



**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
végzése**

**Az ügy száma:** Kfv.V.35.095/2022/8.

**A tanács tagjai:** Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

Dr. Drávecz Margit bíró

**A felperes:** felperes

(cím1)

**A felperesi képviselő:** Pallós Veronika Ügyvédi Iroda

(cím2, ügyintéző: dr. Pallós Veronika ügyvéd)

**Az alperes:** NAV Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

**Az alperes képviselője:** dr. Mészáros Krisztina kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** alperes

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Győri Törvényszék 2021. szeptember 29. napján

kelt 10.K.700.128/2020/47. számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Győri Törvényszék 10.K.700.128/2020/47. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 1.000.000 (egymillió) – 1.000.000 (egymillió) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

#### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Győr-Moson-Sopron Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. április – augusztus hónapokra általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzéseket folytatott. A megismételt eljárásokban a következő határozatok keletkeztek:

[2] Az elsőfokú hatóság 2011. április hónapra 2015. április 17-én meghozott 2516523406 számú határozatával a felperes terhére 147.840.000 Ft jogosulatlannak minősülő adókülönbözetet állapított meg, megtagadta ezen összeg kiutalását és 110.880.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az alperes a 2015. szeptember 9-én kelt 4469652114 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[3] Az elsőfokú hatóság 2011. május hónapra 2015. április 17-én meghozott 2516523417 számú határozatával a felperes terhére 180.923.000 Ft jogosulatlannak minősülő adókülönbözetet állapított meg, megtagadta ezen összeg kiutalását és 135.692.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az alperes a 2015. szeptember 9-én kelt 4469652125 számú határozatával az adókülönbözet összegét 180.923.000 Ft-ra módosította, ezt meghaladóan az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[4] Az elsőfokú hatóság 2011. június hónapra 2015. április 17-én meghozott 2516523428 számú határozatával a felperes terhére 171.335.000 Ft jogosulatlannak minősülő adókülönbözetet állapított meg, megtagadta ezen összeg kiutalását és 128.501.000 Ft adóbírságot szabott ki. A fellebbezés folytán eljár alperes a 2015. szeptember 9-én kelt 4469652093 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[5] Az elsőfokú hatóság 2011. július hónapra 2015. április 17-én meghozott 2516523396 számú határozatával a felperes terhére 115.529.000 Ft jogosulatlanul minősülő adókülönbözetet állapított meg, megtagadta ezen összeg kiutalását és 86.646.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az alperes a 2015. szeptember 9-én kelt 4469652103 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[6] Az elsőfokú hatóság 2011. augusztus hónapra 2015. április 17-én meghozott 2516523385 számú határozatával a felperes terhére 36.346.000 Ft jogosulatlanul minősülő adókülönbözetet állapított meg, megtagadta ezen összeg kiutalását és 27.259.000 Ft adóbírságot szabott ki. A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2015. szeptember 9-én kelt 4469652082 számú határozatával (a továbbiakban: augusztusi határozat) az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[7] Határozatait a közösségi termékértékesítés körében az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 9. § (1) bekezdésére, 65. §-ára, 89. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 99. § (2) bekezdésére, a beszerzést terhelő levonható előzetesen felszámított áfa vonatkozásában az Áfa tv. 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, az Art. 1. § (7) bekezdésére és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166. § (1)-(2) bekezdéseire alapította.

[8] Megállapítása szerint a felperes valamennyi vizsgált időszakban multinacionális és magyar társaságoktól (T. Kft., N. Kft., S.L. Zrt., M. Kft., K.D. Kft., H.E. Kft. (a továbbiakban: multinacionális cégek) és a M.Bt.-től (a továbbiakban: Bt.) élelmiszeripari termékeket szerzett be, majd azokat szlovák adózóknak számlázta tovább, többségében a szlovák L.K.M.F. s.r.o. (a továbbiakban: L.K.) részére. A L.K. részére továbbszámlázott áru azonban Magyarország területét nem hagyta el, az közvetlenül a több cégből álló hálózatot irányító egyik személy, Sz.P. által Sz.L. utca 8. szám alatt működtetett raktárába került. Az árut lerakodták, majd egy része – amit az ügyben résztvevők „dög” néven emlegettek – másnap közvetlenül felpereshez került visszaszállításra. „Dögnek” a játékos édességeket nevezték, mivel azok szavatossága már lejárában volt.

[9] L.K. az árut azonnal továbbértékesítette a K.T.C. Kft. és a C.T. Kft. részére. E cégek az árut minimális haszonnal a spanyol Ta. SA és az olasz F. SPA társaságok részére számlázták tovább.

[10] Az áru más tagállamba való kiszállításának igazolására a felperes által bemutatott nemzetközi fuvarokmányok (CMR) nem hiteles bizonylatok, mert a kitöltési hiányosságaik miatt nem tanúsítják az áru átvevőjének személyét, az átvétel helyét és időpontját. A termékek nem kerültek a szlovák adóalany tulajdonába, az áru tulajdonjoga nem szállt át a külföldi vevőkre. Az áru ellenértékének pénzügyi rendezése, a banki információk, a kapcsolódó ellenőrzések megállapításai, a VIES adatbázisban szereplő adatok, a büntető

eljárás során keletkezett bizonyítékok egyértelműen bizonyítják, hogy a felperes a szlovák cég közreműködésével a közösségi értékesítés látszatát keltve, adómentesen értékesítette az édesipari termékeket Magyarországon.

[11] A Bt. egy meghatározott, a felek által eladhatatlannak tekintett termékkörrel kiállított számlái hiteltelenek, nem takarnak valós ügyleteket, így az áru továbbértékesítése sem történhetett meg. A felépített carousel/körhinta csalásban a felperes haszonhúzó társaság volt, beszerzési típusú (aquisition fraud) áfa-csalást valósított meg, amelyben a Bt. a „buffer/puffer”, a beszállítója az eltűnő kereskedő, L.K. a „csatorna” társaság szerepét töltötte be.

[12] A felperes valamennyi vizsgált időszakban a Zs.. s.r.l. részére értékesített élelmiszeripari termékeket. A felperes 2011. áprilisában a Kr. s.r.o. részére 7.174.332,- Ft értékben állított ki számlákat. A felperes 2011. májusában a N.T. s.r.o. részére 19.779.633,- Ft értékben állított ki számlákat kávé értékesítésről. A felperes a M.Bt.. által kiállított számlák vonatkozásában 2011. áprilisában 170.382.000,- Ft összegben, 2011. májusában 207.274.000,- Ft összegben, 2011. júniusában 74.461.000,- Ft összegben, 2011. júliusában 78.651.000,- Ft, 2011. augusztusában 18.615.000,- Ft összegben kívánt adólevonási jogot érvényesíteni. A felperes a S.T.H. Kft. által étolajról kiállított számlák vonatkozásában 2011. áprilisában 1.763.000,- Ft összegben, 2011. májusában 24.688.000,- Ft összegben, 2011. júniusában 20.049.000,- Ft összegben kívánt adólevonási jogot érvényesíteni.

[13] A felperes a romániai székhelyű, de magyar ügyvezetésű, tényleges gazdasági tevékenységet nem végző Zs. s.r.l. részére történő közösségi értékesítéseit is minden vizsgált hónapban hiteltelen, hiányos és valótlan tartalmú CMR-ekkel kívánta igazolni. A számlákhoz mellékelte CMR-ek nem bizonyítják hitelt érdemlő módon, hogy az áruk elhagyták Magyarország területét, a CMR-ek nem hiteles bizonylatok. F.J. és Cs.S. büntetőeljárás során tett tanúvallomása alapján az áruk fuvarozását minden esetben a Zs. s.r.l. végezte. Az elmondottak alapján a vevő már a CMR okmányok első példányán is igazolta az áru átvételét a győri felrakodáskor. Mivel a vevő CMR első példányán is igazolta az áru átvételét, azaz az áruk átvételének igazolására Győrben került sor, nem igazolt, hogy az áru Magyarország területét elhagyta. Mivel az áru igazoltan nem került kiszállításra Romániába, a felperes a román társaság részére kiállított számlák alapján áfa fizetésére köteles.

