

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.078/2017/7. szám

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes:

A felperes képviselője: Dr. Buza Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Buza Ottó ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (fél címe)

Az alperes képviselője: Dr. Balogh Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 17. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.34.076/2015/15.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.34.076/2015/15. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében hatályon kívül helyezi, valamint az alperes 3144722469 számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 150.000 (százötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2009. február 16. napján megbízási keretszerződést kötött az I. Zrt.-vel (továbbiakban: Zrt.) meghatározott tevékenységek ellátására. Ennek alapján a felperes feladata a Telco/Media/SI területhez kapcsolódó pályázati kiírások elemzése, ajánlatok összeírása, támogatása, stratégiai anyagok kidolgozása, marketing tevékenységben, rendezvényeken való közreműködés, üzleti tervek

kidolgozása, összeállítása, piacelemzés volt. A szerződésben teljesítési határidőként 2009. december 31. napját jelölték meg.

- [2] A felperes 2008. március 2-án kötött vállalkozási szerződést a K. Kft.-vel (továbbiakban: Kft.), melynek értelmében üzletszerzői, marketing- üzleti tárgyalást lebonyolító tevékenység elvégzésére vállalkozott a Kft. a felperes és a felperes megrendelői javára. A megbízás ellátásáért az üzletek értékének 2,75%-ában részesült mint jutalék, amennyiben ettől a mértéktől az eseti feladatlapokon nem térnek el. A szerződéshez kapcsolódóan teljesítési jegyzőkönyv és feladatlap állt rendelkezésre. A teljesítési jegyzőkönyvön 2009. július 15. került feltüntetésre, tárgyaként „..... projekt üzletszerzési jutaléka” került megjelölésre. A felperes elismerése folytán összesen 210 millió forint után volt jogosult számlát kibocsátani a Kft., a szerződéstől eltérően 2% jutalékmértékkel számolva összesen 4.200.000 Ft értékben.

- [3] Az üzletszerzési jutalék számla valóságosságát vizsgálta többek között az adóhatóság a felperesnél 2009 decemberében általános forgalmi adónemben lefolytatott vizsgálata során. Arra az álláspontra helyezkedett, hogy a Kft. által kibocsátott számlában foglalt általános forgalmi adó levonás jogszerűtlen, mert a teljesítés hiteles dokumentumokkal nem igazolható. Ekként a felperes terhére 1.500.000 Ft adókülönbözet került megállapításra, melyből 1.436.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 64.000 Ft adóhiánynak minősült. A felperes terhére ezen túlmenően adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.

- [4] Az adóhiány megállapítására megismételt eljárás során került sor. A megsemmisítő - az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasító - határozat értelmében azok a körülmények, hogy: a számla és a teljesítésigazolás kibocsátásának időpontjaiban a számlán feltüntetett felek közötti szerződés jogalapja nem állt fenn, a számla megnevezésében a közvetített szolgáltatás ténye nem került feltüntetésre, a számlakibocsátó társaság nem lelhető fel, a cégnyilvántartásban szereplő ügyvezető elérhetetlen, a számlakibocsátó adóbefizetési kötelezettségét nem teljesítette, folyószámlája jelentős hátralékot mutat, annak igazolására, hogy a gazdasági esemény nem ment végbe, illetve nem a számlákon feltüntetettek között ment végbe nem elegendő. A határozat azt is rögzítette, hogy a feltárt további körülmények - mely szerint a Kft. ügyvezetője nem tudott érdemi információt szolgáltatni az általa kibocsátott számla részleteiről, az üzletszerzést elvégző személyekről, az üzletszerzések időpontjáról, a jutalék elszámolás alapját képező kimutatáson szereplő projektek nem mindegyik tartozik a V. Zrt.-hez, az, hogy a kimutatásban szereplő árbevétel végösszege nem egyezik meg a vitatott számlákon szereplő jutalék számítás alapját képező összeggel, továbbá, hogy a jutalékszámola alapjául szolgáló összeg sem a felpereshez, sem a Zrt.-hez nem folyt be - nem elegendők annak igazolására, hogy a számla adatai nem megbízhatóak, illetve hitelt érdemlőek. Nem igazolt, hogy a felperes tudott vagy kellő gondosság esetén tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt, az áfa levonása nem tagadható meg a számlakibocsátó által elkövetett szabálytalanságok miatt. Erre figyelemmel az elsőfokú adóhatóságot a gazdasági esemény és az azt alátámasztó dokumentumok, nyilatkozatok teljes körű vizsgálatára utasította. Hangsúlyozta, hogy a felperessel együttműködve kell meghatározni azt, hogy milyen elszámolás alapján történt a Kft. és a felperes által összeállított teljesítési jegyzőkönyvben feltüntetett jutalék alapjául szolgáló összeg kimutatása, ez milyen összefüggésbe hozható a felperes által 2008. október és 2009. januári időszakokban a Zrt. részére végzett üzletviteli tanácsadással, továbbá fel kell szólítani a felperest, hogy igazolja állítását, mely szerint a 210 millió forint a Zrt.-hez a ... projektekhez kapcsolódóan befolyt.

- [5] Az elsőfokú hatóság az új eljárásban megkereste a Zrt. jogutódjának tekinthető T. Zrt.-t

(továbbiakban: Zrt.1.), a ... üzlet befolyt árbevétel összegének tisztázása kapcsán. Mindezek figyelembevételével változatlanul fenntartotta korábbi határozatában foglaltakat: a jutalékról szóló számlát nem fogadta el hitelesnek bizonylatnak.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes keresetében vitatta a megállapításokat és hangsúlyozta, hogy az alperes nem tette tényállás részévé a Kft. ügyvezetőjének 2010. augusztusi nyilatkozatát, valamint a Zrt. üzletág igazgatójának 2010. szeptemberi nyilatkozatát annak ellenére, hogy az alapeljárásban elkészített jegyzőkönyvben még rögzítve volt. A tanúvallomások kirekesztését az alperes határozata indokolásában nem indokolta. Márpedig a Kft. ügyvezetőjének nyilatkozata kétséget kizáróan igazolja, hogy a felperes megbízottjaként járt el, melynek eredményeképpen a Zrt.-nél 210 millió forint bevétel keletkezett. Hangsúlyozta, hogy a Zrt. igazolása alapján került sor a felperesi jutalékszámok kiállítására, melyek 2009. január 23. napján kiegyenlítésre kerültek, miután a Zrt. megkapta szerződéses partnereitől a teljesítés igazolások árbevétel sorában szereplő összegeket. A felperes ügyvezetője az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta az elszámolás alapját képező táblázatot, amelyben projekt kódokra történt utalással pontosan bemutatta a jutalékszámítás alapját képező ügyleteket. Az alperes nem okolta meg kellőképpen, hogy miért csak a VFH és V betűt tartalmazó kódszámú projektek vonatkozásában kért információt a megvalósulásra és árbevételre. Hangsúlyozta, hogy sosem állította, hogy a Kft. kizárólag a ... projekteken működött volna közre. Kifejezetten utalt arra, hogy a táblázat szerinti kiszínezett sorok olyan projektkódokat is tartalmaznak, amely nemcsak a V. H. teljesített projektjei voltak. Így elmaradt annak vizsgálata, hogy a Zrt.-hez a felperes által megjelölt további projektekhez kapcsolódóan végzett teljesítés eredményeként befolyt-e a hivatkozott összeg.
- [7] Az alperes ellenkérelmében a határozati indokait fenntartva a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [8] A bíróság a felperes keresetét egy másik tényállás kapcsán elfogadta (fizetendő adó), e körben megváltoztatta az alperes határozatát, míg a fent részletezett tényállás kapcsán (levonható adó) elutasította. Álláspontja szerint az alperes minden releváns körülményt feltárt, döntését ezen tények, körülmények értékelésével a megállapított tényállásra alapította. Alaptalanul hivatkozott a felperes arra, hogy az alperes és az elsőfokú hatóság az eljárásban beszerzett bármely bizonyítékot mellőzött volna. Az, hogy azokra határozata indokolásában az alperes a számbavétel és az ismertetés körében nem tért ki részletesen jogszabályt nem sértett annak ellenére sem, hogy határozata indokolásában a releváns tényállás megállapítására vezető teljes eljárás minden részletére információ nincs és valamennyi bizonyítékot a maga teljes terjedelmében nem lehetett megismerni.
- [9] Hangsúlyozta, hogy a határozat címzettje előtt ismert volt valamennyi bizonyíték, amely az alapeljárásban keletkezett. Sem a Kft. érintett időszaki ügyvezetőjének, sem a Zrt. időszaki üzletág vezetőjének nyilatkozata nem került elvetésre. Kiemelte, hogy a Zrt. tekintetében kellett megvizsgálni, hogy a 210 millió forint árbevétel befolyt-e és az iratok szerint ténylegesen ennek vizsgálata folyt a megismételt eljárásban. Nézete szerint részben a Zrt. üzletág vezetőjének nyilatkozatában foglaltakra is figyelemmel helytállóan következtetett arra az adóhatóság, hogy a feladatlap és a teljesítés igazolás következetes V. H. projektekre utalása folytán a Kft. csak a Zrt.

által a V. Zrt. felé történt teljesítésekben működött közre a felperesen keresztül. A felperes ügyvezetője által megjelölt tételekről már az alapeljárásban is azt állapította meg az adóhatóság, hogy azok megjelölésével a felperes célja az volt, hogy ezek összesítésével elérje a hivatkozott 210 millió forint összeget, azonban ezekben a Kft. közreműködése nem igazolt. Utalt arra is, hogy a felperes ügyvezetője megkísérelte a jutalékösszeg pontos levezetését, azonban a számla tartalma a hozzá kapcsolódó iratokban foglaltaktól is eltért, ezért is hiteltelen, ezt meghaladóan minden azon okból is, amit az alperes a felperes terhére értékelt. A Kft. teljesítését ügyvezetőjének nyilatkozata nem igazolja, abban a bizonytalan körülményekre utalás a számlakibocsátói teljesítést a valószínűsítés szintjén sem igazolja. Összességében az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a gazdasági eseményre utaló egyetlen elfogadható bizonyíték hiánya folytán az érintett számla hiteltelen és arra levonási jogot alapítani nem lehet.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] A keresetnek részben helyt adó ítéleti rendelkezés ellen az alperes nem nyújtott be felülvizsgálati kérelmet. A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítéletnek a jutalék számlával kapcsolatos rendelkezéseinek hatályon kívül helyezése és a keresetnek megfelelő határozat meghozatala, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljárás bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.
- [11] Nézete szerint a bíróság kirívóan okszerűtlenül értékelt a bizonyítékokat és az a logika szabályainak sem felel meg. Hangsúlyozta, hogy a felperes az ítéleti következtetéssel ellentétben soha sem állította, hogy a Kft. teljesítése kizárólag a V. Zrt.-hez kapcsolódott volna. A felperes ügyvezetőjének nyilatkozata a kezdetektől fogva az volt, hogy a számlakibocsátó jutalékának alapját nem kizárólag a V. Zrt.-től, hanem a piac más szereplői, így pl. A T. csoport, T. Zrt.-től befolyt árbevételei alapján számították és a peres iratok között fellelhető, a jutalékszámítás alapjául szolgáló táblázat is ezt igazolja. Lényeges tényként említette, hogy nem létezett „V. H. Zrt.” vagy „V. H. Kft.”, vagy bármely olyan cég, amelynek megnevezésében szerepel a „V. H.” szóösszetétel. Mindebből következően az ítéleti következtetéssel szemben a V. H. megnevezés szókapcsolat nem a V. Zrt.-t jelöli a teljesítés igazolásokon és nem is jelentheti azt, mivel ilyen cégnevű társaság nem létezik. Ezért okszerűtlen az az ítéleti és alperesi megállapítás, hogy kizárólag a V. H. Zrt. cég részére végzett tevékenységeket a számlakibocsátó Kft. A felperes állítása, hogy a V. H. szóösszetétel csupán a számlában foglalt gazdasági események, projektek tipizálását jelenti, amely mögött azonban több távközlési cég részére végzett tevékenység közvetítése jelenik meg.
- [12] Az alperes egyetlen megállapítás alapján vont le a következtetést az adó levonásának tilalmára, azt, hogy a 210 millió forint nem folyt be sem az adózóhoz, sem a Zrt.-hez. Ezzel szemben a felperes következetes álláspontja az volt, hogy a jutalék alapját képező 210 millió forint igazoltan befolyt a Zrt.-hez, mely tény igazolásra került az adóeljárás során is az üzletág igazgató tanúvallomásával. A 210 millió forint befolyását a perben a tanúként meghallgatott H. G. K. megerősítette. Nézete szerint iratellenes az ítélet, amikor azt állapítja meg, hogy az ismételt eljárás a 210 millió forint árbevétel megszerzését ténylegesen vizsgálta. Azt is hangsúlyozta, hogy a felperesi ügyvezető a megismételt eljárásban nemcsak megkísérelte az összeg pontos levezetését, hanem pontosan levezette a jutalékalap számítását, amely teljes egészében konzekvens és követhető.
- [13] Az alperes határozatában a jutalékszámítással kapcsolatosan kizárólag a kerekítéssel összefüggésben nyilatkozott arról, hogy az helytelen, de azt semmilyen tételes anyagi jogi rendelkezés és a felek

szerződése sem zárja ki. A kerekítés alkalmazása nem teszi tartamilag hiteltelenné a levonásba helyezett számlát. Kifogásolta azt az ítéleti megállapítást is, hogy a vállalkozási szerződésben szereplő jutalékszámítástól való eltérésre megállapodás nem volt a felek között. Utalt arra, a szerződés is tartalmazza, hogy a jutalékszámítástól a felek az eseti feladatlapra eltérhetnek. Pontosan ez került a perbeli esetben alkalmazásra. Iratellenes az a megállapítás is, hogy a számla tartalma a hozzá kapcsolódó iratokban foglaltaktól is eltért, ezért hiteltelen. A felperes és a számlakibocsátó Kft. között vita a jutalékszámítás módszere és mértéke tekintetében nem volt. Ebből következően értelmezhetetlen, hogy milyen önkényes eljárás alapján jutott a bíróság arra a következtetésre, hogy a felek nem állapodtak meg az eltérés lehetőségében.

- [14] A számlakibocsátó Kft. ügyvezetője a tárgyi teljesítésről részletesen nyilatkozott. Az, hogy az ügyvezető nem az alperes által elvárt részletességű előadást, tájékoztatást adott az üzletszerzés célú lobby tevékenységet jelentő gazdasági eseményről, nem elegendő a számlát befogadó felperes adólevonási jogának megtagadásához. Hangsúlyozta, hogy a számlakibocsátó tevékenységével kapcsolatosan nem merült fel, hogy analitikájában fizetendő adóként azt nem szerepeltette, az adót nem vallotta be és azt nem fizette meg, mert ezeket a kérdéseket az alperes nem vizsgálta. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú határozatot megsemmisítő alperesi határozat pontosan utalt arra, hogy azok a körülmények, amelyek a mostani határozatban is rögzítésre kerültek, nem elegendők az adólevonási jog megtagadásához. Ezen túlmenően a felperes hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-80/11 és C-142/11 számú ügyben kifejtettre és állította, hogy ezek alapján a felperes adólevonási joga nem tagadható meg.
- [15] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.
- [16] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelemre előterjesztett észrevételében változatlanul fenntartotta a perben korábban előadott érveit.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [18] A rendkívüli jogorvoslatnak minősülő felülvizsgálati eljárásban, a Pp. 275.§-ából következően, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. A Pp. ezen rendelkezéseiből azonban az is következik, hogy a jogerős ítéletben megtestesülő jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése is megalapozhatja. A bizonyítékok okszerűtlen mérlegelése a perbeli esetben fennállt, mivel az alperes és a bíróság is egy ténynek kiemelkedően fontos jelentőséget tulajdonított, ennek ártértékelése, kivétele viszont teljesen más következtetés levonására vezetett.
- [19] Az alperes és az elsőfokú bíróság annak a ténynek tulajdonított ugyanis kiemelkedő jelentőséget, hogy a jogutód tájékoztatása alapján a felperes a V. Zrt.-hez kapcsolódó projekt kapcsán a Zrt.-t 98 milliós árbevételhez juttatta nem pedig 210 millióhoz, amely a Kft.-vel való elszámolás alapját képezte. Erre figyelemmel állapították meg a számla hiteltelenségét. Az iratok áttekintése, különösen a Zrt. és a felperesi jutalék elszámolását tartalmazó számlák és a kimutatások alapján egyértelműen megállapítható, hogy a felperes a 98 millió forintot jóval meghaladó árbevételt

„termelt” a Zrt.-nek. Így annak értékelése maradt csupán hátra, hogy a felperes és a Kft. közötti elszámolás alapját mi képezte. Csak a üzlethez kapcsolódóan illette meg a jutalék a Kft.-t, vagy a felperes által az eljárás során következetesen állítottak alapján más projektek is benne foglaltak.

- [20] A Kúria a felek között létrejött megállapodás, a teljesítés igazoláson szereplő megnevezés és a felperes által készített elszámolás alapján arra az álláspontra helyezkedett, hogy a jutalék alapját nem csupán a V. Zrt.-től származó árbevétel képezte. A teljesítés igazoláson szereplő megnevezés csakugyan megtévesztő, azt a következtetést is le lehet belőle vonni, hogy az elszámolás alapja kizárólag ez az egy projekt volt. A Kúria azonban elfogadta a felperesnek az eljárásban és a perben előterjesztett konzekvens előadását, hogy az elnevezés egy gyűjtőkategóriát jelentett, minden olyan projektet, szolgáltatásnyújtást takart amit a távközlési cégekkel kapcsolatban a felperes és annak alvállalkozója végzett. Tehát az nem kizárólag egy távközlési céghez kapcsolódó tevékenységet jelentette, hanem mindazt amit a felperes a jutalék számítás alapját képező kimutatáson feltüntetett. Ennek kapcsán az nem lehetett vitatott, hogy az a 210 millió amit a felek ezen megjelöltek mint árbevétel befolyt a megbízóhoz. Utal a Kúria arra, hogy a felperesi teljesítés alátámasztást nyert a Zrt. időszaki üzletág vezetőjének vallomásával, illetve a jogutód elért árbevételi kimutatásával is. Az alvállalkozó bevonását a felek között létrejött szerződés nem tiltotta, annak közreműködését a vallomás megerősítette.
- [21] Egyértelműen megállapítható, hogy a felperes a Zrt.-vel kötött megbízási szerződés teljesítésére vonta be a Kft.-t. A felperes a Zrt. felé teljesítette a megbízást, annak teljesítéséről 5 db számla került kiállításra. A teljesítés igazolásokat a Zrt. aláírásra jogosult képviselői aláírták, a teljesítések alapján összesen 1.019.111.822 Ft árbevétel folyt be a Zrt.-hez, amelynek közreműködője volt a számlakiállító Kft. A számlakibocsátó Kft. jutalékalapját képező árbevétel nem kizárólag a V. Zrt.-től folyt be Zrt.-hez. A felperesi ügyvezető pontosan bemutatta és levezette a jutalékszámítás módját, azt, hogy mely sorokat és oszlopokat kell figyelembe venni a jutalékszámítás alapjául szolgáló összeg számításához és abból hogyan számítandó a jutalék összege. Annak mértékében a felek megegyeztek, amit igazol a felek között felvett feladatlap, e számításnak megfelelően állította ki a Kft. számláját.
- [22] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az alperesi megállapítás alapja nem az volt, hogy a felek közötti gazdasági esemény nem történt meg, hanem a nem igazolt árbevétel összeg miatt a számla tartalmilag hiteltelen, a nagyobb jutalékösszege miatt kiállított számla adóelőny megszerzését célozta. Ez azonban a fentiek alapján megdőlt, ekként számlában feltüntetett áfa levonása a felperes részéről jogszerű.
- [23] A fentiek alapján a Kúria a számlához kapcsolódó megállapítások tekintetében a jogerős ítéletet, az alperesi határozatot a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban a jutalék számlához kapcsolódóan az áfa levonást megtagadni és jogkövetkezményeket felszámítani nem lehet.

Záró rész

- [24] A Kúria a pereszes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.
- [25] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az

alperes pervesztességére tekintettel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

[26] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2017. október 26.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró