



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I. 35.009/2021/5.

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

A felperes: Kft. (cím)

A felperes képviselője: dr. Dénes Tamás Ügyvédi Iroda (cím1, ügyintéző ügyvéd: dr.)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (cím2)

Az alperes képviselője: dr. kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 13. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Budapest Környéki Törvényszék 4.K.700.032/2020/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 4.K.700.032/2020/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 433.000 (négy százharminc-három ezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes részt vett a Mezőgazdasági és Vidékfejlesztési Hivatal (MVH) EU Élelmiszersegély Program 2013-II. megnevezésű pályázatához kapcsolódóan kiírt közbeszerzési eljárásban. A 2013. június 4-i határidővel benyújtott ajánlatában felperes 111.780 liter speciális összetételű étolaj leszállítását vállalta. A felperes teljesítésére 228.000.000 forint + 61.560.000 forint áfa értékben (2.040 forint + 550 forint áfa/liter) került sor. Az ajánlatban a leadandó termékek címkéjén gyártóként az Kft. (a továbbiakban: Gyártó Kft.) volt feltüntetve. A Gyártó Kft. étolaját egy értékesítési lánc utolsó tagjaként a felperes 1.600 forint + 432 forint áfa/liter áron Kft.-től (a továbbiakban: M.Kft.) vásárolta meg. A befogadott előleg számlákra a felperes áfa levonási jogot kívánt alaptani.

[2] Az elsőfokú adóhatóság áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzéseket folytatott le a havi bevalló felperesnél a 2013. október, november és december hónapokra külön-külön. A 2013. november hónaphoz kapcsolódó felülvizsgálati eljárás Kfv.I.35.007/2021., a 2013. december hónaphoz tartozó Kfv.I.35.008/2021. számon van folyamatban a Kúria előtt.

[3] Az adóhatóság nyilatkoztatta az MVH-t, felperes ügyvezetőjét, az M. Kft. ügyvezetőjét, (a továbbiakban: Sz. É.). Az M.Kft. gazdasági partnereinél egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzést végeztek, nemzetközi megkereséseket küldtek a szlovák adóhatóság felé. A Kft.-nél (a továbbiakban: B.Kft.) pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytattak le 2013. október-december hónapokra.

[4] Az M.Kft. gazdálkodása kapcsán megállapították, hogy a 2013. évben jelentős, áfa fizetési kötelezettségét befolyásoló költségei származtak tonereknek és nyomtató alkatrészeknek az Zrt.-től (a továbbiakban: Zrt.) történő beszerzésből. A Zrt. képviselője szintén Sz. É. volt. A nyomtató alkatrészek tekintetében a láncolatban a Zrt. alatt álló Kft. bevallásait 2013. július 22-ig Sz.É. nyújtotta be, a könyvelést az Sz.É. érdekeltiségébe tartozó cég végezte. Az adóhatóság értékelése szerint a lánc paraméterei azt igazolják, hogy annak célja az M.Kft. fizetendő adójának csökkentése volt, és így annak előidézése, hogy a felperes olyan áfá-t helyezzen levonásba, amit nem fizettek meg a költségvetésnek.

[5] Az étolajhoz kapcsolódóan az adóhatóság rögzítette, hogy felperes a 2011. július-szeptember hónapokra lefolytatott, bevallások utólagos ellenőrzésének adatai szerint korábban közvetlen gazdasági kapcsolatban állt a Gyártó Kft.-vel. Jelen esetben azonban a perbeli terméket a Gyártó Kft.-től az Sz.É. ügyvezetése alatt álló a B.Kft. vásárolta meg 350 forint + áfa/liter áron. A B.Kft. az étolajat tovább értékesítette az Sz.É. érdekeltiségébe tartozó szlovák s.r.o.-nak. A szlovák cég az étolajat, közösségi termékértékesítés keretében az M.Kft.-nek adta el 1.828.000 forint/liter áron, akitől a felperes 1.600 forint + 432 forint áfa/liter áron vásárolt, majd az MVH-nak 2.040 forint + 550 forint áfa/liter áron értékesítette.

[6] Az ellenőrzés alapján az elsőfokú adóhatóság a 2013. október hónapra a felperesi áfa bevallás adataihoz képest 4.330.000 forint jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő áfa adókülönböt állapított meg felperes terhére, és 50%-os mértékű adóbírságot alkalmazott. A következő időszakra átvihető követelés különbségét 78.000 forintban állapította meg.

[7] Indokolása szerint a felperes saját jogosulatlan adóelőnyhöz való jutása érdekében tudatosan vont be Sz. É-t, akinek megfelelő számú gazdasági társaság állt rendelkezésére a lánc kiépítéséhez. A gazdasági előny körében az elsőfokú hatóság bemutatta, hogy az M.Kft-től való beszerzéssel a felperes, a járulékos költségeket figyelmen kívül hagyva, nettó 49.152.000 forint hasznot realizált. A Gyártó Kft-től való közvetlen szerzés esetén – ha a beszerzés marad a 350 forint + áfa és az értékesítés a 2.040 forint + áfa – a felperes nettó árbevétele 188.877.000 forint lett volna; ez a körülmény egyebek mellett szintén megkérdőjelezi az Sz.É. által irányított lánc bevonását. Ilyen körülmény az is, hogy a Gyártó Kft-vel felperes korábban üzleti kapcsolatban állt, és ha korábban nem voltak kétségei, nincs indoka a mostani láncolatnak, ha pedig voltak, nem indokolható a mostani rendelés. Felperes nem tett meg mindent annak érdekében, hogy elkerülje az adóelkerülésben való részvételt, ennek pedig végső soron haszonhúzója volt. Az étolaj ilyen módon való átfuttatása a láncon csupán a termék árának növelését szolgálta úgy, hogy az M.Kft-nél nincs adó befizetési kötelezettség, minimális következő időszakra átvihető követelés mutatható ki, miközben felperesnél nagy összegű előzetesen felszámított adó keletkezett.

[8] Határozatát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: régi Art.) 1.§ (7) és 2.§ (1) bekezdéseire, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) és 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3), 165.§ (2) és 166.§ (2) bekezdéseire alapította, figyelembe vette az Európai Unió Bíróságának ítéleteit.

[9] Alperes a 2061170479 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolásában kiemelte, hogy mivel a közbeszerzési eljárásban az ajánlattételi szakaszban kellett elkészíttetni az étolajos flakonon szereplő címkét, amin fel kellett tüntetni a gyártót is, alaptalan az a felperesi állítás, hogy a teljesítésig ismeretlen volt előtte annak kiléte. Alaptalan az is, hogy a gyártó nem vállalta a termék legyártását, mivel a B.Kft-nek legyártotta. Az elsőfokú határozat meghozataláig sem felperes, sem Sz.É. nem hivatkozott arra, és adat sem merült fel, hogy Sz.É. vállalta volna a közbeszerzési pályázat lebonyolítását és a magasabb ellenérték kompenzálta ezt a munkát. Az állítás következtében, a bizonylati elvre figyelemmel, a levonási joggal érintett számla ebben az esetben nem fedné le a valós gazdasági eseményt, másrészt pedig felperes saját maga 2011. óta vesz részt közbeszerzési eljárásokban Sz.É. segítségével nélkül, és a közbeszerzési eljárásban nem Sz.É. volt felperes kapcsolattartója. Azt, hogy a felperes tudhatott az adókijátszásról az támasztja alá, hogy felperes korábbi beszállítója és saját mag közé racionális érdemi magyarázat nélkül iktatott be a többszörös áron értékesítő társaságot. A lánc tisztán mesterséges jellegű. A felek függetlenségére vonatkozó felperesi érvelés logikai ellentmondásban van azzal az előadással, amelyben Sz.É. szerepére és a beszerzési ár mértékére kíván magyarázatot adni.

A kereseti kérelem

[10] A felperes az alperesi határozat jogszerűségét azért vitatta, mert az elsőfokú adóhatóság az anyagi és eljárásjogi jogszabályokat nem megfelelően alkalmazta. A történeti tényállás nem egyezik meg az objektív valósággal, hiányos, olyan megállapításokat tartalmaz, amelyeket bizonyítékok nem támasztanak alá. Kérte az adóbírság törlését, illetve mérséklését. Indítványozta Sz.É., valamint a felperesi ügyvezető Héja Tibor tanúkénti meghallgatását.

[11] A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 4.K.28.174/2016/18. számú ítéletével az alperes határozatát a kiadmányozásban rejlő ok miatt hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte. Az ítéletet a Kúria a Kfv.I.35.604/2018/5. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára, a kereseti kérelem érdemi elbírálására utasította. A megismételt eljárásban felperes indítványozta a kiadmányozás hibáját, mint semmisségi okot érintő 1/2019. KMPJE jogegységi határozat kapcsán az Alkotmánybíróság eljárásnak kezdeményezését.

[12] Előadta továbbá, hogy a felperesi fellebbezést alperes nem merítette ki. Ezzel összefüggésben hivatkozott a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak az M.Kft., mint felperes perében hozott 13.K.32.007/2018/10. számú ítéletére. Ezen ítélet szerint alperes nem tisztázta a tényállást, az elsőfokú határozatban foglaltak pusztán megismétlése kizárta az adózó hatékony jogorvoslathoz való jogát. Felperes szerint a jelen eljárásban sincs alperesnek lehetősége arra, hogy a perben, utólagosan fejtsen ki álláspontját, arra csak egy megismételt adóigazgatási eljárásban kerülhetne sor.

Az elsőfokú ítélet

[13] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

[14] Indokolásában kiemelte, hogy az alperes a régi Art. 2. § (1) és 1. § (7) bekezdésére alapítva tagadta meg a felperes adólevonási jogát. Az EUB már számos ítéletében kifejtette, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112/EK Irányelv elismer és támogat. A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélés szerűen hivatkoztak (C-85/11. számú ügy, 35-37. pontja). Az adóhatóságnak és a nemzeti bíróságnak mindig vizsgálni kell a konkrét ügyletek gazdasági észszerűségét, ezek tisztán mesterséges jellegét, a gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági, személyes kapcsolatokat és azt is, hogy a közbe ékelt gazdasági társaságok igénybevétele nem akadályozza-e a vonatkozó jogszabályi rendelkezések alkalmazását (C-425/06., C-103/09.).

[15] Az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy az alperes határozatának meghozatalakor még nem volt hatályban a Kúriának az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmezéséről iránymutatást tartalmazó 5/2016. (IX.26.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK vélemény), ezért arra a határozat meghozatalakor az alperes nyilvánvalóan nem hivatkozhatott. Az alperesi határozat elemzéséből azonban megállapítható, hogy alperes alapvetően a véleményben foglalt értelmezési szempontok alapján vizsgálta a felperes által befogadott számlában rögzített gazdasági eseményt és ennek alapján tette meg – a KMK vélemény 3. pontjában részletezett

esetkör szerinti - megállapításait. Az alperes határozatában figyelembe vette az EUB Part Service és Halifax ügyekben hozott döntését, annak jogértelmezését.

[16] A perbeli vitatott számla mögötti jogügylet kapcsán az adóhatóságnak nem csak azt kellett vizsgálni, hogy a jogügylet a polgári jog szabályai szerint teljesült-e (ugyanis nem a jogügylet polgári jogi értelemben vett teljesülése az adólevonási jog megtagadásának alapja), hanem azt, hogy valóban fennállnak-e olyan objektív körülmények, amelyek egy polgári jogi szempontból teljesezésbe ment jogügyletnél is, a rendeltetésellenes joggyakorlásra tekintettel, az adólevonási jog megtagadását eredményezik. Ezeket a körülményeket az adóhatóság feltárta, ezekre alapozottan tagadta meg az adólevonási jogot. Ezeket a körülményeket az elsőfokú bíróság is értékelte, és azokat összefüggésükben alkalmasnak látta annak megállapítására, hogy a számlakibocsátó és a felperes közötti ügylet célzata az adóelkerülés volt. A figyelembe vett körülményeket az elsőfokú bíróság az alábbiak szerint mutatta be:

[17] Az étolajat a Gyártó Kft. a Sz.É. érdekeltiségébe tartozó B. Kft-nek 350 forint + 94,5 forint áfa literenkénti áron értékesítette, aki azt 1.000 forintért számlázta tovább közösségi adómentes értékesítésként a Sz.É. érdekeltiségébe tartozó S.r.o. részére, ahonnan 1.828 forint literenkénti áron (közösségi adómentes értékesítés) került az étolaj a szintén Sz.É. érdekeltiségébe tartozó számlakibocsátó M.Kft-hez, aki literenként 1.600 forint + 432 forint áfa áron számlázott a felperesnek. A felperes korábban rendszeresen részt vett étolaj beszerzésére irányuló közbeszerzési eljárásokban, a 2011. évben a Gyártó Kft-től, a 2012. évben a Magyarországon működő másik gyártótól szerezte be a terméket. A számlakibocsátó M.Kft. a perbeli időszakot megelőzően az étolaj piacon nem tevékenykedett, értelemszerűen referenciával sem rendelkezett. A felperes ügyvezetője 2014. február 26-án írásban úgy nyilatkozott, hogy a számlakibocsátón kívül más cégekkel nem tárgyalt az olaj beszerzését megelőzően. A számlakibocsátó cég, valamint a gyártó és a felperes közé a láncban közbe ékelte összes gazdasági társaság Sz.É. érdekeltiségébe tartozik, Sz.É. ezek mellett részben a könyvelőirodáján keresztül jelentős kiépített – egymásnak is számlázó - céghálóban érdekelt. Az ügylettel érintett teljes, 111.780 liter étolaj mennyiségre számolva a felperes 61.560.000 forint áfa fizetési kötelezettségével szemben közvetlenül a gyártótól történő beszerzés esetén a felperesnek összesen 10.637.730 forint levonható adója keletkezett volna, a számlakibocsátó közbe ékelésével – ennek többszöröse - 48.363.000 forint levonható összeg keletkezett. Közbe ékelés nélkül a nettó haszna a 49.152.000 forint helyett 188.877.000 forint lett volna.

[18] Az adóhatósági eljárásban beszerzett iratok alapján a felperes tudta, hogy többszörösen túlárzott terméket vásárol, ami egy olyan töredék áron értékesítő gyártótól származik, amellyel korábban maga is közvetlen gazdasági kapcsolatban állt és amelyet a termék előállítójaként a közbeszerzési eljárás során maga is megnevezett. Ugyanakkor a referencia nélküli számlakibocsátó kiválasztásának okára racionális magyarázatot nem adott, a számlakibocsátótól történő beszerzés tekintetében hiányzik a gazdasági észszerűség. Okszerűen egyetlen célja felperesnél a magasabb összegű levonható adó mesterséges megteremtése és elérhető haszon jelentős részének papíron történő mesterséges eltüntetése lehetett.

[19] A felperes az elsőfokú adóhatósági határozat ellen benyújtott fellebbezésében próbált először magyarázatot adni a számlakibocsátó kiválasztására és a beszerzési árra (a gyártóval a korábbi minőségi problémák miatt megromlott a kapcsolata, a másik magyarországi gyártó nem vállalta a termék legyártását, Sz.É. a közbeszerzési pályázatban közreműködött, ezért

ismerte a szorult helyzetét), amit az alperes helytállóan értékelt alaptalannak. Sz.É. közbeszerzési eljárásban történt közreműködésére vonatkozó külső bizonyíték nincs, a közbeszerzési eljárás során nem volt igazolt kapcsolattartó, továbbá a felperes rendszeresen részt vett közbeszerzési pályázatokon, ezzel szemben Sz.É. e körben sem rendelkezett igazolt referenciával, a közreműködésre vonatkozó állítás és az ennek igazolására készített, Sz.É. és a felperes által készített iratok a fellebbezés benyújtásáig még említés szintjén sem léteztek. A felperes fellebbezésében azt állította, hogy Sz.É. a pályázat elkészítéséhez megfelelő tapasztalatokkal rendelkezett, ehhez képest Sz.É. a 2017. május 18-án kelt – perben is csatolt – írásban tett nyilatkozatának f) pontja szerint a pályázatírás során ismerkedett meg a pályázat menetével, közreműködésére azért volt szükség, mert a felperes ügyvezetője heti rendszerességgel külföldön tartózkodott.

[20] A felperes ügyvezetőjének 2014. február 26-án írásban tett nyilatkozata szerint a számlakibocsátón kívül más cégekkel nem tárgyalt a beszerzésről, ezért az elsőfokú határozat ellen benyújtott fellebbezésében és azt követően előadott – egyébként sem igazolt - okfejtések (a gyártóval megromlott kapcsolata, másik gyártónál mégis próbálkozott, de sikertelenül) súlytalanok. Objektív adat, hogy a felperes a közbeszerzési eljárásban tett ajánlatában a gyártót és a termék címkét megjelölte (csatolta), továbbá a gyártó objektíve ennek megfelelő mennyiségben, minőségben, határidőben és termék címkével szállított, ugyanakkor nincs olyan külső bizonyíték, ami alapján megállapítható lenne, hogy a gyártó a felperesnek közvetlenül nem, hanem kizárólag – a gyártó képviselőjének nyilatkozata szerint egyébként más által megrendelt termék Sz.É. cégének történő eladásakor megismert vevőnek – szállíthatott volna. Sz.É. objektíven megállapítható „kapcsolati tőkéje”, „széles körű üzleti kapcsolata” az Sz.É. által működtetett céghálóban érvényesül, igazolt referenciája a közbeszerzésekben való közreműködés és az étolajkereskedelem területén sincs.

[21] Az alperes helytállóan értékelte azt a felperesi előadást is, amely szerint a számlakibocsátónak fizetett magasabb ellenértékkel kompenzálta a felperes Sz.É. pályázatban való közreműködésének díjazását azzal, hogy a „beszerzési ár és az átadási ár közötti árrés a megbízási díj”. Ebben az esetben ugyanis – ha az elsőfokú adóhatósági határozat megismerése után tett felperesi állítás és az ugyanakkor előkerült, a felperes és Sz.É. között, valamint a felperes és a számlakibocsátó között készített megállapodások bármilyen bizonyító erővel bírnának – azt kellene megállapítani, hogy a számlakibocsátó étolaj értékesítésről kiállított számlája nem fedi le a számlában szereplő gazdasági eseményt, mert a számla tartalmaz olyan – a számlából nem megállapítható ismeretlen összegű - tételt, ami nem a felek között jött létre (Sz.É. szolgáltatása) és nem étolaj értékesítés (megbízási díj), ami önmagában alkalmas lenne a befogadott számla hitelességének a megdöntésére. Nyilvánvalóan kellő alappal nem kérhető számon az alperesen az, hogy a KMK vélemény 3) pontjában részletezett esetkörön alapuló döntése mellett a felperes fellebbezésében előadottak értékelésekor rámutat arra, hogy a felperesi érvelés és bizonyítékok elfogadása esetén azt kellene megállapítani, hogy a számla más okból lenne hiteltelen.

[22] Az elsőfokú bíróság a felperes nyilatkozatainak összefoglalása és a rendelkezésre álló adatokkal történő egybevetése után azt állapította meg, nincs arra bizonyíték, hogy az étolaj közbeszerzéseken bizonyítottan rendszeresen részt vevő és az étolaj piacon bizonyítottan ismeretekkel és kapcsolatokkal rendelkező felperes a közbeszerzési eljárásokban igazolt referenciával nem rendelkező Sz.É.-t bízta meg a közbeszerzésen való közreműködéssel, és a tényleges közreműködésre sincs bizonyíték. A közbeszerzési eljárásban benyújtott ajánlaton a felperes egyértelműen feltüntette a gyártót és a termék címkéjét, de állítása szerint a

megromlott kapcsolat miatt a fel sem merül benne a megrendelés a Gyártó Kft-től. Az ellenőrzés során tett nyilatkozat szerint a szigorú feltételek teljesítésére meg sem kísérelte lehetséges más gyártók felkutatását, fellebbezési-, nem igazolt előadása szerint pedig másik gyártót eredménytelenül keresett meg. Az így kialakult „szükséghelyzetben” került elő Sz.É., aki ugyan az étolaj piacon igazolt referenciával, tapasztalattal nem rendelkezett, de „kapcsolati tőkéje” és „széles körű üzleti kapcsolata” folytán vállalta lehetséges gyártók felkutatását azzal, hogy a felperesnek majd az érdekeltségébe tartozó számlakibocsátótól kell megvennie literenként 1.600 forint + 432 forint áfa áron az étolajat: ezen ár kialakításában szerepet játszott az, hogy Sz.É. „ismerte a felperes szorult helyzetét”, másrészt az ár tartalmazza Sz.É. pályázatban való közreműködésének díjazását -, „beszerzési ár és az átadási ár közötti árrés a megbízási díj”-, ami a számlakibocsátó beszerzési- és eladási ára alapján az M.Kft-nél literenként 228 forint veszteséggel járt. A Gyártó Kft. nyilatkozata szerint a 2013. november 20-án megkötött szerződésig nem is hallott Sz.É.-ről és a láncnak a gyártótól étolajat megvásárló első szereplőjéről, a B.Kft-ről. Mindezek mellett felperes a 2013. májusi közbeszerzési eljárásban – annak tudatában, hogy a Gyártó Kft-vel „megromlott kapcsolatából” következően nem várható tőle beszerzés - saját előadása csak azért tüntette fel a gyártót és azért adta be a gyártó nevét tartalmazó termék címkét, mert szerinte ennek – az utólagos módosítás lehetőségére figyelemmel - nincs jelentősége.

[23] A felperes nyilatkozatait az objektív adatokkal egybevetve az elsőfokú bíróság értékelése szerint helytállóan jutott az alperes arra a következtetésre, hogy felperes racionális és valós indokot nem adott a gyártó és a felperes közé a láncban közbe ékelt Sz.É. és a Sz.É. érdekeltségébe tartozó számlázási lánc igénybevétele, a könyvelőirodát és céghálót működtető Sz.É. bevonásának egyetlen ésszerű – de nem jogszerű – oka az adókijátszás feltételeinek megteremtése volt.

[24] A felperes a keresetlevelében az adóbírság törlésére vagy mérséklésére irányuló kérelme kapcsán e kereseti kérelem teljesítését megalapozó érdemben vizsgálható jogszabálysértésre nem hivatkozott.

[25] Az elsőfokú bíróság, mint szükségtelent mellőzte Sz.É. kihallgatására vonatkozó felperesi indítványt, mert Sz.É. tényállításai a közigazgatási iratanyagból és a perben is csatolt írásban tett vallomásából megismerhetők voltak.

[26] A kiadmányozás kérdésében keletkezett 1/2019. KMPJE határozattal összefüggésben az elsőfokú bíróságban nem alakult ki az alaptörvény-ellenesség aggálya. Ezért mellőzte a felperes ebben a körben tett indítványát.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[27] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és a közigazgatási szervnek a tényállás tekintetében való új eljárás lefolytatására és új határozathozatalra utasítását kérte, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozathozatalra kötelezését indítványozta. Álláspontja szerint a jogerős ítélet nem felel meg a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésének.

[28] Kiemelte, hogy keresetében, illetve a per során előterjesztett beadványaiban bizonyítási indítványában részletest tényállítást tett a jogszabálysértések igazolására, illetve előadta, hogy azok értékelése során miért járt el jogszabálysértő módon az alperes. Álláspontja szerint a jogerős ítélet indokolása nem tartalmazza részletesen, hogy a felperes keresetében, illetve előkészítő irataiban foglalt tényállításokat miért nem fogadja el valónak, hogy milyen iratokat, anyagokat vett elemzés alá, így sérült a bíróságot terhelő indokolási kötelezettség. Előadta, hogy a jogerős ítélet meghozatalát követően betekintéssel élt a per iratanyagába, illetőleg annak mellékleteibe, amelyek között fellelhetők voltak a kapcsolódó vizsgálatok során beszerzett iratoknak egy csekély része. A kapcsolódó anyagok között adózói beadványok, érvelések alig voltak fellelhetők, illetve az iratok tekintetében kizárólag az adóhatósági eljárás során keletkezett dokumentumok voltak elhelyezve. Ez a kérdéskör azért lényeges, mert az elsőfokú bíróság álláspontjának kialakítása során ebből következően értelemszerűen nem hivatkozhatott arra, hogy a felperes valamennyi előadását értékelés alá vonta volna.

[29] Hivatkozott arra, hogy becsatolta a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak az M.Kft. tekintetében hozott, a kereseti kérelemnek helyt adó, az adóhatóságot új eljárásra kötelező 13.K.32.007/2018/10. számú ítéletét. A megjelölt ítéletet az elsőfokú bíróság nem vizsgálta, arról még csak említés sem történt, holott erre az ítéletre az elsőfokú bíróságnak figyelemmel kellett volna lennie.

[30] A továbbiakban hivatkozott arra, hogy az alperes sem tett eleget indokolási kötelezettségének. Előadta, hogy ez a körülmény azért lényeges, mert az elsőfokú bíróság az indokolási kötelezettségét a hiányos eljárás során többek között a per során becsatolt iratokból, illetve az alperes által becsatolt, jelentősen hiányos kapcsolódó vizsgálati iratokból kívánta pótolni. A jogerős ítélet indokolásából azonban nem derül ki, hogy mely bizonyítékokra alapozva hozta meg határozatát az elsőfokú bíróság, és ennek hiányában arra a következtetésre lehet jutni, hogy az elsőfokú bíróság az alperesi tényállításokat tette magáévá és azokra vonatkozóan hozta meg döntését. Ezt támasztja alá az is, hogy az ítélet meghozatalát követő iratbetekintés során azt észlelte, a kapcsolódó vizsgálatok során beszerzett iratoknak csak egy csekély része állt rendelkezésre. A kapcsolódó anyagok között adózói beadványok, érvelések alig voltak fellelhetők, illetve az iratok tekintetében kizárólag az adóhatósági eljárás során keletkezett dokumentumok voltak elhelyezve. A számlázási láncban résztvevő társaságoknál lefolytatott peres eljárások iratai nem szerepeltek a dokumentációban. Nem felel meg tehát az iratoknak a jogerős ítéletnek az az indokolása, hogy a határozatban feltárt körülményeket az elsőfokú bíróság maga is értékelés alá vonta.

[31] A felperes álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem alkalmazhatta volna a KMK vélemény 3) pontját. Az alperesi álláspont ugyanis folyamatosan változott, amely azt eredményezte, hogy kiüresedett a felperesnek a jogorvoslatra való joga: az alperes nem a felperesi beadványokat bírálta el, hanem az álláspontját változtatta meg, végleges álláspontja csak a peres eljárás során rögzült. Arra is hivatkozott, hogy a jogerős ítélet nem tartalmazza azokat a jogszabályokat sem, amelyeket az elsőfokú bíróság a tényállás meghozatalánál irányadónak tekintett. Ezen túlmenően az ítélet több helyen is iratellenes tényeket rögzített.

[32] Alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mert felperes a keresetben a fellebbezésben, majd a keresetben foglaltakat ismételte meg, holott a

felülvizsgálati kérelem nem jelentheti a keresetben leírtak megismétlését. A vitatott ítélet a felülvizsgálati kérelemben kifejtettekkel szemben mindenben megfelelt az irányadó jogszabályoknak, illetve helytállóan, kellő részletességgel tartalmazta a tényállást és az abból levont jogi következtetéseket

A Kúria döntése és jogi indokai

[33] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[34] A felperesnek a jelen-, a Kfv.I.35.007/2021. és a Kfv.I.35.008/2021. számú felülvizsgálati eljárásokban előterjesztett kérelmeit azok azonos tartalma szerint bírálta el a Kúria.

[35] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. A felperes felülvizsgálati kérelmében részben a jogerős ítélettel elbírált kereset indokait ismételte meg. A Kúria előtti eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi, illetve elsőfokú hatósági határozattal, és az ezt megelőző ellenőrzéssel összefüggésben előadott jogszabálysértések vizsgálatára. Ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelem ezen előadásait csak áttételesen, a jogerős ítéleten keresztül értékelhette.

[36] A Kúria először az alkalmazandó normák körében vizsgálódott. Megállapította, hogy régi Art., az Áfa tv. és az Sztv. irányadó rendelkezéseit az elsőfokú bíróság nem csak megjelölte, de részletesen ismertette is. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a jogerős ítélet tartalmazza azokat a jogszabályokat, amelyeket az elsőfokú bíróság a tényállás meghozatalánál irányadónak tekintett. A Kúria az alkalmazott jogra történő hivatkozások körében bírálta el felperesnek az 5/2016.(IX.26.) KMK véleményhez kapcsolódó előadását. Megállapította, hogy a KMK vélemény nem minősül az Alaptörvény T. cikk (2) bekezdés szerinti jogszabálynak, tételes alkalmazása – főként a meghozatala előtti időre - ezért sem kérhető számon alperesen. Az is megállapítható, hogy a KMK vélemény a meghozatala időpontjában az EUB felperes által is hivatkozott ítéletei alapján kialakult elméleti alapvetéseket rendszerezte, a megadott szempontok az alperesi határozat meghozatalának időpontjától, vagy abban a KMK vélemény szerepeltetésétől függetlenül vagy azonosíthatók, vagy sem. Az elsőfokú bíróság ennek megfelelően járt el.

[37] A következőkben a Kúria az elsőfokú bíróságnak a KMK vélemény alperesi alkalmazására vonatkozó értékelését vizsgálta. A KMK vélemény 3) pontja szerint, ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról. Az adóhatóság az adóigazgatási és az adóhatósági eljárás során is arra az álláspontra helyezkedett, hogy a láncolat létrehozásának célja a magasabb összegű levonható adó előidézése, és az elérhető haszon jelentős részének eltüntetése volt, a láncolat mesterséges, és minderről felperes is tudott. Az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette az adóhatósági értékelést következetesnek, és annak alapján a felperesi magatartást a KMK vélemény 3) pont alá tartozónak.

[38] A felülvizsgálati kérelem további előadásai az elsőfokú bíróság bizonyítási eljárásával, a feltárt bizonyítékokkal, azoknak értékelésével állnak kapcsolatban. Ítéleti tényállás kapcsán azonban jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít.

[39] Felperes hivatkozott a jogerős ítélet iratellenességére, azt azonban, hogy ez miben mutatkozna meg, nem mutatta be, és ilyet a Kúria sem észlelt. Nem állapítható meg ugyanis iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. Ugyancsak nem alapoz meg iratelleneséget az, hogy az elsőfokú bíróság nem rögzíthette volna, hogy az alperesi határozatban feltártakat értékelés alá vonta, ha a peres iratok között nem szerepelnek a számlázási lánc résztvevőinek peres iratai. Az elsőfokú bíróságnak a kereseti kérelem keretei között kellett eljárni, a felülvizsgálati kérelemben hiányolt iratokra felperes nem hivatkozott, így a rendelkezésre álló felperesi és alperesi iratokon kívül mást nem kellett értékelnie az elsőfokú bíróságnak.

[40] Az elsőfokú bíróság előtt, tanácsváltozás következtében, két alkalommal került sor teljes körű iratismertetésre, az egyes tárgyalások között érkezett iratokat is minden esetben ismertették. Felperesnek nem volt kereseti előadása a kapcsolódó ellenőrzések jogszerűségére, a releváns adatokat pedig az előzőek szerint tartalmazták az adóigazgatási- és adóhatósági eljárások iratai. Ezek mellett a felperes a perben több alkalommal tett részletes előadást, maga is csatolt iratokat. Az elsőfokú bíróság mindezt értékelés alá vonta, részéről jogsértés ez okból nem állapítható meg.

[41] A kereseti kérelem elbírálása során az elsőfokú bíróság a felperes bizonyítási indítványát elbírálta, okát adta Sz.É. tanúkénti meghallgatása mellőzésének, abban okszerűtlenség, logikátlanság nem tapasztalható. Felperes azzal kérte a felperesi ügyvezető Héja Tibor meghallgatását, hogy vállalta, ő idézés nélkül megjelenik, erre azonban nem került sor, az adóigazgatási eljárásban megtett nyilatkozatai azonban ismertek és így értékelhetőek voltak az elsőfokú bíróság számára. Felperes saját mulasztását nem róhatja alappal az elsőfokú bíróság terhére, különös tekintettel arra, hogy annak az ügy érdemére vonatkozó hatása nem észlelhető.

[42] A felülvizsgálati kérelemben is megjelölt, a számlakibocsátó M.Kft-t, mint felperest érintő Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.32.007/2018/10. számú ítéletre a kapcsolódó előkészítő iratában felperes azért hivatkozott, mert azzal is azt kívánta alá támasztani, hogy amennyiben az alperes nem tisztázta a tényállást, kizárta az adózó hatékony jogorvoslatához való joga, és alperesnek nincs lehetősége arra, hogy a perben, utólagosan fejtse ki álláspontját. Az M.Kft. esetében a hivatkozott ítéletből másra, mint amit felperes is előadott, nem lehet következtetni, érdemi megállapítást nem tartalmaz. Ezt az eljárásjogi vonatkozású előadást pedig elbírálta az elsőfokú bíróság akkor, amikor azt állapította meg, hogy a felperes adózói magatartásának értékelését az adóhatóság elvégezte és az következetes volt.

[43] Az elsőfokú bíróság a forrás megjelölésével tételesen bemutatta az egyes bizonyítékokat, azoknak értékelését maga is elvégezte, nem hagyatkozott az alperes által levont következtetésekre. Az elsőfokú bíróság érvelése valamennyi bizonyíték körében logikus, okszerű, a régi Art. és az Áfa tv. alperes által alkalmazott törvényi követelményeivel összhangban álló volt, mindenben megfelelt a Pp. 206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdéseinek. Helytállóan jutott az elsőfokú bíróság arra a következtetésre, hogy az alperes által kifogásolt körben a felperesnek tudnia kellett, hogy a láncolatban adókijátszásra irányuló csalárd magatartás valósult meg, és így megalapozott volt a kereset elutasítása.

[44] Jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, azonban jogszabályhellyel alátámasztottan ilyen jogsértést a felperes felülvizsgálati kérelme nem tartalmazott. Ezért a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[45] *Az 5/2016.(IX.26.) KMK vélemény nem jogszabály, hanem az EUB ítéletei alapján kialakult elméleti alapvetések rendszerezése. A megadott szempontok az alperesi határozat meghozatalának időpontjától, vagy abban a KMK vélemény szerepeltetésétől függetlenül vagy azonosíthatók, vagy sem.*

Záró rész

[46] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[47] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[48] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége: a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

[49] Az ítélet ellen a Pp. 271.§ (1) bekezdés e) pontja értelmében nincs helye felülvizsgálatnak.

Budapest, 2021. március 11.

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