[14] A szintén magyar ügyvezetés alatt álló Kr. s.r.o. szlovák adóalany sem végzett gazdasági tevékenységet, ügyvezetője nem volt elérhető, a bemutatott CMR okmányokon az áru átvevőjének aláírása, átvételének időpontja, a fuvarozott áru mennyisége, csomagolása, a számlára való utalás, a kiállításának helye, illetve többször a gépkocsi rendszáma nem szerepel. A CMR okmány hibásan került kitöltésre: az árut Magyarországról szállították Szlovákiába, a felrakodás helye azonban Komárno, a lerakodás helye pedig Győr. A fentiek alapján a gazdasági esemény nem minősül közösségi értékesítésnek, a felperes az adómentesség igazolásának hiányában áfa fizetésére köteles.

[15] Május hónapban a felperes kávé értékesítésről adómentes számlát állított ki a szlovák N.T. s.r.o. részére, amely gazdasági tevékenységet szintén nem végzett, iratai szerint a felperestől nem szerzett be termékeket. A bemutatott CMR okmányok hiányos és ellentmondásos tartalmúak, nem igazolt, hogy a számlákon szereplő áru elhagyta Magyarország területét, a gazdasági esemény nem minősül közösségi értékesítésnek, ezért a felperes adó fizetésére köteles.

[16] A felperes levonási jogot kívánt érvényesíteni valamennyi vizsgált hónapban a M.Bt. számlái alapján. A Bt. tényleges működést nem folytató társaság, amely egy számlakibocsátó társaság bizonylatait felhasználva kívánta a jogszerű adóáthárítás látszatát megteremteni. Ügyvezetője külső utasítások szerint végzete a számlakiállítást, a pénzügyeket. A számlákon 2010 évben egy alkalommal beszerzett édesipari termékeket forgatott körbe, a megjelölt beszállítója nem működött, a felperes részére kiállított számlák mögött ténylegesen nincs valós értékesítés.

[17] A gazdasági társaság szerepe a számlázási láncolatban az volt, hogy tényleges gazdasági tevékenység, hozzáadott érték nélkül mindössze bizonylatokkal igazolja a haszonhúzó társaság, azaz a felperes részéről az áru legális forrását. A Bt. árubeszerzésével kapcsolatban az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a F.F. Kft.-nél. A F.F. Kft. tevékenysége arra irányult, hogy a számlázási láncolat részeként tényleges gazdasági tevékenység, hozzáadott érték nélkül mindössze bizonylatokkal igazolja a haszonhúzó társaság részére az áru legális forrását.

[18] Az adóhatóság megállapította azt is, hogy a felperes, mint haszonhúzó vett részt 2011. április, május és június hónapokban a S.T.H. Kft. (a továbbiakban: Kft) – felperes – P.C. s.r.o. – K. Kft. részvételével működtetett étolaj értékesítésről létrehozott számlázási láncolatban. Megállapítást nyert, hogy a vizsgált időszakban a S.T.H. Kft.-től származó étolaj a felperesen és a P.C. s.r.o.-n keresztül visszaszámlázásra került a K. Kft.-hez. A felperes előtt a K. Kft.-t és a S.T.H. Kft.-t is ugyanaz a személy, T.L. képviselte. A S.T.H. Kft. nyilvántartott adataiban H.L. és T.L. nevű személy nem szerepel, a társaságnak sem vezető tisztségviselői, sem alkalmazottai nem voltak, így a kérdéses gazdasági eseményekkel összefüggésben a cég képviseletében jogszerűen nem járhattak volna el. A S.T.H. Kft. nevében kibocsátott számla tehát nem alkalmas az adólevonási jog gyakorlására, a bizonylatokon megnevezett gazdasági esemény a valóságban ténylegesen nem a felek között ment végbe, a számla tartalmilag hiteltelennek minősül, mert valótlán adatot tartalmaz a gazdasági eseményre vonatkozóan. A S.T.H. Kft. tényleges működést nem folytató társaság, amely csupán a jogszerű adóáthárítás látszatát teremtette meg, szerepe a számlázási láncolatban az volt, hogy tényleges gazdasági tevékenység, hozzáadott érték nélkül mindössze bizonylatokkal igazolja a haszonhúzó társaság, a felperes részére az áru legális forrását.

[19] A Győri Törvényszék B.398/2013/372. számú ítélete ellen előterjesztett fellebbezés alapján a Győri Ítéletábra Bf.II.42/2020/60. számú végzése folytán a felperes ügyvezetője és más személyek ellen költségvetési csalás miatt büntetőper van folyamatban.

### **A kereseti kérelem és ellenkérelem**

[20] A felperes valamennyi ellenőrzött hónapra vonatkozó határozattal szemben előterjesztett keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság a iratellenes megállapításokat tett, a tényállást nem tárta fel, a javára szóló bizonyítékokat nem értékelte, a nyomozati eljárás bizonyítékai közül önkényesen válogatott.

[21] A közösségi értékesítés adómentességének törvényi feltételét a számlák, az aláírt, lepecsételt CMR-ek, az azokon szereplő kitétel – mely szerint az áru elhagyja Magyarországot – , a bevallása, az ellenérték megfizetése, az összesítő nyilatkozatai, a szlovák adóhatóság megkeresésre adott válaszai bizonyítják. Vitatta, hogy a CMR-ek hiányosságai terhére volnának értékelhetők [Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-409/04 Teleos-ügy, C-273/11 Mecsek Gabona-ügy, Kúria Kfv.I.35.009/2012/6.]. Előadta, hogy a vevői fuvarozásra tekintettel CMR kiállítása nem volt kötelező, igazolási kötelezettségét más módon is teljesítheti. Az adóhatóság nem bizonyította a fuvarokmányok hiteltelenségét, illetve azt, hogy tudott, vagy tudhatott arról, hogy az áru nem hagyja el Magyarországot.

[22] Állította továbbá, hogy az alperes megalapozatlanul és új tényként állította határozataiban, hogy a szlovák és román közösségi adóalanyok nem szereztek az áru felett tulajdonjogot. E körben sérült a védekezéshez, a bizonyítékok megismeréséhez való joga. A rendelkezési jog a közösségi partnerekre átszállt [Kúria Kfv.V.35.194/2013/6. és az ott idézett közösségi joggyakorlat], a felperes helyett az adóhiányt a külföldi alanyok terhére kellett volna megállapítani. Sérelmezte, hogy kérelme ellenére – az Art. 100. § (3) bekezdésébe ütköző módon – nem ismerhette meg az eljárás során a teljes közigazgatási iratanyagot, a büntetőeljárásban beszerzett, a tényállás megállapítására alkalmatlan vallomások az alperes nem rekesztette ki a mérlegelés köréből.

[23] Az adóhatóság nem mérlegelte a M.Bt., a S.T. Kft., valamint a felperes közötti termékértékesítésekkel kapcsolatban rendelkezésre álló bizonyítékokat, nem jelölte meg a „pörgetés” bizonyítékait.

[24] A belföldi termékbeszerzés körében nem rögzítette a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleménynek (a továbbiakban: KMK vélemény) megfelelően, hogy az adólevonási jogát milyen jogalapon vitatja el, objektív bizonyítékokkal nem szolgált az adókijátszásban való közreműködésére (EUB C-18/13 Marks Pen-ügy), határozatát nem megfelelő mélységben indokolta, és a csalárd társaságok helyett - akiknek adóamnesztiát biztosított - a őt kötelezte adófizetésre. Az érintett számlákat egyenként nem értékelte, és a közösségi joggal ellentétesen (EUB C-249/12 és C-250/12 egyesített ügyek) a számlaértéket tekintette

adóalapnak. Összességében bizonyítatlan tényállás alapján hozta meg döntését, fellebbezését érdemben nem bírálta el, határozata jogszabálysértő.

[25] Okirati bizonyítékokat csatolt, tanúbizonyítási indítvánnyal élt a tényállás további tisztázása érdekében.

[26] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

### **Az elsőfokú bíróság döntése és a Kúria végzése**

[27] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével – a perek egyesítését követően – a keresetet elutasította.

[28] A Kúria – Kfv.V.35.639/2018/9. számú – végzésében az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[29] A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet nem alkalmas az érdemi felülvizsgálatra, mert az elsőfokú bíróság nem rögzítette az adókülönbözet megállapításának alapjául szolgáló tényállást, nem értékelte a közigazgatási és bírósági eljárásban rendelkezésre álló bizonyítékokat, vagyis a történeti és a törvényi tényállás összevetését nem végezte el. Mindennek következtében az ítélet indokolásából nem állapítható meg, hogy milyen tények és bizonyítékok alapján találta az alperesi határozatot a keresettel támadott körben törvényesnek.

[30] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak három, jól elhatárolható körben (közösségi értékesítés, beszerzéshez kapcsolódó adólevonási jog, iratmegismerés) meg kell állapítania a tények és az irányadó jogszabályok alapján a tényállást. Döntenie kell arról, hogy az alperes eleget tette-e a tényállás tisztázási kötelezettségének, vagy a felperes indítványainak teljesítésével további bizonyítás elrendelésének van helye.

[31] A bizonyítékok összevetése, rögzítése alapján kell állást foglalnia egyrészt arról, hogy a felperes a közösségi értékesítés körében igazolási kötelezettségének eleget tett-e, amennyiben ez nem történt meg, az milyen bizonyítékokon alapuló tények alapján állapítható meg, és a felperes adófizetési kötelezettsége csalárd magatartás miatt fennáll-e. Másrészt az adólevonási jog körében rögzítenie kell a Kúria KMK véleménye figyelembe vételével, hogy az adóhatóság bizonyította-e a teljesítés hiányát, a láncolatok tagjainak csalárd magatartását, a

felperes adókijátszáshoz fűződő viszonyát. Végül a bizonyítékok megjelölésével kell állást foglalni, hogy azok megismerésének lehetősége a felperes részére biztosított volt-e, azaz az alperes teljesítette-e a tisztességes eljárás követelményeit.

### **A megismételt eljárás során hozott elsőfokú ítélet**

[32] Az elsőfokú bíróság az alperes 4469652114/2015. és 4469652125/2015. iktatószámú határozatait az elsőfokú határozatokra kiterjedő hatállyal – a Kr. s.r.o. és a N.T. s.r.o. vonatkozásában tett megállapítások kivételével – hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárások lefolytatására kötelezte. Az alperes 4469652082/2015., 4469652093/2015. és 4469652103/2015. iktatószámú határozatait az elsőfokú határozatokra kiterjedő hatállyal hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárások lefolytatására kötelezte.

[33] Az elsőfokú bíróság a felperes CMR-ekkel kapcsolatos érvelése tekintetében irányadónak tekintette a Kfv.I.35.042/2019/10. számú végzésében foglaltakat és rögzítette, hogy a Kúria álláspontját követve a CMR-ek kitöltési hiányosságainak nem lehetett olyan bizonyító erőt tulajdonítani, mint amelyet az alperes ezeknek tulajdonított, ekként felértékelődött a büntető eljárás során meghallgatott személyek és a felperes által indítványozott tanúk vallomásainak bizonyító ereje.

[34] A Kúria iránymutatásának megfelelően bizonyítási eljárást folytatott le, a közigazgatási perben felvett tanúvallomásokat összevetette a büntetőeljárás során keletkezett vallomásokkal és azok alapján arra a következtetésre jutott, hogy az alperes nem tudta bizonyítani, hogy a közösségi termékértékesítés nem történt meg, illetve hogy a felperes tudott volna arról, hogy adókijátszásban vesz részt.

[35] K.T.I. büntetőeljárás során tett gyanúsítottai vallomását a felperes vonatkozásában irrelevánsnak tekintette, miután a vallomása a felperesre, a felperesi ügyvezetésre, a felperes alkalmazottjaira vonatkozóan nem tartalmazott semmilyen észrevételt. Az, hogy K.T. rendszeresen teljesített befizetéseket L.K. Bank Zrt.-nél vezetett bankszámlájára nem utal arra, hogy a közösségi termékértékesítés ne történt volna meg. Az a hatósági megállapítás, hogy a F. SPA és a K.T.C. Kft. nem állt gazdasági kapcsolatban a C.T. Kft.-vel, nem tekinthető arra vonatkozó bizonyítéknak, hogy a közösségi termékértékesítés ne történt volna meg. K.Z. ügyvezető vallomása a felperesre, felperesi ügyvezetésre és a felperes alkalmazottaira nem tartalmaz semmilyen észrevételt vagy vallomást, ezért azt nem lehetett figyelembe venni. Az, hogy az ügylet szereplői a Banknál vezetik a számlájukat nem tekinthető a közösségi termékértékesítés meg nem történténte bizonyítékának.

[36] L.K. is világossá tette, hogy a gépkocsivezetőknek ki kellett lépniük az áruval Magyarországról, amit az árut értékesítő felperes is szigorúan vett. A közigazgatási perben



előadta, hogy elfogulatlan tanúvallomást nem tud tenni, mivel a felperes arra hivatkozott, hogy az adókülönbözetet neki kellett volna megfizetnie, de fenntartotta azt a nyilatkozatát, hogy az áruk minden esetben elhagyták Magyarországot és csak 3-4 alkalommal volt olyan, hogy azokat közvetlenül szállították más magyarországi helyszínre. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a vizsgált időszak vonatkozásában L.K. vallomása nem tartalmaztak releváns információt, nyomozati vallomása nem a perbeli időszak vonatkozásában releváns termékkörre, hanem édességre vonatkozott.

[37] K.T.A.-né tanú különböző vallomásaai alapján az elsőfokú bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a tanú vallomása alapján a jelen ügyben érintett időszak nem meghatározható, mivel a gumicukor és a „dög” vonatkozásában már 2008. évben tájékoztatta a felperesi ügyvezetést a termékkel kapcsolatos problémáról, azonban későbbi vallomásaiban a „dög” termékkört egyértelműen a 2010. évben belépett M.Bt.-hez köti. A felperesi ügyvezetés által elrendelt követés ugyanakkor arra utal, hogy a felperes nem kívánt adókijátszásban részt venni. L.K.t és Sz.P.t nem sorolta fel a felperesi ügyvezetéssel jóban lévő emberek társaságába, V.L. is megnyugtatta arról, hogy a termékek logisztikai szempontból Budapest irányába mennek és onnan történik a kiszállítás. Az étolaj kapcsán is tényleges értékesítésről nyilatkozott a tanú.

[38] M.R. tanúvallomása az eljárási szakaszban valamilyen szinten változtak, de ebből nem lehet azt leszűrni, hogy a felperes részéről bárki, bármilyen utasítást adott volna részére a termékek szállításával kapcsolatban. Az alperes által jelentős bizonyítéknak tekintett füzet kapcsán pedig azt rögzítette, hogy az kizárólag időpontokat és helységneveket tartalmaz, azonban egyértelműen nem lehet megállapítani belőle azt, hogy az adott napokon kizárólag az adott településekre történt-e a szállítás, előfordulhat, hogy kizárólag a célállomást jelölte. A füzetben foglaltak egyébként pedig ellentmondanak a nyomozás során és a büntetőügyben, valamint a közigazgatási perben felvett vallomásoknak.

[39] Ismertette a 10.K.700.126/2020. számon folyamatban volt perben megkeresett bíróság útján meghallgatott I.J., K.J. és B.R. tanúk vallomását is, akik a vallomásukkal megerősítették, hogy az áru átvételre került Győrben és a tanúk H.-ba fuvarozták azt ki. Alaptalan az az alperesi megállapítás, hogy a 2011. november 1-jén tett közjegyzői nyilatkozatukat nem látta, hiszen az egyértelműen becsatolásra került a közigazgatási perben. Sz.P. gyanúsítottai vallomásából is megállapítható az, hogy L.K. volt tisztában a rendszer működésével, nem pedig a felperesi ügyvezetés. A megfigyelési jelentésekből megállapítható, hogy az áru felrakódása mindig megtörtént a felperesi telephelyen, az a körülmény, hogy L.K. kamionjai nem hagyták el a magyar határt, nem értékelhető a felperes terhére, hiszen ekkor a tulajdonátruházás már megtörtént a termékek vonatkozásában.

[40] A Zs. s.r.l. vonatkozásában a CMR okmányok kapcsán utalt a Kúria Kfv.I.35.042/2019/10.számú végzésében foglaltakra. F.J. és Cs.S. nyomozóhatóság előtt, valamint F.J.nak a törvényszék előtt 10.K.700.126/2020. számon folyamatban volt perben tanúként tett vallomása alapján leszögezte, hogy az alperes a felperessel kapcsolatos megállapítást részben a CMR okmányok kapcsán, részben pedig Cs.S. vallomása alapján

tette, miszerint F.J. tanú nem lépte át a román határt minden esetben az áruval. Ezen túlmenően a román társhatóság válaszára is hivatkozott. A törvényszék ugyanakkor F.J. tanút ki tudta hallgatni, a román társhatóság válaszatól eltérően. A CMR okmányoknak a kúriai végzés alapján nem lehet olyan jelentőséget tulajdonítani, mint amelyet az alperes tulajdonított. Cs.S. tanúvallomása kapcsán pedig arra utalt, hogy az alperes nem bizonyította, hogy a felperes és F.J. tanú között történt-e összejátszás ebben a körben.

[41] A Kr. s.r.o. vonatkozásában az elsőfokú bíróság a 10.K.700.126/2020. számon folyamatban volt perben tanúként hallgatta ki Cz.R.-et és ez alapján leszögezhető, hogy Cz.R.- a Kr. s.r.o. nevét sem tudta megerősíteni, a felperessel való ügyleteket egyáltalán nem erősítette meg, a cégben kizárólag stróman szerepe volt. Nincs olyan bizonyíték, amely a felperes vonatkozásában alátámasztaná a közösségi értékesítést, egyáltalán az értékesítést a Kr. s.r.o. elnevezésű gazdasági társaság részére.

[42] A N.T. s.r.o. vonatkozásában az elsőfokú bíróság O.M.t hallgatta meg tanúként, aki a felperessel való ügyleteket egyáltalán nem erősítette meg, a cégben kizárólag stróman szerepe volt. Nincs olyan bizonyíték, amely a felperes vonatkozásában alátámasztaná a közösségi értékesítést, egyáltalán az értékesítés tényét a N.T. s.r.o. gazdasági társaság részére.

[43] A M.Bt.. vonatkozásában leszögezte, hogy az alperes a gazdasági esemény meg nem történtét állította, azaz a KMK vélemény 1.) pontjában foglalt esetkört. Ezt azzal kívánta igazolni, hogy a F.F. Kft. és a M.Bt.. nem folytattak tényleges, valós gazdasági tevékenységet a vizsgált időszakban. Másutt azonban az elsőfokú hatóság azt rögzítette, hogy a termék egyetlen alkalommal került beszerzésre 2010. évben és ugyanez az áru forgott körbe ezután az ügyletben részt vevő felek között. A rögzített tények alapján azt lehet megállapítani, hogy a felperes minden esetben átvette az árut a M.Bt..-től, azonban a vita abban áll, hogy ez ugyanaz az áru volt-e, amelyet 2010. évben szereztek, vagy sem. Erre utal a K.T.A.-né tanú nyomozás során tett azon vallomása, hogy a dobozok szakadozottak voltak. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a jelen esetben a KMK vélemény 3.) pontja szerinti esetkört kellett volna vizsgálnia az alperesnek. A felperes és a M.Bt.. közötti gazdasági esemény ugyanis megvalósult, a kérdés az, hogy csalárd magatartást megvalósított-e valaki, illetve azt ki valósította meg. A M.Bt..-től történő beszerzések kapcsán az alperes által hivatkozott bizonyítékok egyike sem utal a felperes adókijátszásban betöltött szerepére, a felpereshez nem köthető gazdasági szereplők voltak az irányítói e körbeszámlázásnak a felperesi társaság felhasználásával. Az alperes nem tudta megállapítani a felperes irányító szerepét és nem tisztázta, hogy milyen kapcsolat van V.L., Sz.P. és a felperesi ügyvezetés között.

[44] A S.T.H. Kft. vonatkozásában az elsőfokú bíróság álláspontja szerint önmagában egy objektív körülmény, nevezetesen az, hogy a felperes szállítóját és vevőjét ugyanaz a személy képviselte, nem alkalmas arra, hogy az adólevonási jog megtagadásra kerüljön. Mivel az étolaj leszállításra került a felperes részére, jelen esetben semmiképpen nem alkalmazható a KMK vélemény 1.) pontjában foglalt esetkör, hanem a 2.), vagy a 3.) pontban foglalt esetkör alapján kell a megállapítást megtenni. Sz.Gy. gyanúsított meghallgatása során tett vallomás ugyanis azt támasztja alá, hogy a felperes részére az étolaj átadásra került. Az alperes azonban

elmulasztotta vizsgálni azt, hogy a felperes tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adókijátszásról, adócsalásról. Az alperes a KMK vélemény 2.) pontja alapján nem vizsgálta azt, hogy a felperes tevőlegesen lépett-e fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, alapvetően járult-e hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához, vagy a felperes magatartása passzívnak minősült-e.

[45] Az alperesnek először tisztáznia kell azt, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, amennyiben megvalósult, úgy a KMK vélemény mely esetköre alapján kell vizsgálni a tényállást.

[46] Összességében a per során megállapítást nyert, hogy arra vonatkozóan nem került elő bizonyíték, hogy a felperesi ügyvezetés tudott, illetve tudnia kellett az esetleges adókijátszásról, hiszen a nyomozás során, a büntető bíróság, illetve a közigazgatási bíróság előtt tett vallomások alapján sem lehet megállapítani azt, hogy a felperesnek az esetleges adókijátszásban irányító, tevékeny szerepe lett volna. A közösségi termékértékesítések körében vizsgálni kellett volna a felperesi tudattartalmat, objektív körülményekkel kellett volna igazolni, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett az adókijátszásban való részvételről. Ennek kapcsán tisztázni kellett volna a felperes és az ügyletek során feltűnt egyéb szereplők egymáshoz való viszonyát.

[47] F.D. tanú vallomását nem értékelte jelentős bizonyító erővel rendelkező vallomásnak, mivel a gazdasági esemény megvalósulásáról a tanú nem tudott nyilatkozni. Egyetértve az alperessel leszögezte, hogy a büntetőeljárásban kirendelt igazságügyi szakértőnek nem volt feladata állást foglalni a közösségi termékértékesítés megtörténtéről.

[48] Elvetette az alperesnek M.R. tanúhoz intézett kérdések tekintetében emelt kifogását arra utalva, hogy a bíróság az alperes részére is határidőt biztosított arra, hogy a tanúhoz kérdések feltevését indítványozza, vagy azokra észrevételt tegyen, ezzel a lehetőséggel pedig nem élt. Az iratbetekintési joggal kapcsolatos felperesi előadás vonatkozásában leszögezte, hogy a jegyzőkönyvhöz csatolásra került minden olyan releváns irat, amelyek alapján a felperes a jelen perben elő tudta terjeszteni bizonyítási indítványait, bizonyítékait.

[49] Az elsőfokú bíróság elfoglalt álláspontja okán nem vizsgálta a felperesnek azt a kifogását, hogy az ÁFA-t „felülről kell-e számítani”.

[50] A megismételt eljárásra előírta, hogy az elsőfokú hatóságnak vizsgálnia kell a felperesi tudattartalmat, objektív körülmények alapján kell bizonyítania, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna azt, hogy adókijátszásban vesz részt. Önmagában egy objektív körülmény alapján nem lehet az adólevonási jogot megtagadni.

#### **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

[51] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes kereseti kérelmének elutasítása, másodlagosan az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra történő utasítása érdekében.

[52] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 206. § (1) bekezdését, 339. § (1) bekezdését és 339/A. §-ában foglalt törvényi előírásokat. Az elsőfokú ítélet indokolási része nem tartalmaz az az új eljárásra utasítást, csak általánosságban írt két mondatból áll, ezzel megsértette az elsőfokú bíróság a régi Pp. 220. § (1) bekezdés d) pontját, 221. § (1) bekezdését, 339. § (1) bekezdését. Megsértette továbbá a régi Pp. 164. § (1) bekezdésében foglaltakat is az elsőfokú bíróság, amikor ítéletének indokolásában kizárólag az alperesi oldalra delegálta a bizonyítási terhet, de az indokolásból nem derül ki, hogy az alperes mit nem bizonyított a bíróság szerint. Ez főként a közösségi értékesítés megtörténtének igazolásánál nem helytálló, hiszen elsődlegesen nem alperesen van a bizonyítási kötelezettség e tekintetben.

[53] Az elsőfokú bíróság ítélete megsértette a régi Pp. 173. § (3) bekezdését, 275. § (4) bekezdését, az Art. 99. § (2) bekezdését, az Áfa tv. 89. § (1) bekezdését, az Art. 1. § (7) bekezdését, az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, 168-169. §-ait, valamint az Sztv. 166. § (1) és (2) bekezdéseiben foglaltakat.

[54] Jogszabálysértő módon az elsőfokú bíróság ítéletét nem a Kúria Kfv.V.35.639/2018/19.számú új eljárásra utasító végzése alapján hozta meg, nem is tett eleget a Kúria ezen végzésében foglaltakat, hanem részben a K.D. Kft. ügyében született Kfv.I.35.042/2019/10.számú végzés alapján hozta meg ítéletét, a K.D. Kft. ügyében meghozott döntés indokolását emelte át.

[55] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság a felperes tudattartalmának értékelését a KMK vélemény figyelembevételével végezte el, jól lehet, a vélemény az adólevonási jog kapcsán dolgozta ki a különböző tényállásokra figyelemmel a számlabefogadói tudattartalom vizsgálatának szükségességét. A perbeli esetben közösségi termékértékesítés megvalósulását kellett vizsgálni, így erre nem alkalmazhatók a KMK véleményben foglaltak.

[56] Az elsőfokú bíróság nem foglalkozott az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében előírt feltételek teljesülésével, a felperest e körben terhelő, az Art. 99. § (2) bekezdéséből fakadó bizonyítási kötelezettséggel és tévesen a KMK vélemény 3. pontjával azonosította a tényállást és a felperesi tudattartalmat ennek alapján elemezte. Nem döntött arról, hogy a felperes igazolta-e a szlovákiai kiszállítás tényét, e körben nem értékelte az adóhatósági és perbeli bizonyítékokat. Hangsúlyozta, hogy a közösségi értékesítéshez kapcsolt adómentesség csak

akkor érvényesíthető, ha a felperes rendelkezik az adómentesség feltételeinek teljesülését igazoló okiratokkal. A bíróság semmilyen jelentőséget nem tulajdonított a hivatkozott jogszabályoknak, az alperesi határozatban kibontott érvelést nem vizsgálta. Hangsúlyozta, hogy a közösségi termékértékesítés megtörténtének igazolására egyéb dokumentum hiányában kizárólag a számlák állnak rendelkezésre, mellyel kapcsolatban az alperes megállapította, hogy nem alkalmas a közösségi értékesítés megtörténtének hitelt érdemlő bizonyítására. A termékek nem hagyták el Magyarország területét, hanem azok közvetlenül Sz.-ra kerültek elfuvarozásra. Az elsőfokú bíróság ezzel összefüggésben teljes mértékben figyelmen kívül hagyta az alperesi határozatban felsorolt bizonyítékokat, azokat nem értékelte, továbbá ítélete iratellenes megállapításokat is tartalmaz.

[57] A beszerzést terhelő levonható áfával kapcsolatban téves az elsőfokú bíróság jogértelmezése. A KMK vélemény nem jogalap, hanem egy iránymutatás a számlabefogadói tudattartalom vizsgálatához, nem elegendő a KMK véleményre hivatkozni, hanem meg kellett volna jelölnie az elsőfokú bíróságnak a vonatkozó jogszabályi helyeket és rögzíteni, hogy alperes pontosan melyiket és miért sértette meg, amennyiben nem értett egyet az alperesi megállapítással. Az alperesi határozat keltének időpontjában még nem létezett a KMK vélemény, az alperes határozata mégis megfelelt az abban szereplő jogértelmezési szempontok vizsgálatának.

[58] Az alperes számára érthetetlen az a bírósági hivatkozás, hogy amennyiben egy egyszeri alkalommal beszerzett termékkör éveken keresztül körbeszámlázásra került ugyanazon felek között, azt hogyan lehet megtörtént gazdasági eseménynek minősíteni. A valóságtól elrugaszkodott azaz az ítéleti indokolás, hogy a számlázási lánc összes szereplője közül pont a felperesi ügyvezetés nem tudott a fiktív számlázásról, ahol mintegy 650.000.000 Ft visszaigényelt áfa lecsapódott.

[59] Az alperes beszerzési és értékesítési számlánkként nyomon követte az áru útját és tette meg megállapításait, mind a pörgetős, mind pedig a közösségi értékesítésként feltüntetett termékek kapcsán, ezzel szemben az elsőfokú bíróság nem vizsgálta sem külön-külön, sem összefüggéseiben a beszerzéseket és értékesítéseket, ítéletéből nem derül ki, hogy van egy beszerzési oldalon tett megállapítás, valamint a közösségi értékesítésekkel kapcsolatos megállapítás, melyek szorosan összefüggnek egymással. Az sem derül ki, hogy mely számlák szerinti beszerzések és értékesítések vonatkozásában gondolta alkalmazni a KMK vélemény 2.) és 3.) pontjában foglaltakat.

[60] Az elsőfokú bíróság ítélete figyelmen kívül hagyta az alperesi határozatban felsorolt bizonyítékokat, azokat nem értékelte, illetve iratellenes megállapításokat tett. A rendelkezésre álló bizonyítékok közül csupán néhányat említett meg az ítéletében és azokat is kizárólag önmagukban értékelte, nem pedig összességében a többi bizonyítékkal összevetve.

[61] Kiemelte a L.K. nyilatkozatával kapcsolatos bírósági álláspontot, amely abban téved, hogy nem tartalmaz a felperesi ügyvezetésre és alkalmazottakra vonatkozóan semmilyen előadást. L.K. gyanúsított kihallgatása (2011. november 14.) során tett nyilatkozatából kiderül, hogy mely adózókról, mely évek vonatkozásában tesz nyilatkozatot. Egyébiránt a

tanú részletes feltáró nyilatkozatot tett a cégekkel való kapcsolatáról, az áru megrendeléséről és annak szállításáról és a láncolatot irányító szereplőkről.

[62] K.T.A.-né gyanúsított kihallgatása (2011. szeptember 28.) során tett nyilatkozatából kiderül, hogy mely adózókról, mely évek vonatkozásában tesz nyilatkozatot.

[63] A tanú az ügyvezetőkkel való kapcsolatáról, és azok tájékoztatásáról is részletesen nyilatkozott. Az alkalmazottban többször felmerült a kétely az áru tényleges országhatáron kívülre történő szállítása vonatkozásában, mellyel kapcsolatos aggályait megosztotta az ügyvezetéssel is, akiktől azonban érdemi választ nem kapott. Mindezek igazolják, hogy a társaság irányításában résztvevő ügyvezetők tudomással bírtak arról, hogy a L.K. felé átszámlázott áruk Magyarország területét nem hagyták el, ennek ellenére a gyakorlaton nem változtattak.

[64] K.T.A.-né vallomásában részletesen nyilatkozott a S.T. Kft.-ről, a Zs. s.r.l. társaságokról és egyéb gazdasági szereplőkről is, azonban az ő vonatkozásukban a bíróság nem ismertette K.T.A.-né vallomását, pedig ezen cégek vonatkozásában is részletes nyilatkozatot tett a tanú. Az elsőfokú bíróság ítélete iratellenes, hiányos egyáltalán nem, vagy nem megfelelően ismerteti a rendelkezésre álló bizonyítékokat.

[65] A Magyarországon kívüli szállítás hiányát támasztotta alá L.K. sofőrjének, M.R.nak a nyilatkozata is, aki részletesen beszámolt a megvásárolt áru útjáról. Teljesen iratellenes az elsőfokú bíróságnak a nevezett személy vonalas fűzetével kapcsolatos megállapítása, mivel ezen fűzet tartalma nem áll ellentétben a beszerzett bizonyítékokkal, éppen ellenkezőleg, M.R. nyilatkozatát támasztja alá, miszerint az áru nem hagyta el Magyarország területét, hanem egyenesen Budapestre szállították.

[66] Az elsőfokú ítélet nem ismertette K.R. nyilatkozatát, pedig a releváns időszak vonatkozásában tartalmaz olyan információkat, amelyek igazolják, hogy az áru nem ment ki Szlovákiába, hanem Sz.-ra szállították.

[67] Az elsőfokú bíróság nem vette figyelembe Sz.P. gyanúsított részletes vallomását a felperesről, a M.Bt.-ről, a Zs. s.r.l. vonatkozásában rendelkezésre álló bizonyítékokat a M.Bt. társaságnál lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés iratanyagát és a S.T.H. Kft. társaságnál lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés iratanyagát. Ezen felsorolt bizonyítékokat vagy csak részlegesen, vagy egyáltalán nem ismertette a bíróság, egymástól elszeparálva, önmagukban próbálta értékelni azokat.

[68] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság nem létező gyanúsított vallomásokra alapozta ítéletét és kiemelt jelentőséget tulajdonított a Győri Törvényszék B.398/2013. számú büntető ügyében elhangzott vallomásoknak, jöllehet a döntést a Győri Ítéltábla Bf.II.42/2020/60.

számú végzéssel hatályon kívül helyezte és ebben a végzésében is rámutatott a vallomások ellentmondásaira.

[69] Aggályosnak tartotta az elsőfokú bíróság által meghallgatott tanúk vallomásait és a vallomások felvételeinek körülményeit is. Utalt arra, hogy B.R., J.I., K.J. tanúk nem a perbeli ügyben, hanem a P.ABC. Kft. „fa” 10.K.700.126/2020. számú ügyében kerültek meghallgatásra, ugyanakkor az elsőfokú bíróság ezt nem tette a peres eljárás iratanyagává. Hasonló hiba áll fenn K.T.A.-né, M.R., L.K., és F.D. a 10. K.700.342/2020. számú (K.D. Kft) perben és F.J. 10.K.700.126/2020. számú perben tett vallomásainak felhasználása körében is. Előadta, ha a bíróság valamely ténymegállapítása hivatalos tudomásán alapul, akkor erre a felek figyelmét fel kell hívnia, mert a bíróság hivatalos tudomásával szemben is lehet helye ellenkező bizonyításnak (EBH 2002.761). A jogszabálysértést a Pp. 163. §-ának (3) bekezdésében foglaltak figyelmen kívül hagyásában jelölte meg. Fenntartását fejezte ki az irányított kérdésfeltevéssel kapcsolatban, amely megítélése szerint teljesen megengedhetetlen és szabálytalan. Az elsőfokú bíróság hivatkozott három sofőr közjegyző előtt tett nyilatkozatára is, azonban az alperes határozottan tagadta, hogy a nyilatkozatokat látta volna, illetőleg becsatolásra került volna a közigazgatási perben. Ezen túlmenően L.K. írásban tett nyilatkozatában elismerte, hogy elfogulatlan vallomást nem tud tenni, ebből kifolyólag nem volt felhasználható a tanú nyilatkozata. Jogszerűtlenül értékelte továbbá az elsőfokú bíróság az alkalmazott perben felvett vallomását, nem vette figyelembe, hogy az milyen mértékben különbözik a nyomozati szakban felvett vallomástól. K.T.A.-né ellentmondó és következtetlen nyilatkozatokat tett, perben felvett vallomása kizárólag a pörgetős árura vonatkozott, csak azzal kapcsolatban nyilatkozott az elsőfokú bíróság, a közösségi értékesítések kapcsán azonban nem. Így a körben nem is vonhat le következtetést.

[70] Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, illetve nem tulajdonított jelentőséget annak, hogy az alperes vizsgálta az áru visszaszámlázásának útját is Magyarországra, és ennek keretében kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a Kft.-nél, valamint nemzetközi megkereséssel is élt az olasz adóhatóság felé. Az iratanyag részét képezte a Kft. ügyvezetőjének büntető eljárás során tett vallomásai is, amelynek az elsőfokú bíróság nem tulajdonított jelentőséget. Ezzel összefüggésben kiemelte, hogy a bírói gyakorlat is megerősítette, hogy az adóhatóság nem csak jogosult, hanem köteles is vizsgálni az ellenőrzött adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit és abból következtetéseket levonni a lánc másik pontjára álló adózóra nézve. Felperes édesipari termékeket szerzett be különböző multinacionális cégektől, majd azokat L.K.-nak számlázta tovább, az áru azonban nem hagyta el a tagállamok területét, azt közvetlenül Sz.-ra szállították, azt tovább értékesítették a Kft. részére, amely ugyan a közösségi beszerzést bevallotta, de az árut minimális haszonnal egy olasz cég részére számlázta, amely a gazdasági kapcsolatot nem ismerte el.

[71] Nem vette figyelembe az elsőfokú bíróság, hogy az alperes vizsgálta az áru visszaszámlázásának útját is Magyarországra, kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le (C.T. Kft., K.Tr. Kft.) nemzetközi megkereséssel élt az olasz és spanyol adóhatóság felé, továbbá rendelkezésre áll a C.T. Kft. képviselője, K.T.I. nyilatkozata, H.-né K.T. (felperes egyik beszállítójának a M.Bt.-nek a képviselője), illetve a K.Tr. Kft. ügyvezetőjének, K.Z.-nak a nyilatkozata, Sz.P. büntetőeljárás során tett vallomása. Az elsőfokú bíróság ítéletében csak

érintőlegesen említi a C.T. Kft. és a K.Tr. Kft. társaságokat és klonkluzióként annyit ír, hogy az ügyvezetők vallomásai nem bírnak semmilyen bizonyító erővel. Ezzel összefüggésben kiemelte, hogy a bírói gyakorlat is megerősítette, hogy az adóhatóság nem csak jogosult, hanem köteles is vizsgálni az ellenőrzött adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit és abból következtetéseket levonni a lánc másik pontjára álló adózóra nézve. Felperes édesipari termékeket szerzett be különböző multinacionális cégektől, majd azokat szlovák cégeknek, többségében L.K.nak számlázta tovább, az áru azonban nem hagyta el Magyarország területét, azt közvetlenül Sz.-ra szállították, lerakodták, majd másnap közvetlenül a felpereshez került visszaszállításra. Csak önmagukban nézte a rendelkezésre álló bizonyítékok egy szeletét, összességében más bizonyítékok összevetésével nem értékelte azokat. Holott a fenti bizonyítékok és a büntetőeljárás során meghallgatott hivatkozott személyek nyilatkozatai alapján egyértelműen igazolt, hogy a magyar cégek valós gazdasági tevékenységet nem végeztek, csupán az áru továbbszámítása volt a feladatuk. Az elsőfokú bíróság ítélete a vonatkozó jogszabályokat figyelmen kívül hagyta, a KMK véleményt helytelenül citálta, az alperesi bizonyítékok figyelmen kívül hagyásával a jelen ügghöz nem tartozó, vagy már nem létező bizonyítékokra alapozott.

[72] Az alperes az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése mellett a kereset elutasítását azért kérte, mivel a felperes a közösségi értékesítés megtörténtét nem tudta hitelt érdemlő módon igazolni az adómentesség feltételeit igazoló dokumentumokkal – a számlákon kívül – nem rendelkezik. Ezen kívül a felperes, akit tájékoztattak az alkalmazottai, hogy az áru nem megy ki az országból, nem foganatosított lehetséges és ésszerű intézkedéseket annak érdekében, hogy az általa lebonyolított termékértékesítés ne vezessen adókiadáshoz és még a perben sem ajánlott fel olyan okirati bizonyítékot, amellyel igazolta volna a közösségen belüli értékesítést, és a végleges rendeltetéssel történő kiszállítást, azaz az adómentességet. Az alperes ugyanakkor bizonyította, hogy valójában nem történt közösségi értékesítés, az áru közvetlenül Sz.-ra került szállításra. Hivatkozott a 2000/65/EK irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK Tanácsi irányelv (Hatodik irányelv) 28/A. Cikke (3) bekezdésének (1) albekezdésére, és 28/C. Cikke A. rész a) pontjának (1) bekezdésére, az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-409/04 számú Teleos és társai, illetőleg a C-273/11 számú Mecsek Gabona ügyekben hozott ítéletekre. Hivatkozott a C-184/05 számú Twoh International BV ügyben hozott ítéletre, illetve a Kúria Kfv.I.35.621/2013/9.számú ítéletére.

[73] Az alperes bizonyította azt is, hogy a M.Bt.-től beszerzett áruk folyamatosan körbeszállításra kerültek, a cégek által kibocsátott számlák nem tartalmazzak valós értékesítést. Ezt az alperes beszerzési és értékesítési számláknaként, végigkövetve az áru pörgetésének útját, bizonyította. Ezt támasztja alá a NAV Nyugat-dunántúli Regionális Bűnügyi Igazgatósága Felderítési Osztály Győr által rendelkezésre bocsátott megfigyelésekről készült jelentések kivonatolt változatai is. Mindezt az elsőfokú bíróság ítéletében ugyancsak nem értékelte.

[74] A felperes által a perben felajánlott tanúbizonyítások jellegénél és tartalmánál fogva sem alkalmasak az alperesi határozat jogszabálysértő voltának igazolására. A perbeli esetben rendelkezésre álló adatokból kizárólag olyan ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, mely szerint nincs olyan objektív jellegű bizonyíték, amely igazolná az érintett számlák szerinti



termékeknek az egyik tagállamból a másik tagállamba történő tényleges elfuvarozását, eljuttatását, az adómentes értékesítés törvényi feltételeit. Hiteles okirati bizonyítékot a felperes fel sem ajánlott a közigazgatási és a peres eljárás során, a rendelkezésre álló bizonyítékok pedig nem a közösség területére történő fuvarozást, eljuttatást támasztják alá, hanem annak ellenkezőjét. Objektív körülmények alapján bizonyítást nyert, hogy a felperesi ügyvezetés és tulajdonosi kör tudott arról, hogy az áru nem megy ki Szlovákiába. A felperes ügyvezetői, tulajdonosai tudták, hogy nap, mint nap ugyanazt az árut értékesítik, kizárt, hogy a targoncásokon, raktárosokon, sofőrökön kívül csak a felperes ügyvezetői nem tudtak erről. A nyereség egyértelműen a felperesnél csapódott le. A bíróság azon okfejtése, hogy az eladhatatlan, éveken keresztül pörgetett áru valós gazdasági eseményt takar, minden logikát nélkülöz. Számtalan vallomás bizonyítja ennek ellenkezőjét.

[75] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte.

[76] Arra hivatkozott, hogy a felülvizsgálati eljárásban nincs helye a bizonyítékok újraértékelésének. Az eljárás során a gazdasági eseményt alátámasztó számlákkal, az ellenérték megfizetését tanúsító banki átutalásokkal, a CMR fuvarlevelekkel, a VIES adatokkal, a szlovák adóalany bevallásaival, melyekben szerepelnek a közösségen belüli termékbeszerzések a felperesi társaságtól [EUB C-409/04. számú (Teleos és társai) ítélet 3. pont, C-273/11. (Mecsek-Gabona)] és a kamionkövetésről szóló tanúvallomással igazolta a Közösségen belüli termékértékesítést, illetve a termékek kiszállítását. A perhatékonyság elvének érvényesülése érdekében került sor – az alperes által is tudottan – a 10.K.700.126/2020. és 10.K.700.342/2020. számú perben szerzett tanúvallomások jelen ügyben bizonyítékként történő felhasználására. Kifejtette, hogy az adóhatóság lemondott a költségvetési bevételről azáltal, hogy határozatában rögzített tényállás alapján nem állapította meg a szlovák adóalany részére a magyar áfa kötelezettséget [C-273/11. (Mecsek-Gabona) 43. pont].

### **A Kúria döntése és jogi indokai**

[77] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[78] A régi Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e.

[79] A régi Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, bizonyításnak nincs helye. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási

szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljáró elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja.

[80] A Kúria előjáróban rögzíti, hogy felülvizsgálati kérelem nem támadta a jogerős ítéletnek a Kr. s.r.o. és a N.T. s.r.o. vonatkozásában tett megállapításait, az iratbetekintési joggal, a büntetőeljárásban szerzett igazságügyi szakértői vélemény mellőzésével kapcsolatos sérelem alaptalanságát megállapító rendelkezéseit, így a Kúria jelen döntése ezen kérdésekre nem terjedt ki. Emellett kiemeli, hogy a P.ABC. Kft. „fa” ügyében az elsőfokú bíróság ítéleteit hatályon kívül helyező Kfv.I.35.093/2022/6., számú végzésében foglaltakat az összefüggő tényállási elemekre figyelemmel jelen ügyben is irányadónak tekintette.

[81] Az elsőfokú bíróság a közösségi termékértékesítés megtörténtét a 10.K.700.342/2020. és 10.K.700.126/2020. számú perben felvett tanúvallomásokra alapította. A régi Pp. 3. § (3) bekezdés első mondata kimondja, hogy a jogvita elbírálásához szükséges bizonyítékok rendelkezésre bocsátása - ha törvény eltérően nem rendelkezik - a feleket terheli. Az (5) bekezdés első mondata szerint, ha törvény másként nem rendelkezik, a bíróság a polgári perben alakszerű bizonyítási szabályokhoz, a bizonyítás meghatározott módjához vagy meghatározott bizonyítási eszközök alkalmazásához nincs kötve, szabadon felhasználhatja a felek előadásait, valamint felhasználhat minden egyéb bizonyítékot, amely a tényállás felderítésére alkalmas. A 201. § (1) bekezdése értelmében a bizonyítási eljárást a perbíróság rendszerint tárgyaláson folytatja le. A 206. § (1) bekezdése szerint a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg. A 163. § (3) bekezdése alapján a bíróság az általa hivatalból ismert tényeket valóban fogadhatja el, ezeket a tényeket akkor is figyelembe veszi, ha azokat a felek nem hozták fel, köteles azonban a feleket e tényekre a tárgyaláson figyelmeztetni [EBH2002. 761.]. Ezen rendelkezések alapján nincs annak törvényes akadálya, hogy akár a felek kérelmére, akár hivatalból a bíróság más perben felvett tanúvallomást, mint bizonyítékot is figyelembe vegyen ítélete meghozatala során, azonban ennek feltétele, hogy azokat a bizonyítási eszközöket (jelen esetben a más perekben felvett tanúvallomásokat rögzítő tárgyalási jegyzőkönyveket) a bíróság vagy a fél az iratokhoz csatolja, és ennek megtörténtéről a bíróság a feleket tájékoztassa, ezáltal azokat a per anyagává tegye. Ez következik egyébiránt a régi Pp. 117.§ (3) bekezdésének a bíróság számára e körben megfogalmazott kötelezettségéből is (a felek beadványának, a szakértők véleményének vagy más periratnak felolvasása, valamint okiratnak vagy másolatnak csatolása esetében a jegyzőkönyvben csupán ennek megtörténtére kell utalni.) A jogerős ítéletben megalapozott tényállás csak a régi Pp. szabályainak megfelelően szerzett és rögzített bizonyítékok alapján lehetséges. Az elsőfokú bíróság e kötelezettségének nem tett eleget, amely azt eredményezte, hogy a Kúria a felülvizsgálati eljárásban nem ismerhette meg azon tanúvallomásokat, amelyeket az elsőfokú bíróság perdöntőnek értékelt, így a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálata nem volt elvégezhető.

[82] Hangsúlyozza a Kúria azt is, hogy az elsőfokú bíróságnak kiemelt figyelmet kell fordítania arra, hogy a tanúk mely időszakra vonatkozóan nyilatkoztak, mert nem lehet általánosítani, valamennyi időszakra vonatkoztatni ezeket a vallomásokat, kivéve, ha maguk a

tanúk beismerik, hogy valamennyi vizsgált időszak tekintetében azonos módon történtek a vásárlások, szállítások.

[83] Nem jogsértő a Kúria Kfv. I. 35.042/2019/10. számú végzésének a CMR-ek hiányosságaival, annak értékelésével kapcsolatos álláspont átvétele, miután a perbeli időszakra azonos körülmények felmerülése miatt rögzítette az alperes, hogy a felperes részéről nem igazolt a közösségi kiszállítás megtörténte. Utal a Kúria arra, hogy a bíróságok kötelesek a Kúria jogértelmezését követni, attól az ügy egyedi körülményei, vagy az Alaptörvénnyel való összhang megteremtése érdekében térhetnek csak el, az eltérést kötelesek külön megindokolni. Ekként nem kifogásolható e végzésben a CMR-ek vizsgálata kapcsán írtak átvétele és követése.

[84] Bár a Kúria érdemben nem vizsgálhatta az elsőfokú bíróság ítéletének jogszerűségét, azonban az új eljárásra vonatkozóan a következőket szükségesnek tartja az alábbiakat hangsúlyozni:

[85] A perbeli esetben irányadó az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése, melynek alapján mentes az adó alól – a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel – a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi, egy olyan másik adóalanynak, aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek. Az Art. 99. § (2) bekezdése szerint, ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

[86] A felhívott rendelkezések együttes értelmezésével megállapítható, hogy a közösségi értékesítéshez kapcsolt adómentesség akkor érvényesíthető, ha az adózó rendelkezik az adómentesség feltételeinek teljesülését igazoló okiratokkal.

[87] Az EUB a C-409/04. számú Teleos és társai, valamint a C-273/11. számú Mecsek-Gabona ügyekben meghozott ítéletei kimondták, hogy az adómentes közösségen belül termékértékesítés megvalósulása körében szigorúbb elvárás van az adózó felé a bizonyítékok szolgáltatását illetően, mint általában a belföldi értékesítések tekintetében. Az adózótól az várható el, hogy a közösségen belüli értékesítést nagy gonddal, körültekintéssel kezelje, megfelelő pontossággal dokumentálja az értékesítést, ugyanis az adókedvezményre, adómentességre hivatkozás esetén ennek fennállását neki kell bizonyítani.

[88] A Teleos ítélet 42. pontjában az EUB más mellett rögzítette, hogy kizárólag akkor történik közösségen belüli termékbeszerzés és vonatkozik adómentesség a közösségen belüli

termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták, vagy el-szállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. A Mecsek-Gabona ügyben a Teleos ügyben kifejtettekkel összhangban az EUB megállapította, hogy három feltétel szükséges a termékértékesítéshez, nevezetesen a rendelkezési jog átszállása, a termékek egy másik tagállamba történő feladása, továbbá az, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a tagállam területét. E körben a bizonyítékokat a nemzeti jog szabályozza, és a nemzeti bíró feladata annak meghatározása, hogy az adózó e bizonyítási kötelezettségének eleget tett-e, tudott, tudhatott-e a csalásról vagy sem.

[89] A közigazgatási perben a bíróság előtti bizonyítás szabályai a közigazgatási eljárásra vonatkozó bizonyítási kötelezettséget meghatározó rendelkezésekkel együttesen alkalmazandók. A per tárgya mindenekelőtt az volt, hogy a felperes bizonyította-e az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése szerinti mentesség törvényi feltételeit, azaz, hogy az ügyletek által az áru más tagállamba, a számlán szereplő vevő részére kiszállításra került. A Kúria korábbi végzésében foglaltak szerint az elsőfokú bíróságnak a régi Pp. 206. § (1) bekezdésének megfelelően értékelnie kell a felperes javára és terhére szóló bizonyítékokat, nem mellőzhető az adóhatóság által beszerzett bizonyítékok perbeli bizonyítékokkal való összevetése, a köztük lévő ellentmondások feloldása, az egyes bizonyítékok bizonyító erejének meghatározásánál figyelembe vett szempontok követhető megjelenítése. Különösen igaz ez abban az esetben, ha a keresettel támadott határozat meghozatala óta keletkezett bizonyítékokra kívánja a bíróság ítéletét alapítani.

[90] Nyomatékosítja a Kúria, hogy a közösségi termékértékesítéssel összefüggő adózói tudattartalom értékelését nem az 5/2016 (IX.26) KMK. vélemény figyelembevételével kell elvégezni. A vélemény ugyanis az adólevonási jog kapcsán dolgozta ki különböző tényállásokra figyelemmel a számlabefogadói tudattartalom vizsgálatának szükségességét, és határozta meg az aktív és passzív adókijátszás megvalósulásakor vizsgálandó körülményeket. Az adólevonási jog kapcsán kidolgozott tételek nem használhatók a közösségi termékértékesítés adómentességének megítélése kapcsán, mivel más-más jogszabályi előírások vonatkoznak azokra, más tényállási elemek megvalósulását kell az adózónak bizonyítani, így az adózó tudatának is eltérő elemeket kell átfognia.

[91] Azt is hangsúlyozni kell, hogy a közigazgatási bíróság feladata a közigazgatási eljárás során hozott jogerős döntés jogszerűségi felülvizsgálata. Azon nem terjeszkedhet túl, és olyan indokokkal, amelyre az alperes nem hivatkozott, a határozat jogszerűségét nem támaszthatja alá. A közigazgatási hatóság határozata törvényességét a tényállás teljes feltárásával és a bizonyítékok mérlegelésével alapozhatja meg. Az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a régi Pp. 339. § (1) bekezdésének megfelelően, kizárólag a közigazgatási határozatok jogszerűsége vizsgálható felül. A régi Pp. ezen rendelkezéséből következően a közigazgatási határozatok tényállási elemei a büntetőeljárásban hozott döntésektől függetlenül fennállnak, vagy éppen alaptalanok. Az alperesi határozat jogszerűsége nem a büntetőeljárás következménye, hanem kizárólag attól függ, hogy az alperes megtartotta-e az irányadó anyagi és eljárási szabályokat. Ez nem befolyásolja azt a bizonyításra tartozó kérdést, hogy a büntetőeljárás adatai, bizonyítékai a közigazgatási

eljárásban, perben felhasználhatók, azok a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokkal ütköztethetők és amennyiben ellentmondás áll fenn közöttük, úgy annak feloldása nem mellőzhető, indokát kell adni, hogy egy korábbi nyilatkozattal szemben miért egy későbbit fogad el a bíróság.

[92] A jogszerűségi vizsgálat szempontjából jelentősége van annak, hogy az alperes milyen indokokra figyelemmel tagadta meg az adómentességet. A perbeli esetben kiemelt jelentőséget tulajdonított a CMR-k adattartalmának, a „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény alapján elemezte azokat és mutatott rá azok hiányosságaira, majd végül vetette el, mint a kiszállítást igazoló dokumentumot, rögzítve, hogy nem hiteles bizonylatok. Ugyanakkor az általa rögzített tényállás szerint az árukat nem fuvarozási szerződés keretében szállították el, hanem a vevő a saját fuvarszökeivel, alkalmazottaival gondoskodott azok elviteléről. Erre figyelemmel a határozat jogszerűségének megítélésekor figyelemmel kell lenni arra, hogy a szállítás igazolására bemutatott CMR-ek hiányosságaik ellenére alkalmasak-e a közösségi értékesítés megtörténtének igazolására.

[93] Amennyiben az elsőfokú bíróság úgy látja, hogy a CMR-ek hiányosságai ellenére a tulajdonjog átszállásra és kiszállításra vonatkozó feltétel megvalósult, úgy azt kell vizsgálnia, hogy az alperesi határozat azon megállapítása jogszerű-e, hogy a felperes „a szlovák cég közreműködésével a közösségi értékesítés látszatát keltve, adómentesen értékesítette az édesipari termékeket Magyarországon.” Ha ez az állítás megdőlni, úgy nem kötelessége az alperesi határozat jogszerűségének megteremtése érdekében az időközben megismerhetővé vált további nyomozati, büntető eljárási vallomásokat értékelni és a felperesi tudattartalmat erre figyelemmel elemezni, mert az alperesi megállapítás egyértelműen a felperes aktív, láncolatot alakító szerepét rögzítette határozatában.

[94] A Kúria mindennek folytán megállapította, hogy a jogerős ítélet a bizonyításra vonatkozó elsőfokú eljárási szabályok megsértése miatt jogszabálysértő, így érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan, ezért azt a régi Pp. 275. § (4) bekezdés alapján hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[95] Az új eljárásban gondoskodnia kell a vallomások szabályszerű beemeléséről az eljárásba, és a [85-93] pontokban kifejtettek szem előtt tartásával állást foglalni az alperesi határozat jogszerűségéről.

## **A döntés elvi tartalma**

[96] *I. A közösségi termékértékesítés adómentességét az adózó köteles bizonyítani.*

[97] *II. A bíróság köteles a per anyagává tenni a más perben beszerzett bizonyítási eszközöket, amennyiben azokban szereplő bizonyítékra döntést kíván alapítani.*

### **Záró rész**

[98] Az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezése folytán a Kúria a régi Pp. 275. § (5) bekezdése alapján a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét csak megállapította, amelynek viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[99] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a régi Pp. 274. § (4) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[100] A Kúria végzése elleni további felülvizsgálatot a régi Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. április 28.

Dr. Darák Péter s.k.  
a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.  
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.  
bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.  
bíró

Dr. Drávecz Margit s.k.  
bíró