



Az ügy száma: Kfv.I.35.486/2020/6.

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

A felperes: Kft1.
(cím2.)

A felperes képviselője: dr. Gömörý András ügyvéd
(Helység3,)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Lukács Renáta kamarai jogtanácsos
(cím4)

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél, a felülvizsgálati kérelem sorszáma: felperes, 15.szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Miskolci Törvényszék 102.K.700.138/2020/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Törvényszék 102.K.700.138/2020/12. számú ítéletét, az alperes 2234972880 számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezi és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárás illetéke az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2015. évben műanyag-granulátumot szerzett be a Kft2.-től (a továbbiakban: Kft.) 873.895.000,-Ft + 235.952.000,-Ft áfa összegben. A felperes a társaságtól befogadott számlák előzetesen felszámított adóját bevallásaiban levonásba helyezte. A felperes a Kft.-vel 2014 óta állt kapcsolatban, a kereskedelmi vezetővel tartotta a kapcsolatot, aki a gazdasági kapcsolatot elismerte, közlése szerint a Kft. raktárából az áruk közvetlenül a felperes megrendelőihez került kiszállításra. A Kft.-nek az érintett időszakban négy bejelentett telephelye volt, melyek közül egy helységben bérelt raktár helyiséget. A Kft. vizsgált időszaki áfa bevallásaiban minimális fizetendő adót, illetve következő időszakra átvihető követelést vallott, 2016. évtől kezdve nullás adat tartalmú bevallásokat nyújtott be. A Kft. adószáma 2017. február 01-én felfüggesztésre került, 2017. február 20-tól felszámolási eljárás alatt áll.

[2] Kft3. három másik gazdasági társaságtól szerezte be a felperesnek értékesített termékeket. Az adóhatóság vizsgálta ezen társaságok gazdasági működését, illetve azok beszállítóit is és arra a következtetésre jutott, hogy a beszállítói társaságok valós gazdasági tevékenységet nem végeztek, a társaságok kizárólag költségvetési csalással létrehozott számlázási lánc tagjai voltak, pusztán a törvényes működés látszatának fenntartása érdekében béreltek telephelyet, foglalkoztattak alkalmazottakat, bonyolítottak bankszámláikon jelentős nagyságrendű ügyleteket. A beszállító Kft. tudatosan vett részt az adókijátszásra irányuló számlázási láncolat létrehozásában, a láncolat célja a külföldről behozott áruk belföldi többszöri átszámlázását követő értékesítésre eső jogosulatlan adóelőny megszerzése volt. A láncolatban alkalmazott árak tekintetében azt rögzítette, hogy a Kft.-től történt beszerzések még a többszöri átszámlázás ellenére is alacsonyabb egységáron történtek, mint az azonos időszakban azonos típusú termékek Nyrt4.-től történt beszerzésének egységárai. Az irracionális és az ésszerű árképzéssel ellentétes, hogy a felperes a Kft.-től többszereplős számlázási láncolaton keresztül olcsóbban szerezheti be a termékeket, mintha az közvetlenül az azonos városban letelepedett gyártótól vásárolná meg. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság álláspontja az volt, hogy a Kft.-től befogadott számlákban feltüntetett gazdasági események nem valóságok, a számlákra adólevonási jog nem alapítható.

[3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2019. október 8. napján kelt 2234972880 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Álláspontja szerint az ellenőrzés által feltárt adatok alapján bizonyítást nyert, hogy a számlázási láncolatban beazonosított szereplők egy olyan mesterséges ügyleti láncolatot hoztak létre, melynek célja jogosulatlan adóelőny megszerzése volt. Az abban résztvevők úgy állították ki a bizonylatokat, hogy jogszerűen működő társaságok, illetve jogszerű értékesítési folyamat látszatát keltsék, azonban a feltárt adatok alapján a számlázásban résztvevők magatartása sem az adóelkerülés megakadályozása érdekében szükséges megelőző intézkedések megtételére vonatkozó elvárásokkal, sem pedig a gazdasági racionalitással nem áll összhangban. Az értékesítési láncolat létrehozatalának célja egyrészt a valós beszerzési források leplezése, másrészt, hogy adó megfizetése nélkül kerüljön Magyarországra az áru, ugyanis azt az első magyar cégek nem vallották, illetve nem fizették be, melynek révén a hazai gazdasági szereplőkhöz képest jogosulatlan adó elkerülésen alapuló árelőnyhöz jutottak. A láncolatban szereplő társaságok nevében kiállított számlák mögötti valós termék értékesítési célzat nem volt igazolható, az ügyletben a felperes közvetlen szerződéses partnere, mint pedig az alatta elhelyezkedő számla kibocsátók és a láncolat további szereplői valós finanszírozási tevékenységet nem végeztek. A számlázási láncban az ár szerepe formális volt, jelentősége

