megfelelés utólagos ellenőrzése során ezért elvárt, hogy a számla által tanúsítandó gazdasági esemény számla szerinti megtörténte utóbb is megállapítható legyen a gazdasági eseményhez, annak teljesítéséhez kapcsolódó iratokból (szerződés, teljesítésigazolás, maradéktalanul kitöltött szállítólevelek, a teljesítésre vonatkozó érdemi információk, a fuvarozó személyének megjelölése, készletnyilvántartás, pénztárnapló stb.), a számlakibocsátó teljesítését igazoló körülményekből.

A bíróság álláspontja szerint az alperes a levonható adó körében a tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, minden releváns körülményt feltárt, döntését ezen feltárt tények, körülmények értékelésével megállapított tényállásra alapította. A felperes megalapozatlanul hivatkozik arra, hogy az alperes és az elsőfokú hatóság bármely alapeljárásban beszerzett bizonyítékot mellőzött volna. Az, hogy azokra határozata indokolásában az alperes a számbavétel és ismertetés körében nem tért ki részletesen, jogszabályt nem sértett, annak ellenére sem, hogy határozata indokolásában a releváns tényállás megállapítására vezető teljes eljárás minden részeltére információ nincsen és valamennyi bizonyítékot a maga teljes terjedelmében nem lehet megismerni, nem jogszabálysértő a határozat, mert a rendelkezésre álló előzményi, felperes által is ismert iratok alapján megállapítható, hogy a felperes által vitatott tények nem estek ki az értékelésből. A határozat címzettje előtt ismert volt valamennyi bizonyíték, amely az alapeljárásban keletkezett, s ezekre hivatkozott is fellebbezésében, majd felülvizsgálati kérelmében. Sem az számlakibocsátó érintett időszaki ügyvezetőjének, sem a számlabefogadó érintett időszaki üzletági vezetőjének nyilatkozata nem került elvetésre. Helytállóan hivatkozott arra, hogy a **számla3 - számla4** sorszámú számlákhoz kapcsolódó tevékenység folytán nem hozzá, hanem a számlabefogadóhoz befolyt vételár vonatkozásában kellett vizsgálni, hogy a hivatkozása és a teljesítésigazolás szerinti 210.000.000,- Ft árbevétel a számlabefogadóhoz befolyt-e. Az iratok szerint azonban ténylegesen ennek vizsgálatára folyt a megismételt eljárás. Még a szolgáltatás speciális tárgyára tekintettel sem fogadható el azonban az a hivatkozása, hogy pusztán a számlabefogadójánál történt árbevétel realizálásból kellene és lehetne egyértelmű megállapítást tenni arra, hogy a teljesítésében közreműködőként megjelölt számlakibocsátója ténylegesen teljesített. Az alapeljárásban a felperes benyújtotta valamennyi rendelkezésre álló iratát, kiterjedően az elszámláláshoz hivatkozott táblázatos kimutatásra is. Abból a korábban, részben a számlabefogadó üzletági vezetőjének nyilatkozatában foglaltakra is figyelemmel, helytállóan következtetett arra az adóhatóság, hogy a feladatlap és teljesítés igazolás következetes **Cég1** projektekre utalása folytán a számlakibocsátó csak a számlabefogadó által a **Cég1**. felé történt teljesítésekben működött közre a felperesen keresztül. Ezért tért el az adóhatóság a felperes ügyvezetője által megjelölt tételektől, már az alapeljárásban is azt állapította meg, hogy azok megjelölésével a felperes célja ugyanis az volt, hogy a megjelölt sorok összesítésével elérje a hivatkozott 210.000.000,- Ft összeget.

A felperes ügyvezetője a megismételt eljárásban megkísérelte az összeg pontos levezetését. Általa sem vitatottan többször, több lépésben alkalmazott kerekítést is (több százezer forintos eltéréseket hidalva át). A számlakibocsátóval kötött vállalkozási szerződéshez képest a feladatlap egyértelműen utal jutalékszámítás során alkalmazott szorzó vállalkozási szerződéstől eltérésére (2 %), de a jutalékszámítás vonatkozásában kerekítés, a számítással pontosan meghatározható alaptól való eltérésre azonban nem volt megállapodás. A számla tartalma tehát a hozzá kapcsolódó iratokban foglaltaktól is eltért, ezért is hiteltelen, ezt meghaladóan mindazon okból, amit az alperes a felperes terhére értékelt. A számlakibocsátó teljesítését annak érintett időszaki ügyvezetőjének nyilatkozata nem igazolja, s abban egyébként is oly mértékben bizonytalan körülményekre volt utalás, amely a számlakibocsátói teljesítést a valószínűsítés szintjén sem igazolja. A valamennyi lehetséges, tényállás-tisztázásra folytatott eljárás vonatkozásában nem állapítható meg, hogy a felperes terhére csak a számlakibocsátónál, illetve elérhetetlensége és iratanyagának hiánya okán tettek volna megállapítást, az alperes eljárása megfelelt az EUB eseti döntéseiben vázolt követelményeknek.

Összességében megállapítható, hogy alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a felperes által hitelesként megjelölt számla vonatkozásában annak tartalma, az a mögötti gazdasági eseményre utaló egyetlen elfogadható bizonyíték hiánya folytán az érintett számla hiteltelen és arra levonási jogot alapítani nem lehet. A perben felvett bizonyítás eredményeként a számlabefogadó érintett időszaki üzletág igazgatójának ellenőrzési eljárásban tett nyilatkozata nyert megerősítést, amely azonban a kifejtettekre tekintettel nem volt alkalmas arra, hogy a számlakibocsátó által kibocsátott számla hiteltelenségére vonatkozó adóhatósági megállapítást megdöntse.

A kifejtettek alapján a bíróság a felperes keresetét részben alaposnak értékelte, az alperes döntése a fizetendő adóra vonatkozó megállapítása részében az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésébe ütközik, és mivel az adóhatóságtól eltérő jogértelmezés folytán sem szükséges további tények tisztázása, valamennyi releváns tény a jogszerű döntés szempontjából ismert és nem vitatott, ezért azt a Pp. 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján biztosított megváltoztatási jogkör gyakorolható e körben, kiterjedően az e döntésszettel érintett adóbírságrészre és késedelmi pótlékrészre is. A bíróság ezt meghaladóan a felperes keresetét a kifejtettek szerint alaptalannak értékelte, a jogszabálysértést a határozatnak a levonható adóra vonatkozó részében nem állapított meg, ezért a felperes keresetét e körben elutasította.

A bíróság a pernyertesség-pervesztesség arányát 4,266 -95,734 %-os arányban állapította meg, a teljes perköltség összegét 1.500.000,- Ft-ban állapította meg. A bíróság ebből kiindulva az eljárás során felmerült perköltség viseléséről a Pp. 77. § és 78. § (1) bekezdése alapján a pertárgyérték alapulvételével a megállapított pernyertesség-pervesztesség arányban kötelezte a feleket a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés a) pontjában foglaltakra figyelemmel.

A kereseti illetékről a bíróság részben az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontja figyelembevételével, részben a bírósági eljárásban alkalmazható költségmentességről szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (1) bekezdése, és a 14. §-a alapján rendelkezett. Tekintettel arra, hogy az alperes személyes illetékmentességet élvez tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt, Itv. 39. § (3) bekezdése a) pontja és 42. § (1) bekezdés a) pontja szerinti 3.800,- kereseti illetékrészt a hivatkozott jogszabályi rendelkezések alapján az állam viseli, míg a felperes az Itv. 39. § (3) bekezdése a) pontja és 42. § (1) bekezdés a) pontja szerinti 86.200,- Ft kereseti illetékrészt a hivatkozott jogszabályi rendelkezések alapján.

Az ítélet elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 340. § (1) bekezdése zárja ki.

A jogerős ítélet felülvizsgálata Kúriától a Pp. 270. § (2) bekezdése alapján az ítélet kézbesítésétől számított 60 napon belül kérhető. A Pp. 73/A. § (1) bekezdésének *a)* pontja értelmében a jogi képviselő a Kúria előtti eljárásban az ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél számára kötelező. Kötelező jogi képviselő esetén a Pp. 73/B. § (1) bekezdése szerint a jogi képviselő közreműködése nélkül eljáró fél perbeli cselekménye és nyilatkozata, így a felülvizsgálati kérelem is hatálytalan, kivéve, ha a fél pártfogó ügyvédi képviselő engedélyezése iránti kérelmet terjesztett elő, vagy a Kúria egyéb okból (például elkészttség miatt) köteles elutasítani a felülvizsgálati kérelmet.

Budapest, 2016. október 28.

. ... s.k.

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő