



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.333/2021/9.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök
Dr. Demjén Péter előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró
Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér bíró

A felperes: felperes
(cím1)

A felperes képviselője: dr. Szilágyi Roland Ügyvédi Iroda
(cím2)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Pető Valéria kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Veszprémi Törvényszék 2021. június 01. napján
kelt, 7.K.701.236/2020/17/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 7.K.701.236/2020/17/II. számú ítéletét megváltoztatja és az alperes 4329432688 iktatószámú határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisíti és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2019. január 1.-2019. március 31. időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben adóellenőrzést folytatott le. A vizsgált időszakban a felperes bevételeit főként táplálékkiegészítő és étrendkiegészítő termékek gyártásából szerezte. Saját márkás termékeket nem gyárt, bérgyártással foglalkozik, a megrendelők kívánalmainak megfelelő márkanevvel, kiszereléssel, csomagolással. Belföldre és külföldre egyaránt értékesíti a zirci gyárában készült, esetlegesen tarpai telephelyen csomagolt termékeket.

[2] A vizsgált időszakban a felperes által a R.P. z.o.o. (a továbbiakban: lengyel társaság) részére legyártott termékek (KF.s, S. 14, T., M., stb.) Magyarországot elhagyva Szlovákia N. településén található telephelyére kerültek szállításra, ahonnan azt követően a termékek Magyarországra visszafuvarozásra kerültek a megrendelő KF.s Kft. (a továbbiakban: Kft1.) és a S. 14 I.l Kft. (a továbbiakban: Kft2.) részére. Konkrétan a vizsgált időszakban a felperes 24 tételnyi (KF.s) terméket értékesített összesen 2.075.114 Ft + áfa értékben a lengyel társaság felé, amely cég a Kft1. részére tovább értékesítette azokat. A vizsgált időszakban a felperes 169 tételnyi (S. 14, T., M., P.M., Q.) árut, összesen 111.438.683 Ft + áfa értékben értékesített a lengyel társaság felé, amely termékek ugyancsak a szlovákiai N. településre lettek elszállítva, onnan pedig a Kft2. részére kerültek továbbszállításra.

[3] Az adóhatóság a feltárt értékesítési láncolatban a rendeltetésellenes joggyakorlás tényét állapította meg. Kifejtette, hogy a közösségi szereplők beiktatása indokolatlan, gazdaságilag irracionális döntés volt, a számlázási láncolat felépítése adóelőny megszerzésére irányult. A termékeket valójában a magyarországi cégek (Kft1. és Kft2.) rendelték meg és végül az ő magyarországi címükre kerültek leszállításra, a lengyel cég közbeiktatására kizárólag az áfafizetési kötelezettség elkerülése miatt volt szükség. A feltárt tények alátámasztják, hogy látszólagos ügylet valósult meg, amelynek célja az volt, hogy az értékesítő felperesnek általános forgalmi adó fizetési kötelezettsége ne keletkezzen, a lengyel

cég beiktatása kizárólag azért történt, hogy megteremtse a közösségen belüli adómentes értékesítés lehetőségét, mert ilyen módon a felperes a lengyel cég részére adómentesen tudott értékesíteni. Az adóhatóság megállapította, hogy a felperes és a termékek legyártását megrendelő magyarországi cégek közvetlenül ismerték egymást, személyi összefonódások bizonyítottan fennálltak a láncolatban szereplő felek között, az ügyletek az adóelőny elérésére irányultak, a jog gyakorlása ezért nem volt rendeltetésszerű.

[4] Erre tekintettel az elsőfokú adóhatóság a felperesnek a lengyel társaság részére végzett értékesítéseire megállapította a belföldi termékértékesítések után fizetendő általános forgalmi adót, és 5907920287 iktatószámú határozatával a felperest 30.649.000 Ft adókülönbözet 12.235.000 Ft adóbírság és 2.598.000 Ft mulasztási bírság, valamint 874.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Az adóhatóság a határozatát az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-ára és az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (1) és (2) bekezdésére alapította.

[5] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 4329432688 számú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát megváltoztatta akként, hogy az adóbírság összegét 50%-ról 200%-ra változtatva 48.942.000 Ft-ban, az EKAER bejelentési kötelezettség nem előírászerű teljesítése miatt kiszabott mulasztási bírságot 43.000 Ft-ban állapította meg. Az elsőfokú határozat további rendelkezéseit az alperesi határozat nem érintette.

[6] Leszögezte, hogy a magasabb összegű adóbírság kiszabásának feltétele olyan tudatos és az adó kijátszására irányuló magatartás, melynek során az adóhiány és azt előidéző, azzal összefüggésben álló csalárd adókijátszó magatartás cél-eszköz viszonyban áll egymással, ami a jelen ügyben megállapításra került, hiszen az adózó szándékos magatartása (személyi összefonódások, közvetlen kapcsolat a magyar cégek között) vezetett az általános forgalmiadó fizetési kötelezettség csökkentéséhez. A mulasztási bírság megváltoztatásának az oka pedig az, hogy az elsőfokú adóhatóság nem megfelelő súllyal értékelte az adózó javára szóló körülményeket, ezért a mulasztási bírság mértéke nem arányos az elkövetett jogsértés súlyával.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[7] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Eljárási szabálysértésekre hivatkozott, illetve leszögezte, hogy a gazdasági esemény megvalósult, az áru ellenértéke kiegyenlítésre került. Az alperes nem végezte el az ún. háromlépcsős tesztet, illetve az adóhatóság nem tudta bizonyítani, hogy a láncolatban adóelőny felmerült volna a felperesnél. Előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, annak megválaszolásáért, hogy adótervezés céljából egy Magyarország területén működő gazdasági társaság végezhet-e

termékértékesítést a közösségen belül, ha az értékesített termék részben Magyarország területére érkezik meg.

[8] Az alperes védiratában – a határozatában foglaltakat fenntartva – a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[9] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[10] Indokolásában alaptalannak találta a felperes eljárási kifogásait. Az alperes által feltárt tények és bizonyítékok alapján a legyártott termékeknek a lengyel cégen keresztül való átfuttatása arra irányult, hogy az értékesítő felperesnek áfafizetési kötelezettsége ne keletkezzen. A felperes ezzel a magatartásával adóelőnyhöz jutott, így adókikerülésben vett részt. Rögzítette, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, részletes bizonyítást folytatott le és határozatában rögzítette azokat a tényeket és bizonyítékokat, amelyek együttes mérlegelésével hozta meg döntését.

[11] Rögzítette alperes a határozatában, hogy melyek azok az objektív tények, körülmények és adatok, amelyek együttes mérlegelésével meghozta döntését. A felperes az alperes által megállapított személyi összefonódások és gazdasági érdekeltségek tényét nem tudta cáfolni, illetve a felperes nem jelölte meg, hogy konkrétan mi volt az ügy érdemére kiható hiányosság, amelyet az adóhatóság a tényállás tisztázása körében elmulasztott.

[12] A helyszíni ellenőrzésre vonatkozó eljárási kifogás kapcsán előadta, hogy az ügy eldöntése szempontjából e körben a felperes által felhozottak nem relevánsak, tekintettel arra, hogy az alperes nem a helyszíni ellenőrzés megállapítására alapozta döntését. Az, hogy a jogszabályi rendelkezések előírják, hogy az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja, nem azt jelenti, hogy az adózó foglalkoztatottját kizárólag felvilágosítás adására lehetne kötelezni. A felperes munkavállalóinak tanúkenti meghallgatására az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 62.-63.§-a alapján került sor, aminek lehetőségét a törvény nem zárta ki, ezért arra jogszerűen kerülhetett sor. Ny.N.et az adóhatóság, mint a N.Kft. Kft. alkalmazottját hallgatta meg tanúként és nem tudott megjelölni olyan jogszabályhelyet felperes, amit az adóhatóság ezzel megsértett volna.

[13] Nem valós az az állítás sem, hogy az alperes a felperes terhére értékelte azt a körülményt, hogy R.R. megtagadta a tanúvallomást. Az említett személy adóhatóság előtt tanúsított magatartásának jogkövetkezménye nem a felperesnél került megállapításra, hanem

vele szemben eljárási bírságot szabott ki az adóhatóság. Az alperes határozatában rögzítette, hogy R.R., a Kft2. ügyvezetője a tanúvallomást megtagadta, ennek kapcsán pedig utalt arra, hogy a jogszabályi előírásoknak mindenben megfelelő gazdasági kapcsolatok esetén nincsen logikus indoka a tanúvallomás megtagadásának.

[14] Az alperes a másodfokú határozat 13-18. oldalán kifejtette a fellebbezésre vonatkozó jogi álláspontját. A fellebbezés lényegében az adózói észrevételben foglaltakat tartalmazza, amelyre vonatkozóan az adóhatóság már részletes nyilatkozatot tett, ezért az elsőfokú határozat minden egyes elemét a másodfokú határozatnak nem szükséges megismételni.

[15] Az a körülmény, hogy a lengyel társaság birtokba vette a terméket, még nem zárja ki annak megállapíthatóságát, hogy az ügylet az adóelőny elérését célozta. Nem azt állapította meg az adóhatóság, hogy nem történt termékértékesítés, hanem azt, hogy az ügyletek célja a termékértékesítés látszólagos megvalósulása mellett valójában az adóelőny megszerzésére irányult, amit az adóhatóság bizonyított, a felperest ugyanis a közösségi értékesítések után általános forgalmi adó fizetési kötelezettség nem terheli, ilyen módon megvalósul az adómentes értékesítés, belföldi értékesítés esetén viszont általános forgalmi adója keletkezik.

[16] Megállapította az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság feltárta, hogy a számlázási láncolatban a közösségi szereplő beiktatása indokolatlan, gazdaságilag irracionális döntés volt, és ezt az alperes által rögzített és felperes által sem vitatott személyi összefonódások ténye megalapozza, melyet az ítélet indokolásában részletezett. A lengyel cég részére értékesített termékek rövid időn belül visszaérkeztek Magyarországra a Kft1. vagy a Kft2. részére.

[17] Nem tartotta elfogadhatónak azt a magyarázatot, hogy a termékeket külföldön kívánták népszerűsíteni K.B. influencer útján, mivel nem racionális döntés, hogy nem győződnek meg előre arról, hogy a népszerűsítő személye elegendő lesz-e arra, hogy külföldön eladható legyen a termék. A lengyel társaság beiktatása adóoptimalizálás vagy adótervezés céljával nem elfogadható magyarázat, mivel olyan szereplő közbeiktatása, amely kizárólag az adó optimalizálását, kikerülését szolgálja, nem a valódi termékértékesítésre irányul, ezért rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül.

[18] Jogszerűen tett az adóhatóság megállapítást az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján, mivel önmagában a számlakiállítás ténye megalapozza az adófizetési kötelezettséget. Alaptalanul hivatkozott az Air. 2. § és 4. §-ban foglalt alapelvek megsértésére is a felperes, mivel az adóhatóság eljárása szakszerű, hatékony, költségtakarékos volt, illetve megfelelt az Air. 4. §-ban foglalt előírásoknak is.

[19] Megalapozatlannak tartotta a bírság mértékére vonatkozó felperesi érvelést is, mivel a felperes adóelkerülésre irányuló tudatos magatartása megállapítást nyert. Mivel alperes

olyan objektív tényekre alapozta döntését, amelyek megdöntésére a tanúbizonyítás nem alkalmas, mellőzte a tanúbizonyításra vonatkozó bizonyítási indítványt. Az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti indítványt sem tartotta megalapozottnak, mivel a közösségi termékértékesítésre vonatkozó indítvány a jelen ügyre vonatkozóan nem értelmezhető. A felperes által hivatkozott HÉA irányelv 17. cikk (1) bekezdése egyrészt összhangban van a magyar Áfa tv. termékértékesítésének fogalmával, másrészt az adóhatósági megállapítás nem ezen a rendelkezésen alapul jelen ügyben és nem tudott megjelölni az ügyben alkalmazott olyan konkrét jogszabályi rendelkezést, amely az uniós jogba ütközne, ezért az indítvány nem teljesíthető.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[20] Felülvizsgálati kérelmében a felperes a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[21] A jogerős ítélet álláspontja szerint sérti a Kúria és az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) közzétett ítélkezési gyakorlatát, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 89. § (1) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (4)-(5) bekezdését, az Air. 4. §-át, 58. § (2) bekezdését, 60. §-át, 62. §-át, 73. § (1) bekezdés c) pontját, 85. §-át, 97. § (2) bekezdését, 98. § (2) bekezdését, 99. § (2) bekezdését, 122. § (1) bekezdését, az Art. 215. § (4) bekezdését, az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm.rendelet (a továbbiakban: Adóig.Vhr.) 73. §-át, 80. § d) pontját, valamint az Áfa tv. 5. § (1) bekezdését, 6. § (1) bekezdését, 9. § (1) bekezdését, 55. § (2) bekezdését, 89. § (1) bekezdését.

[22] Kifejtette, a jogerős ítélet eltér a Kúria Kfv.V.35.635/2015/6. számú, Kfv.III.35.731/2014/4. számú, a Kfv.35477/2018/7. számú döntésétől, a BH 2019.5.147, Kfv.I.35.028/2018/7., Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8. Kfv.35630/2018/5. Kfv.35477/2018/7. számú döntéseiben foglaltaktól, Kfv.I.35.248/2018/6. számú döntésétől, az EUB ítéleteit is sérti.

[23] Álláspontja szerint a tényállás jogellenes bizonyítékokon alapul, az elsőfokú bíróság ítélete a kereset 4.1. pontjában írtakra konkrét indokolást nem tartalmaz, az ítélet e körben hiányos. Az alperes határozata rögzítette, hogy a megállapítások nem a helyszíni ellenőrzés eredményén alapulnak, ugyanakkor nem lehet tudni, hogy a bizonyítékokat figyelmen kívül hagyta-e az alperes. Az elsőfokú bíróság ítéletében nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy az alperes által lefolytatott helyszíni ellenőrzés jogszerű volt-e, ha jogellenes, akkor figyelembe vehetők-e a helyszíni ellenőrzés során szerzett bizonyítékok vagy sem. Kirívóan okszerűtlenül mérlegelte a tényeket, mivel az alperesi döntésben rögzített tényállás jogellenességének nincs mértéke, vagy jogszerű, vagy jogellenes, ezért az ítélet ez okból is hiányos.

[24] Hiányos az elsőfokú bíróság ítélete azért is, mert nem tesz említést arról, hogy a felperes indítványozta a jogsértéssel beszerzett bizonyítékok figyelmen kívül hagyásával újraértékelt tényállásról felvett jegyzőkönyv útján történő tájékoztatását, amiről az adóhatóság határozatában nem ejtett szót, és az ítélet sem említi ezen hiányosságot.

[25] Az elsőfokú bíróság ítélete semmilyen indokolást nem tartalmaz arra nézve, hogy egy-egy adóhatósági jegyzőkönyvnek az általa kifogásolt körülményeket (nem állapítható meg, hogy pontosan mely személyeket, milyen minőségben hallgattak meg, őket egymás jelenlétében vagy egymást követően nyilatkoztatták, a meghallgatás kezdetén volt-e kioktatás jogaikra, kötelezettségeikre) kell-e tartalmaznia és abban sem, hogy a nyilatkozatot tevő személyeket a nyilatkozattételük előtt, vagy után kell-e a jogaikra, kötelezettségeikre kioktatni, ezért az ítélet hiányos. Kiemelte, a jogokra történő figyelmeztetés a nyilatkozatokat követően került rögzítésre. Hivatkozott a Ket. kommentárra és a Kfv.V.35.635/2015/6. számú döntésre. Az elsőfokú bíróságnak az a jogértelmezése, miszerint ha az Air. 62. § (2) bekezdése nem zárja ki valakinek a tanúkénti meghallgatását, úgy őt az adóhatóság minden további nélkül meghallgatja tanúként, jogszabálysértő és eszerint az adóhatóság akár az ügyfeleket is tanúként hallgatná meg, hisz jogszabály nem zárja ki. Az adóhatóság a társaság munkavállalóitól csak felvilágosítást kérhetett volna az Air. 98. § (2) bekezdése és az Adóig.Vhr. 80. § d) pontja alapján.

[26] Az alperes döntésében nem szerepel indokolás a fellebbezésben előadott jogszabályi rendelkezésekre, ezért a határozat és az ítélet is jogszabálysértő. Az elsőfokú bíróság ítélete szerint alaptalanul hivatkozott felperes arra, hogy alperes a terhére értékelte azt a körülményt, hogy R.R. megtagadta a tanúvallomást, ugyanakkor megismétli az alperes döntésében e körben szereplő indokolást (a jogszabályi előírásoknak mindenben megfelelő gazdasági kapcsolatok esetén nincs logikus indoka a tanúvallomás megtagadásának), tehát az elsőfokú bíróság önellentmondásba keveredett és az alperes által elmulasztott bizonyítékértékelés tekintetében hiányos az ítélet, mivel nem tartalmaz indokolást.

[27] Az észrevételezési és fellebbezési jog megsértése körében kiemelte, hogy az alperes határozata nem tartalmaz indokolást a felperes fellebbezésének II.2.2. pontjára, melyre a keresetében is hivatkozott, ezért irat és tényellenes az az alperesi előadás, hogy teljes körűen el lett bírálva az elsőfokú határozatban a felperes észrevétele. Ezért az elsőfokú bíróság ítélete is tény és iratellenes és hatósági önkényhez vezet.

[28] A felperes terhére tett érdemi megállapítások körében az elsőfokú ítélet az alperesi döntést ismétli meg, a felperes keresetében foglaltakra semmilyen indokolással nem szolgál. Az elsőfokú ítélet két okból is jogellenes, a termékértékesítésre vonatkozó megállapítás ellentétes az Áfa tv. rendelkezéseivel és az EUB döntéseivel, míg az adóelőny mibenlétét nem a teljes tényállásnak, illetve az alperesi határozat 16. oldalán, az ítélet 8. oldalán is rögzített elveknek megfelelően vizsgálta, hanem kizárólag a felperes terhére értékelhetően, így a megállapítás féloldalas. Felperes szerint a termékértékesítés nem lehet látszólagos egy

termékértékesítés vagy megvalósul vagy nem. Csak akkor beszélhetnénk látszólagos termékértékesítésről, ha a termékek csak papíron hagyták volna el az ország területét, ténylegesen nem. Az ítélet szerint is azonban ténylegesen megtörténtek a termékértékesítések. Az elsőfokú bíróság ítéletéből nem állapítható meg továbbá, hogy mit ért egy termékértékesítés esetén valós gazdasági tartalom alatt.

[29] Az elsőfokú ítélet hiányos a kereset jogi indokolását tekintve is, a keresetben írtakat egyáltalán nem bírálta el. A termékértékesítés fogalma objektív jellegű, a gazdasági tevékenység objektív jellegét az EUB is több ízben is kinyilvánította, így pl. a C-260/98. számú Bizottság&Görögország ügyben hozott ítélet [26] pontjában, illetve a C-255/02. számú Halifax ügyben is. A gazdasági tevékenység objektív jellege igaz az adóelőny megszerzése érdekében kötött ügyletekre is, ami a C-504/10. számú Tanoarch s.r.o. ügyben kifejtettekből is következik. Az ügylet nem tekinthető formálisnak, mesterségesnek, ha a gazdasági esemény ténylegesen megvalósult.

[30] Az elsőfokú ítélet az adóelőny elérésére irányuló szándékot nem a vélelmezett tényállásnak megfelelően – a termékértékesítés a felperes és a Kft2., illetve a Kft1. között jött létre – értékelte, hanem kizárólag a felperes adókötelezettségének alakulásának tükrében, egyoldalúan. A láncolatban szereplő feleknél feltárt valamennyi tényt értékelni kell és nem csak a felperesnél feltártakat. Az elsőfokú bíróság is mellőzte annak értékelését, hogy ha a termékértékesítés a felperes és a Kft2., illetve a Kft1. között jött volna létre, úgy a Kft2.-nek, illetve a Kft1.-nek a felperes által részükre kiállított számlái alapján adólevonási joga keletkezett volna. Az alperes határozatának logikája szerint az ügylet mesterséges voltának létrehozásában a Kft1. és a Kft2. is szükségszerűen közre kellett, hogy működjön, ami viszont nem teszi mellőzhetővé annak vizsgálatát, hogy ezen társaságoknak a felperesnél realizálható adóelőny, milyen következményekkel járt. Amennyiben a felperes a magyarországi társaságok részére értékesítette volna a termékeket a felperes nyeresége ugyanannyi lett volna a termékek bruttó vételárát ugyanis a felperes számára a vevői megfizették volna, így a felperes számára semmilyen plusz anyagi teher nem merült volna fel ezesetben, míg a magyarországi vevők az áfa összegét a költségvetéstől visszaigényelhetnék volna, tehát a költségvetés bevételei sem nőttek volna, így adóelőnyről sem így, sem úgy nem beszélhetünk.

[31] Amennyiben a Kúria álláspontja szerint az adóelőny megállapítható a felperes ügyleteit illetően, arra hivatkozott, hogy a lengyel társaság szerepe mindkét termékértékesítési láncban indokolt volt, és nem az adóelőny elérése indokolta, ennek a keresetében magyarázatát adta (a lengyel társaság részvételének oka: a Kft1. esetében a KF.s B. létrehozásakor tőke rendelkezésre bocsátása a termékek előállításához a lengyel társaság befektetői által árrés ellenében, cserében vállalták a rendszer nemzetközi piacon történő bevezetését; a Kft2. esetében a lengyel társaság korábban volt a termékértékesítési lánc tagja, mint a felperes, a termékértékesítési láncba éppen a lengyel társaság vonta be a felperest, nem fordítva).

[32] Alperes személyi összefonódást állapított meg a felperes, a lengyel társaság és a Kft1. között, holott nem volt titok, hogy ezek a cégek ismerték egymást, mert ha nem így lett

volna, akkor nem jött volna létre a B.. Az adóelőny nem értelmezhető, mivel a Kft1. végül Magyarországon értékesítette a termékeket általános forgalmi adóval növelt összegben és értékesítései után adóbevallási és adófizetési kötelezettségének maradéktalanul eleget tett. Az alperes mindezen körülményeket nem vizsgálta és az ítélet is hiányos e körben.

[33] Az EUB C-255/02. (Halifax) és C-425/06. (Part-Service) ügyekben a visszaélésszerű magatartás kapcsán kimunkált egy háromlépcsős tesztet. Az alperes határozatából, a felperes keresete ellenére az elsőfokú bíróság ítéletéből is ez hiányzik. Jelen esetben adóelőny a termékértékesítési láncokban nem merült fel, adóelőny hiányában nem tehető megállapítás.

[34] Arra az esetre, ha a Kúria jogszerűnek ítélné a felperes közösségi értékesítéshez fűződő jogának megtagadását az EUB előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezte. Kérdésként indítványozta feltenni, hogy elvitatható-e a közösségi értékesítéshez fűződő jogkövetkezmények alkalmazása úgy, hogy az adóhatóság nem állapít meg adókijátszást a termékértékesítési láncban, pusztán személyi összefonódások és a termékek ugyanazon országba történő későbbi visszaértékesítése okán alkalmaz más jogkövetkezményeket. Indítványa körében hivatkozott a 2/2017. (XI.13.) Pk. véleményre és a C-77/83. számú Cilfit ügyre is.

[35] Az adóbírság mértéke tekintetében az elsőfokú bíróság ítélete a felperes keresetében foglaltakat figyelmen kívül hagyva az alperes döntését ismételte meg. Rögzítette, hogy az adóbírság kiszabását jogszabálysértőnek tartja, azonban a számlakorrekció vonatkozásában szereplő ítéleti indokolás is jogellenes. Hivatkozott a Kfv.I.35.248/2018/6. számú határozatban foglaltakra. Hivatkozott a C-712/17. (EN.SA.) ügyre és kifejtette, hogy az alperesnek az adóbevétel kiesés összegét is meg kellett volna állapítania döntésében, amely nem azonos az adóhiány összegével és e körben az elsőfokú ítélet is hiányos, a felperes erre vonatkozó keresetét nem bírálta el.

[36] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban történő fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[37] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[38] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 108. § (1) bekezdés], a jogszerűségi vizsgálat a kérelemben megjelölt jogszabálysértésekre terjedhet ki. A Kúria az eljárásban nem a kereset

ismételt elbírálását, a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének.

[39] A Kúria a felülvizsgálat eredményeként azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a törvényesen megállapított tényállásból helytelen jogkövetkeztetésre jutott. A Kúria előjáróban leszögezi, hogy a felülvizsgálat tárgya a jogerős ítélet, ezért a felülvizsgálati kérelemnek kizárólag a közigazgatási hatóság által elkövetett jogszabálysértésekre vonatkozó hivatkozásai nem voltak érdemben elbírálhatók.

[40] A felülvizsgálati kérelem eljárásjogi hivatkozásai körében a Kúria hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan érvelt, amikor a felperes helyszíni ellenőrzés szabálytalanságával kapcsolatos kifogására leszögezte, hogy az ügy eldöntése szempontjából nem bír jelentőséggel, mivel az alperes nem erre alapította döntését. Továbbá az adóhatóság az ellenőrzés során [Adóig.Vhr. 80. § d) pont] az adózótól, illetve képviselőjétől, alkalmazottjától, vagy más személytől felvilágosítást, nyilatkozatot kérhet, amely a jegyzőkönyvben rögzítésre került, mint ahogy az is, hogy a nyilatkozatot tevők jogokra és kötelezettségekre történő kioktatása megtörtént. Az elsőfokú bíróság ítéletében elfoglalt álláspontja nem ellentétes a Kfv.V.35.635/2015/6. számú döntésben foglaltakkal, adózói jogok sérelmét nem észlelt a Kúria sem és okszerűen állapította meg, hogy a helyszíni ellenőrzési jegyzőkönyv figyelmen kívül hagyása nem befolyásolja érdemben az adóhatósági megállapítást.

[41] Az elsőfokú ítélet tanúvallomásokkal kapcsolatos jogértelmezése nem jogszabálysértő, nincs olyan előírás – az Air. 63-64.§-ából, Adóig.Vhr. 80.§ d) pontjában foglaltakból sem lehet levezetni –, hogy az adózó foglalkoztatottját kizárólag felvilágosítás adására lehetne kötelezni. Az, hogy az Air. 98. § (2) bekezdése előírja, hogy az ellenőrzés során az adózó és a foglalkoztatottja az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást az adóhatóság részére megadja, nem jelenti azt, hogy tanúként a foglalkoztatottat ne lehetne meghallgatni, a két jogszabályi rendelkezés nem áll egymással ellentétben. Az elsőfokú ítélet jogszabályértelmezése nem eredményez jogbizonytalanságot, az nem tartalmaz olyan érvelést, hogy a hatóságnak nem kell figyelemmel lennie a speciális eljárási szabályokra, illetve nem beszélhetünk jogsértéssel beszerzett bizonyítékokról.

[42] Nem került az elsőfokú bíróság ítéleti indokolásában önellentmondásba R.R. tanúvallomásának elmaradása okán, helyesen rögzítette, hogy a nevezett adóhatóság előtt tanúsított magatartásának jogkövetkezménye nem a felperesnél került megállapításra, az eljárási bírság kiszabása útján került szankcionálásra, az e körben tett ítéleti megállapítások nem jogszabályellenesek.

[43] Alapítalan a felülvizsgálati kérelem hivatkozása, miszerint az elsőfokú ítélet az alperesi határozat hiányosságai körében a kereseti előadást nem mérlegelte, hiszen a [20] pontjában kifejtette e körben azt az álláspontját – amivel a Kúria is egyetért –, hogy az

alperesi határozat 13-18. oldalán taglalja a fellebbezéssel kapcsolatos jogi álláspontját, illetve azt is, hogy a fellebbezés az észrevételekben foglaltakat ismételte, ezért az elsőfokú határozatot csak az adóbírság tekintetében megváltoztató alperesi határozattal azonos jogi álláspontot foglalt el. Az elsőfokú ítéletből nem következik a felülvizsgálati kérelemnek az állítása sem, hogy az alperesnek nem szükséges minden adózói észrevételt, illetve fellebbezési hivatkozást elbírálnia, csak azokat, amelyeket relevánsnak tart.

[44] Az ügy érdemében a Kúria kiemeli, hogy az Art. szabályozása általánosságban határozza meg a rendeltetésellenes joggyakorlást, pontos elhatárolást, hogy az milyen magatartással valósul meg és mely körülmények fennállása esetén állapítható meg nem ad, a jogalkalmazóra bízva a konkrét eset releváns tényállási elemeinek értékelése alapján annak meghatározását. E törvényi rendelkezés értelmezése során azonban figyelemmel kell lenni az Európai Unió Bíróságának a Halifax (C-255/02), és Part-Service (C-425/06) ügyekben a visszaélésszerű magatartás és az adókikerülés kapcsán kifejtett tételeire is. Az Európai Unió Bírósága a Halifax ügyben állította fel először azt a három lépcsős tesztet amit a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításakor vizsgálni kell. E szerint:

- a Héa irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek formálisan megfelel a gazdasági esemény, de valós gazdasági tartalma nincsen,
- az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése,
- az adóelőnynek ellentétesnek kell lennie a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.

[45] Mindez azt jelenti, hogy függetlenül attól, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, formálisan megfelel-e a héa irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek, az ilyen ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése; az adóelőny ellentétes a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel. A visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a VI. irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a VI. irányelv célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.

[46] Ezért alaptalan a felülvizsgálati kérelemnek az a hivatkozása, hogy vagy van gazdasági esemény, vagy nincs, de olyan nem létezik, hogy formálisan van, de valós gazdasági tartalma nincs. A nem rendeltetészerű joggyakorlással összefüggésben a Kúria számtalan döntésében kifejtette már jogi álláspontját [Kfv.I.35.372/2007/13., Kfv.I.35.246/2018/7., Kfv.I.35.198/2020/4., Kfv.I.35.522/2020/8., Kfv. I. 35.028/2018/7, Kfv.I.35.033/2021/6.], ezért a gazdasági tevékenység objektív jellegére hivatkozó, a szubjektív szempontok értékelésének kizártságára vonatkozó felülvizsgálati kérelemben szereplő álláspont, amely szerint, ha a termékértékesítés ténylegesen megtörtént akkor annak gazdasági tartalma csak valós lehetett, az EUB, és a Kúria által kialakított nemzeti bírósági gyakorlattal is ellentétes. A Kúria utal arra, hogy a Kfv.III.35.731/2014/4. és Kfv.V.35.477/2018/7. számú döntés eltérő tényállásbeli és jogi megítélése okán a jelen ügyben nem mérvadó.

[47] Az adóhatóság az adóelőnyt a felperesnél látta, méghozzá abban, hogy a felperest a közösségi értékesítések után általános forgalmi adó fizetési kötelezettség nem terheli, ilyen módon megvalósul az adómentes értékesítés, belföldi értékesítés esetén viszont általános forgalmi adó fizetési kötelezettsége keletkezett volna. Nem osztotta a Kúria a felülvizsgálati kérelem adóelőnnyel kapcsolatos ettől eltérő álláspontját, mert az adólevonásra jogosító adómentes ügyleteknél ugyan nem keletkezik fizetendő adó az értékesítéskor, de a beszerzés áfája mégis levonható. Ide tartoznak például a jelen ügy szerinti azok a Községi értékesítések is, amelyekre igaz, hogy ha Magyarországon lenne a teljesítés helye, akkor áfás számlát kellene kiállítani. Vagyis lehet adóelőny az adómentesség, de csak akkor, ha az adóelkerülő magatartás a – Halifax ügyben szereplő – hármasteszt szerinti ügyletben testesül meg. De önmagában az, hogy a közösségi értékesítés adómentes, nem valósít meg adóelkerülést, hiszen akkor valamennyi ilyen értékesítés esetén adóelkerülést lehetne megállapítani. A már hivatkozott Halifax ügy szerinti teszt alapján ezért az adóhatóságnak azt is bizonyítania kellett, hogy az ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése volt, illetve ezen adóelőnynek ellentétesnek kellett lennie a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel. Utóbbiakat a Kúria szerint nem bizonyította az adóhatóság, a lengyel cég indokolatlan közbeiktatására és az ügyletek gazdasági irracionálisára hivatkozó adóhatósági és elsőfokú bírósági állásponttal a Kúria nem értett egyet.

[48] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóelkerülést a gazdasági ésszerűség hiánya és a személyi összefonódások igazolják. A gazdasági ésszerűség körében azonban a felperes részletesen beszámolt a lengyel társaság felé történő értékesítés okairól (Kft1.: a lengyel társaság befektetői részéről a KF.s B. létrehozásához tőke biztosítása, a rendszer nemzetközi piacon történő bevezetése „árrésért cserében”; Kft2.: a termékértékesítési láncba a lengyel társaság vontatta be a felperest). A Kúria szerint mindezek racionális gazdasági indokok lehetnek, amit az adóhatóság nem cáfol. Leegyszerűsítő az a gazdasági szemlélet, amely szerint a magyar gazdasági társaságnak Magyarországra kellett volna értékesítenie és nem veszi figyelembe a gazdaságban élő, pl. a termelés és az értékesítés szétválasztásán alapuló gyakorlatot. Hiszen a lengyel társaság megkeresés útján történő ellenőrzése kapcsán az adóhatóság maga állapította meg azt, hogy a vizsgált időszakban a lengyel társaság a magyar adózótól beszerzett árut különböző EU-s adózóknak értékesítette tovább, így többek között olasz, észt, spanyol adózóknak is, ami alátámasztja a felperes előadását a körben, hogy az áruk raktározása, szortírozása a lengyel társaság szlovákiai telephelyén történt. Önmagában az – a felperes által nem vitatott tény –, hogy a társaságok képviselői ismerték egymást, nem tekinthető adóelkerülő magatartás hiányában olyan objektív körülménynek, ami az adóhatósági megállapításokat alátámasztja.

[49] Hangsúlyozni kell, hogy az adóhatóság feladata, a teljességbe ment jogügyletek útján megvalósuló rendeltetésellenes joggyakorlást alátámasztó objektív körülmények feltárása. Tehát az adóhatóság a gazdasági eseményeket az adóelkerülés szempontjából vizsgál(hat)ja, de a felek gazdasági döntéseinek, illetve szerződéskötésének szabadságát nem vonhatja el.

[50] A Kúria a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmét indokolatlannak tartotta. A Kúria álláspontja szerint a Halifax ügy, illetve a C-425/06. számú Part-Service ügy a nem rendeltetésszerű joggyakorlás megállapíthatósága szempontjából tartalmazza azokat az elveket, amelyeket már a Kúria is alkalmazott több fentebb hivatkozott döntésében. A jelen ügy egyedi körülményeit a nemzeti bíróságnak kellett vizsgálnia, és a tényállás feltárását követően a konkrét bizonyítékokat mérlegelnie.

[51] A Kúria mindezekre figyelemmel a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján a jogerős ítéletet megváltoztatta, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A felülvizsgálati kérelemnek az adóbírsággal, mint jogkövetkezménnyel kapcsolatos hivatkozásait a Kúria döntése indokolásában – az e körben megállapított adókülönbözetet eredményező rendelkezések hatályon kívül helyezésére tekintettel – nem érintette. A Kúria hangsúlyozza, hogy jelen határozata az alperes határozatának levonható általános forgalmi adóra vonatkozó és mulasztási bírsággal kapcsolatos rendelkezéseit nem érinti, mivel azokat a felülvizsgálati kérelem nem támadta.

[52] Az elsőfokú adóhatóság az új eljárásban köteles a jelen ítéletben foglaltaknak megfelelő jogértelmezés mentén megtenni határozati megállapításait.

A döntés elvi tartalma

[53] *A rendeltetésellenes joggyakorlás körében a Halifax ügy szerinti teszt alapján az adóhatóságnak nem csak azt kell bizonyítania, hogy az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése volt, hanem azt is, hogy ezen adóelőny ellentétes a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.*

Záró rész

[54] A Kúria mellőzte a rendelkezést a felülvizsgálati perköltség viseléséről, mivel a felperes nem terjesztett elő perköltség iránti kérelmet. A Kúria a felperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2), (5), (6) bekezdése alapján a kifejtett munkával arányban álló mérsékelt elsőfokú perköltség viselésére az alperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése alkalmazásával a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[55] A Kúria elsőfokú és felülvizsgálati illeték viselésére vonatkozó rendelkezése, az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontján és a Kp. 35. § (1) bekezdése értelmében alkalmazandó Pp. 102. § (6) bekezdésén alapul.

[56] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[57] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. február 24.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.
s.k.
előadó bíró

Dr.Márton Gizella

bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.
bíró

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k.
bíró

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.333/2021/9-I.szám

K I E G É S Z Í T Ő Í T É L E T E

A Kúria a Kfv.V.35.333/2021/9. számú ítéletének rendelkező részét az alábbiakkal egészíti ki:

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 7.K.701.236/2020/17/II. számú ítéletének az illeték- és perköltség viselésre vonatkozó rendelkezését hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 600.000 (hatszázezer) forint elsőfokú perköltséget.

A kereseti illeték az állam terhén marad.

A kiegészítő ítélet ellen további perorvoslatnak nincs helye.

INDOKOLÁS

A Kúria közvetlenül az ítélet kihirdetését követően hivatalból észlelte, hogy a 9. sorszám alatti ítéletében nem rendelkezett az elsőfokú illetékről és perköltségről, ezért azt a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 365. § (2) bekezdése alapján hivatalból kiegészítette.

A kiegészítéssel érintett ítéletrészt indokolását a 9. sorszámú ítélet indokolása tartalmazza.

A kiegészítő elleni perorvoslatot a Kp. 112. § (2) bekezdése és 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. február 24.

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 Gyöngyvér s.k.
bíró