sokkal inkább annak az áthárított adónak volt, amelyet az első belföldi értékesítők elmulasztottak megfizetni, így a költségvetési kár megállapítható. Nézete szerint a feltárt bizonyítékok logikailag egységes zárt rendszerben igazolták a felperes és a Kft. közötti gazdasági kapcsolat vonatkozásában az ügyletsor irányítottságát.

[4] Az ár kialakítása kapcsán is osztotta az elsőfokú adóhatóság megállapításait, vagyis gazdasági racionalitással nem egyeztethető össze, hogy a termék ára egy külföldi forgalmazótól több szereplős gazdasági láncolatban keresztül történő beszerzés ellenére is alacsonyabb tud maradni, mint a közvetlen belföldi gyártótól történő beszerzések során. Hangsúlyozta, hogy megállapításokat nem a láncolatban szereplő társaságoknál feltárt hiányosságok alapozták meg, hanem a felperes gazdasági kapcsolatait, az ár alkalmazása, a pénzügyi kiegyenlítés folyamata.

[5] Utalt arra, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalma a hozzáadott értékadó területére is kiterjed, a visszaélés akkor állapítható meg, ha a közösségi szabályokban előírt követelmények formális betartása ellenére a szabályozás célja nem valósul meg és a jogaival visszaélő elsődleges szándéka adóelőny megszerzésére irányul. Joggal való visszaélést valósítanak meg azok a láncolatok is, amelyekben a résztvevők egyike sem fizeti meg az általa felszámított és másik személy által levont általános forgalmi adó összegét, mivel ebben az esetben a felek egy jogszabályi rendelkezést annak céljával ellentétesen jogosulatlan előnyszerzésre használnak és a szokásos kereskedelmi feltételeken kívül eső tevékenységért kizárólag a jogalap nélküli gazdagodás szándéka vezeti. Nézete szerint egy tudatosan, a legapróbb részletekig szervezetten felépített és tudatosan leplezett, a résztvevők szoros összejátszásán alapuló, az ellenőrzés által is nehezen feltárható láncolatos ügylet valósult meg.

[6] A felperes terhére rótták, hogy nem tett meg minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy megbizonyosodjon az adólevonási jog gyakorlásának jogszerűségéről. Elvárható lett volna részéről, hogy a szerződés teljesíthetősége érdekében ellenőrizze azt, hogy a partnere a szerződésben foglalt vállalat teljesítésére milyen módon képes, valamint, hogy a vállalkozó azt a gazdasági tevékenységet, amelyre jogosultsággal rendelkezik, a jogszabályi előírásoknak megfelelően végzi-e. Nem tartozik a lehetetlen elvárások körébe, hogy a gazdálkodó tudakozódjon szerződéses partnerei felől, ezen információk, referenciák ismerete kifejezetten az üzleti biztonságot szolgálóan a szerződő partner érdeke is. Nem értékelhető felperes javára az a körülmény, hogy ezek megismerése érdekében kizárólag a szerződő partnereitől kért információt. Az ésszerűen elvárható intézkedések körébe tartozna a számlát befogadó adóalanynak a számlák tartalmi ellenőrzésére irányuló aktív magatartása is, ezért a levonási jogosultságot hiteltelen számla esetén számviteli előírásoknak alakilag megfelelő számlákra történő hivatkozás nem alapozhatja meg. E körben hivatkozott az Európai Unió Bírósága és a Kúria ítélezési gyakorlatára is.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[7] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását, az adóhiány, adóbírság, késedelmi pótlék törlését, míg másodlagosan az alperesi határozat megsemmisítését, harmadlagosan az alperesi határozat megsemmisítését, és az alperes új

eljárás lefolytatására történő kötelezését kérte. Hangsúlyozta, hogy az alperes határozata alapjaiban ellentétes az 5/2016. (IX.23.) KMK véleményben foglaltakkal, az alperes semmilyen bizonyítást nem folytatott le, bizonyítékokat nem jelölt meg abban a körben, hogy a felperes elsődleges alakítója volt a számlázási láncolatnak. Az alperes nem támasztotta alá objektív bizonyítékokkal, hogy a gazdasági esemény nem a felek között jött létre, hiszen a feltárt tények legfeljebb a Kft. adókijátszását bizonyítják, de azt nem, hogy az áru tulajdonjogával nem volt jogosult rendelkezni. Azt nem vitatta, hogy szállítója olyan számlázási láncolat részeként működött, melynek célja jogellenes adóelőny elérése volt, erre azonban nem volt rálátása és ráhatása sem. Az alperes továbbá nem igazolta, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett volna az adókijátszás tényéről. Utalt arra, hogy a termékek számlák szerinti mennyiségi és minőség szerinti fizikai meglétét és beszerzését az alperes sem vitatta, határozatában nem jelölte meg, hogy milyen oksági kapcsolat állapítható meg a minőségi tanúsítványok esetleges hiánya és a felperesi társaságnak felróható adóügyi szabálytalanság között. A garanciális feltételek hiánya értelmezhetetlen, hiszen ilyen feltételeket az értékesítés általuk ismert szokásai nem tesznek indokolttá. Kiemelte, hogy ilyen garanciális feltételeket a Nyrt4.-vel kötött megállapodás sem tartalmaz. Az alperesi álláspont alapvetően ellentmondásos, hiszen maga az alperes rögzítette, hogy a Nyrt4.-től történő beszerzés kedvezőtlenebb, bonyolultabb, magasabb beszerzési ár hátrányával bírt, majd arra a megállapításra jutott, hogy gazdaságilag irracionális, hogy a felperes a termékeket nem a Nyrt4.-től szerezte be. Az adóhatósági állásponttal szemben a Nyrt4. és a Kft. ára közötti különbség minimális, maximum 1-2 Ft/kg, mivel az adóhatóság nem vette figyelembe a TVK-val kötött szerződésben rögzített év végi 4%-os rabatot. Az alperesnek a piaci árra tett megjegyzései alaptalanok, erre vonatkozóan szakértői bizonyítást nem folytatott le, a felperes erre irányuló kérelmét elutasította. A gyári csomagoláson a mennyiség, a termékkód, a fantázianév és a gyártás ideje jól láthatóan szerepelt, így ezek ellenőrizhető adatok voltak. A termék minőségét a gyártó garantálja és a kód alapján a technikai adatlap az interneten elérhető. Az alperes a gazdasági élettel ellentétes megállapításokat tett a szállítási és fizetési határidők, valamint a vevőhöz történő közvetlen leszállítással kapcsolatban. Az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatára utalva kiemelte, hogy nem volt olyan ellenőrzési kötelezettsége, amely a Kft. beszállítóinak ellenőrzésére irányult volna.

[8] Igazságügyi szakértő bevezetését indítványozta a perben a műanyag granulátum beszerzési áraiban tapasztalható eltérés megállapítása érdekében.

[9] Az alperes védiratában az alperesi határozatban foglaltakat fenntartva a kereset elutasítását indítványozta. Kiemelte, hogy határozatának alapját az 5/2016. (IX.23.) KMK vélemény 2. pontja képezte, ennek megfelelően megállapításait nem a felperes aktív magatartására, hanem a felperes passzív részvételére alapozta.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[11] A bíróság rögzítette, hogy a peres felek között nem volt vitatott, hogy a gazdasági esemény megvalósult, az alperes nem vitatta az áruk meglétét és azok végső vevőkhöz történő beszállítását. A felek között érvényes jogviszony állt fenn, melyet a 2015. május 13. napján kelt megállapodás is alátámaszt. Hangsúlyozta, hogy a termékértékesítések számlázási láncolatban valósultak meg. Az egységes és töretlen bírói gyakorlatnak megfelelően csak abban az esetben lehet a felek között megvalósult gazdasági eseményről beszélni,

amennyiben a láncolatban résztvevő valamennyi számlakibocsátó rendelkezési joga fennállása mellett értékesíti a terméket és hárítja át az általános forgalmi adót. Ennek megfelelően az adóhatóság jogszerűen vizsgálta a teljes számlázási láncolatot. Jogszerű megállapításra jutott, amikor azt rögzítette, hogy a jogszabály által megkövetelt feltételek nem valósultak meg a teljes láncolatban, hiszen a termékek eredete és a láncolatban résztvevő számlakibocsátók rendelkezési joga nem volt igazolható. Nem igazolódott be a számlakibocsátók önálló pénzügyi szerepe, a gazdasági haszonra törekvés, az áru tényleges útja nem követte a bizonylatok útját, a láncolat alsóbb szintjein szereplő társaságoknál a fuvarozás hitelt érdemlő megtörténte nem volt igazolható, azaz nem volt igazolható az sem, hogy a számlakibocsátó partnereitől került beszámításra az áru, így azok felett rendelkezési jogot sem szerezhettek. A felperes a számlázási láncolatban történt megállapításokat érdemben megdönteni nem tudta. Ennek azért volt döntő jelentősége a bíróság álláspontja szerint, mert egy számlázási láncolat esetén az egyes bizonyítékok szintjén önállóan megítélni a levonási jog gyakorlásának jogszerűségét nem lehet, hiszen azokat összességükben is értékelni kell.

[12] A bíróság, mint szükségtelent, mellőzte a felperesnek az igazságügyi szakértő bevezetésére vonatkozó indítványát, hiszen a láncolatban kialakított árképzés dokumentális jelleggel került megállapításra, rögzítésre, tényadatokra pedig szakértőt nem lehet kirendelni. Vizsgálta, hogy a felperes vétkes kereskedőnek volt-e tekinthető. Ezzel összefüggésben azt rögzítette, hogy a felperes nem aktív szereplője volt a láncolatnak, hanem azt, hogy nem tette meg a tőle elvárható észszerű magatartásokat az adóelkerülés megakadályozása érdekében. A felperes terhére értékelte, hogy a felperes annak ellenére, hogy egy számlázási láncolat részévé vált, a Kft. pusztán jogi létezését ellenőrizte le, azaz egy formális ellenőrzést végzett. Nézete szerint az észszerűen elvárható intézkedés megtétele egy aktív magatartást jelent, nem alapozhatja meg a kimentési klauzula alkalmazását a passzivitásba történő visszahúzódás. Önmagában tehát az, hogy az áru leszállítást nyert a végső vevőhöz és ott semmilyen minőségi kifogás nem merült fel, továbbá, hogy a szállítás folyamatos volt, nem elégséges ahhoz, hogy a felperes alappal hivatkozzon a vétkes kereskedő státuszára.

[13] Az észszerűen elvárható intézkedés megtételi kötelezettsége a gyanús körülmények felbukkanását követően terheli a számla befogadóját. Nézete szerint az adóhatóság vizsgálta és eljárása során igazolta is objektív körülményekkel felperes tudattartalmát. Az árképzést joggal tette megállapítás alapjául az alperes, a felperesnek, mint a granulátum kereskedelem terén több, mint 10 éve jelenlévő társaságnak tisztában kellett lennie a külföldi, belföldi beszerzési forrásokkal, az árakkal. Osztotta az alperes azon érvelését is, mely szerint nem alapvetően a piacon figyelembe vehető árak, illetve a Nyrt4. ár alkalmazásának volt jelentősége, hanem a konkrét beszerzésekkel összefüggésben kialakított számlázási láncolatban kialakított árak, melyet az adóhatóság részletesen feltárt.

[14] Összefoglaló értékelése szerint a felperes kereseti kifogásaival szemben az Európai Unió ítélkezési gyakorlatában foglaltaknak megfelelően vizsgálta és tárta fel azokat az objektív körülményeket az alperes, melyek alátámasztották, hogy a felperes nem tett meg minden tőle elvárható intézkedést az adókiijátszásban való részvétel elkerülésére.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[15] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az ügyben eljáró bíróság új eljárás

lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását, másodlagosan a jogerős ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy az alperes határozatát semmisítse meg és az alperest kötelezze új eljárás lefolytatására.

[16] Nézete szerint a jogerős ítélet sérti az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény áfalevonásával kapcsolatos irányadó rendelkezéseit, továbbá az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) egyedi elbírálásra vonatkozó elvét és a tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettségre vonatkozó rendelkezéseket, továbbá az ügy elbírálása szempontjából kiemelkedő jelentőséggel bíró 5/2016. (IX.23.) KMK véleményt, s annak figyelembevételével kialakított bírói gyakorlatot. Hangsúlyozta, hogy az alperes határozatában nem azt rögzítette, hogy a felperes részére értékesített áru beszerzése fizikailag nem a Kft.-től történt, hanem mindösszesen annyit, hogy a Kft. nem rendelkezett a láncolatban feltárt körülmények miatt az áru felett tényleges rendelkezési joggal és erre hivatkozással vont le azt a következtetést, hogy a termék értékesítés nem a felek között valósult meg.

[17] Az adókijátszás elkerülése érdekében észszerűen elvárható intézkedések kapcsán olyan körülményeket tárt fel, ami álláspontja szerint nem alapozzák meg ennek a tényét.

[18] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság az alperesi határozatban objektív tényként megjelölt felperesi mulasztást alátámasztó körülményt nem értékelt érdemi döntésében, annak ellenére, hogy ezekre a felperes keresetében hivatkozott. Így az egy napos fizetési határidő kikötése nem irracionális, sőt tökéletesen megfelel a gyakorlatnak, ez összehasonlítható vizsgálat útján, vagy szakértő bevonásával egyértelműen tisztázható lett volna. A Nyrt4. szállító tekintetében kiemelte, csak a termék árának előre utalása esetén történt meg a kiszállítás megkezdése. A közvetlenül a vevőkhöz történő szállítás sem alapozza meg az alperesi és bírósági megállapítást, a gazdasági életben teljesen racionális magatartás, hogy a logisztikai raktárból a termékek közvetlenül a vevők részére kerülnek kiszállításra. A nagykereskedelmi tevékenység önkormányzati hatósághoz történő bejelentés hiánya sem alapozza meg az adókijátszásra irányuló tevékenységbe való részvételt.

[19] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelő tevékenységet alig végzett és az indokolás is legfeljebb formálisnak mondható, így célszerűnek mutatkozik az ítélet teljes tényállásának és indokolásának felülvizsgálata. Hangsúlyozta, hogy a felperesnek a Kft. beszállítóira nem volt rálátása, számlázási láncolat működését nem ismerte, maga az alperes sem tudta a láncolat működését teljes körűen feltárni, így például a Kft. felperes részére értékesített termékeinek beszerzési útvonalát, értékesítési láncolatát nem tudta felderíteni. A bíróság e körben a rendelkezésre álló okirati bizonyítékokat csak érintőleg értékelte és főként általánosságokat rögzített. A bíróság az elvárt intézkedések körét is csak általánosságban említi, azokat nem részletezi. Nem értékelte megfelelően, hogy az alperes olyan körülményekre való rálátást, ellenőrzést követelt meg a felperestől, amit a felperes nem tudott elvégezni. Ezt jól szemlélteti, hogy az áru pontos eredetét és teljes szállítási útvonalát az alperes még a hatóságok számára előírt ellenőrzési kötelezettsége teljesítése útján sem tudta feltárni.

[20] Az elsőfokú bíróság hiányosan, formálisan végezte el a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelését, azaz azokból úgy vont le az alperessel egyező következtetéseket,

hogy nem mutatta be az okozati összefüggést az alperesi határozatban hivatkozott objektívnak nevezett körülmények és a között, hogy azokból a felperes miként tudhatott volna arról, hogy adókijátszásban vesz részt. A bíróság az ítéletének 67. pontjában megemlíti ugyan néhány körülményt, de az ítélet nem ad iránymutatást arra nézve, hogy a felperes milyen módon, milyen eljárás keretében lett volna köteles az adott kérdésekben információt gyűjteni, s ezekből a körülményekből milyen további adókijátszásra utaló adatoknak került volna a birtokába.

[21] A rendelkezésre álló bizonyítékok cáfolják a szállító és a szállítási ügylet körülményei ellenőrzésének formális jellegét, amelyet a bíróság a felperes terhére értékelt. Az elsőfokú bíróság ítélete az alperesi eljárás jogszabályszerűségének megítélése kapcsán teljesen formális, az indokolás csak általánosságokat tartalmaz, a rendelkezésre álló bizonyítékokat, a felperesi álláspontot ténylegesen nem értékeli. Annak ellenére, hogy az adómegállapítás gerincét képezte a vételár, mint olyan objektív körülmény, ami adókijátszásra utalhat, ezt a kérdést nem is vizsgálta a bíróság. A felperes több beadványában, nyilatkozatában kifejtette, hogy az adott időszakban a Nyrt4. gyártó részéről egy bizonyos vevő részére biztosított eladási árnál a piacon lényegesen olcsóbban lehetett hozzájutni a termékhez, ezt üzleti kereskedelmi sajátosságok tették lehetővé. A felperes ennek okszerű magyarázatát adta, álláspontját tanúnyilatkozattal alátámasztotta, illetve további személyi és szakértői bizonyítást is felajánlott. A bíróság azonban nemhogy a vételár és az adó kijátszásra utaló körülmény okozati összefüggését nem tárta fel, de nem is foglalkozott ezzel a kérdéssel, nem rögzítette a vételárat, mint adókijátszásra utaló körülményt. A kérdés meghatározó abban a vonatkozásban is, hogyha a piaci körülmények ezt alátámasztják, akkor ez nem utal a láncolat korábbi szakaszában történt adókijátszásra. Az elsőfokú bíróság ítélete ellentétes a kialakult bírói gyakorlattal is, erre vonatkozóan mind az adókijátszás, mind pedig az észszerűen elvárható intézkedések megtétele kapcsán idézett bírói döntéseket, illetve az ármegállapítás tekintetében olyan döntésre hivatkozott, amely már kimondta, hogy az ármegállapítás szakkérdés.

[22] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[23] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos.

[24] A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül.

[25] Elöl járóban kiemeli a Kúria, hogy az adólevonási jogot megtagadó adóhatósági határozat törvényességének megítélésekor az elsőfokú bíróságnak az ügy egyedi körülményei alapján azt kell meghatároznia, hogy mi volt az adólevonási jog megtagadásának indoka. Elengedhetetlen annak vizsgálata, hogy az adóhatóság milyen körülményeket írt az adózó terhére és ezek okszerűen alátámasztják-e, objektíve bizonyítják-e a passzív vagy aktív részességét az adókijátszásban. Ennek a bizonyítás szempontjából is kiemelt jelentősége van, mert ez határozza meg a felperes bizonyítási kötelezettségének terjedelmét. Ha az adóhatósági határozat nem tartalmaz egyértelmű álláspontot arra vonatkozóan, hogy mi megállapításainak jogalapja nem alkalmas bírósági felülvizsgálatra.

[26] A perbeli esetben az alperesi határozat több ellentmondást tartalmaz. Egyrésztől a határozat 13. oldalának második bekezdése kifejti, hogy a KMK vélemény 2. pontjában megfogalmazott esetről van szó, majd a határozat további részében azt fejtegeti, hogy egy mesterségesen létrehozott számlázási láncolatban vett részt a felperes, melynek célja a jogosulatlan adóelőny megszerzése volt. Ennek kapcsán elvégzi a visszaélésszerű magatartás elemzését, kifejti, hogy a felek tudatosan kiépített számlázási láncolatot hoztak létre, a láncolatban résztvevő társaságok magatartása nem önmagában, hanem logikailag zárt rendszerben mutat arra, hogy a láncolat célja a termék áfa fizetési kötelezettség nélkül belföldre hozatal, a tagoknak a fizetendő adót nem állt szándékában megfizetni, illetve pénzügyi fedezetük sem volt hozzá. Ugyanakkor a határozat azt is rögzíti, hogy a Kft-nél, illetve a számlázási láncolatba iktatott társaságoknál az áruk kiállított számlák szerinti megléte, eredet nem volt igazolható, a kialakított számlázási láncolatban a kibocsátott számlákon szereplő termékek felett rendelkezési jogosultsággal nem bírtak, magatartásuk kizárólag a formailag szabályos számlák kiállítására korlátozódott, a számlázási lánc felépítésére kizárólag a jogosulatlan adóelőny elérése érdekében volt szükség. (19. oldal utolsó bekezdés) Erre figyelemmel a számlák tartalmi hitelességét vonja kétségbe az adóhatóság. A későbbiekben vizsgálja, hogy a láncolatban keletkezett-e adóelőny, illetve azt állítja, hogy a vitatott számlákon szereplő gazdasági események a számlákon feltüntetett felek között ténylegesen nem valósultak meg, a bizonylatok kiállítását, illetőleg adózó általi befogadását, valamint elszámolását kizárólag a fizetendő adó jogosulatlan csökkentése révén elérhető adóelőny motiválta.

[27] Az előbbi alperesi megállapításokból pontosan nem határozható meg, hogy a felperes tekintetében mi a megállapítás jogalapja: vajon a láncolatos ügyletnek aktív, vagy passzív szereplője volt, vagy a számlákon feltüntetett gazdasági események hiánya vezetett a marasztaló határozat meghozatalához. Az alperes valamennyi indokot felsorakoztatja annak érdekében, hogy a levonási jog gyakorlása megtagadását megindokolja. A történeti tényállásnak és az adójogi jogkövetkezménynek logikailag kapcsolódniuk kell. Márpedig a perbeli esetben a vizsgált tényállással összefüggésben bizonytalanság állapítható meg.

[28] Ugyanez a határozatlanság tapasztalható a felperesi tudattartalom vizsgálatakor. Nem követhető, hogy a felperesnek milyen objektív körülmények alapján mit kellett volna felismernie. Magát a láncolatos cselekményt, a termékek „körbeutaztatását” kellett volna azonosítania, vagy, az üzleti kapcsolat mögötti azt a gazdasági érdeket, hogy az adózót jelentős adóelőnyhöz juttassák. Hiába hivatkozik az alperes arra, hogy a Kúria által kimunkált „standardizált elemek” fellelhetők a tényállásban, ezeket nem nevezi meg, nem hivatkozik személyi összefonódásokra, a felek közötti összejátszásra. Gyanakvást, kételyt fogalmaz meg a vételár kifizetés rövid határidejével kapcsolatban, de nem reagál a felperesnek arra a felvetésére, hogy másik főbb beszállítója esetén az előre utalás a kiszolgálás feltétele. Utal a megrendelő részére történő közvetlen szállításra, de nem fejti ki, hogy ez mennyiben támaszt alá a felperesnek tudható tudattartalmat. Jelentőséget tulajdonít a láncon belüli, illetve a felperesi vételárnak, és állítja, hogy az jóval alacsonyabb volt mint a piaci, de adós marad annak bizonyításával, és a felperes ezzel ellentétes, az árra vonatkozó érvelését sem cáfolja semmilyen bizonyítékkal. Ugyanakkor az ár két szempontból is meghatározó elem. Egyrészt azért, mert amennyiben a láncolat korábbi pontjain bekövetkező adózás elkerülése miatt képezhető alacsony ár, úgy abból alappal lehet az adóelkerülési célzatra következtetni, másrészt pedig azért, mert adott esetben a közvetlen számlakibocsátók által alkalmazott

túlzottan alacsony ár miatt a számlát befogadó adózóknak tudni kell az adókijátszásról. A tudattartalom vizsgálata kapcsán ezért ilyenkor nem kerülhető meg a piaci átlagár vizsgálata.

[29] A perbeli esetben nem egyértelmű tehát, hogy mi az a történeti tényállás, amelyre a közigazgatási szerv döntését alapította, és mi az a szempontrendszer, amelynek figyelembevételével a bíróság a közigazgatási határozat törvényességét vizsgálhatja. Felperes bizonyítási kötelezettségének iránya attól függ, hogy mi az alapja az adólevonás megtagadásának, ehhez kell igazodnia az e körben adott bírói kioktatásnak is. A bizonyítási teher és terjedelem szempontjából nem mindegy ugyanis, hogy az ésszerűen elvárható intézkedések megtételét kell a felperesnek igazolnia, vagy arra vonatkozóan kell előterjesztenie bizonyítékait, hogy nem volt aktív részese egy láncolat létrehozásának.

[30] Az elsőfokú bíróság ugyan helytállóan utalt a láncügyletek tagjának adólevonási joga megítélésénél a joggyakorlat által kialakított egyes elvekre, azonban az adott ügyre azokat nem megfelelően alkalmazta, ezért a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálata sem végezhető el. Egyetért a Kúria a felperesnek azzal az álláspontjával is, hogy az elsőfokú bíróság nem indokolta kellő részletességgel, hogy melyek azok az ésszerűen elvárható intézkedések, magatartások melyeket a felperesnek meg kellett volna tennie annak érdekében, hogy ne váljék adókijátszás résztvevőjévé. Csupán általánosságban fejt ki ezzel kapcsolatos álláspontját és jelenti ki, hogy az ésszerűen elvárható intézkedés aktív magatartás jelent, hogy de hogy ez a felperes esetében mit jelentett volna, nem fejt ki. Téves az a bírósági álláspont, hogy a piacon figyelembe vehető árak nem volt jelentősége, mert az ár az alperesi határozat érvelésének meghatározó eleme. Az elsőfokú bíróság nem vizsgálta megfelelően azt, hogy valóban volt-e olyan jelentős eltérés az árban ami a felperes részéről ésszerűen elvárható ellenőrzéshez kellett, hogy vezessen.

[31] Figyelemmel arra, hogy az elsőfokú bíróság nem észlelte a keresettel támadott határozat adólevonási jog megítélése szempontjából alapvetően ellentmondásos jellegét, a jogerős ítélet jogszabálysértő, mert úgy döntött a kereset elutasításáról, hogy nem lehet pontosan megállapítani, hogy mire alapozta az adóhatóság a felperes adólevonási jogának megtagadását.

[32] A Bíróság ítélkezési gyakorlatából levezethető, hogy adócsalás és visszaélések esetén az adólevonási jog megtagadása értékesítési láncsal összefüggésben csak akkor jön szóba, ha éppen a több egymást követő ügylet sajátos kombinációja kölcsönzi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét (C–131/13, C–163/13 és C–163/13, 67. pont). Ehhez viszont szükséges a felperes részvételének, az adócsalás megvalósításához való tevőleges magatartásának bizonyítása. Nem elegendő arra csupán a láncban távolabb álló adózók magatartásából következtetni, ahhoz legalább az elősegítés vagy a támogatás formáját öltő saját közreműködésnek kell fennállnia. Ennek bizonyítása hiányában az adólevonási jog megtagadásához elengedhetetlen a „tudta vagy tudhatta volna” feltételek fennállásának igazolása.

[33] Mindezekre tekintettel a Kúria a Kp. 121.§ (1) bekezdés b) pontja alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[34] Az adóhatóság az új eljárásban köteles egyértelműen állást foglalni, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az adólevonási jog megtagadását mire alapozza. Az EUB a C-255/02 (Halifax), C-425/06 (Part-Service) ügyekben hozott döntései értelmében a visszaélészerű magatartás megállapítható, ha az adott ügylet vagy ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése. Ez azonban kizárólag az adózó aktív magatartásával valósulhat meg. Ennek bizonyítása – az EUB döntésekben foglalt kritériumok alapján – az adóhatóság feladata. Abban az esetben azonban, amennyiben az adóhatóság a felperes passzív részvételére alapítja határozatát, a felperes tudattartalmára vonatkozó tényeket és az erre vonatkozó bizonyítékait határozatában konkrétan meg kell jelölnie. A közvetlen számlakibocsátó által alkalmazott árból csak akkor lehet a felperesi tudattartalomra következtetést levonni, ha az eltérés a lánctól függetlenül objektíve kimutatható és az eltérés mértékéből lehet az adókijátszásra következtetni. A piaci átlagárnak a megállapítása és az ettől való eltérés indokainak feltárása viszont szakkérdés, ha az adóhatóság az árkülönbözőségre alapítja a felperes pozitív tudattartalmát, úgy szakértő kirendelése indokolt az eljárásban. Ennek hiányában egyéb objektív körülményekkel kell igazolni, hogy a felperes tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

Záró rész

[35] A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésében előírtak alapján kötelezte az alperest az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült részperköltség megfizetésére.

[36] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c/ pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (6) bekezdése alapján az állam terhén marad.

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

[38] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. február 18.

Dr. Darák Péter s.k. a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró; Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró