



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma:

Kfv.V.35.264/2023/7.

A tanács tagjai:

dr. Darák Péter tanácselnök

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Demjén Péter bíró

dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes:

felperes1 Kft.

(cím1)

A felperes képviselője:

Jalsovszky Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: dr. Jalsovszky Pál,

cím2)

Az alperes:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője:

dr. Fekete István kamarai jogtanácsos

A per tárgya:

adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Debreceni Törvényszék 2023. július 5. napján
kelt 101.K.700.133/2023/20. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 101.K.700.133/2023/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati illetéket az esedékesség napjáig a Nemzeti Adó- és Vámhivatal „Bírószági határozatban megállapított eljárási illeték bevételi számla” elnevezésű eljárási illeték bevételi számlájára.

A fizetendő illeték a határozat jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a vizsgált időszakban, 2011. évben jellemzően kristálycukor-, étolaj- és tej értékesítésével foglalkozott. A felperes ezen időszakban az alábbi 9 gazdasági társaságtól fogadott be számlákat: Kft Kft. (a továbbiakban: Kft.1), Kft1 Kft. (a továbbiakban: Kft.2),

Kft2 Kft. (a továbbiakban: Kft.3), Kft3 Kft. (a továbbiakban: Kft.4), Kft4 Kft. (a továbbiakban: Kft.5), Kft5 Kft. (a továbbiakban: Kft.6), Kft6 Kft. (a továbbiakban: Kft.7), Kft7 Kft. (a továbbiakban: Kft.8.) és Kft8 Bt. (a továbbiakban: Bt.). Bevallásaiban a számlák általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) tartalmával csökkentette a fizetendő adóját.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a felperes 2011. január – december időszakra vonatkozó áfa bevallásának utólagos ellenőrzésére irányuló eljárásában a 2134954665 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére 120.048.000 forint adókülönbötet állapított meg, amely után 60.024.000 forint összegű adóbírságot szabott ki, valamint 34.111.000 forint késedelmi pótlékot számított fel és további 32.092.000 forint következő időszakra átvihető követelés különbötet állapított meg.

[3] Az elsőfokú adóhatóság a felperes adólevonási jogát azért tagadta meg, mert a perbeli időszakban vizsgált ügyletek kapcsán megállapította, hogy a Kft.1, Kft.2, Kft.3, Kft.4, Kft.5, Kft.6, Kft.7, Kft.8 és Bt. számlakibocsátó társaságok a nevükben kiállított bizonylatokon felsorolt termékek feletti tulajdonosként való rendelkezési joggal nem rendelkeztek, következésképpen a számlák szerinti termékek feletti tulajdonosként való rendelkezési jogot sem ruházták át a felperesre. Az adóhatóság szerint ezért a felperes által adólevonási jog gyakorlására felhasznált számlák hiteltelenek és a felperesnek mint emberi fogyasztásra szánt élelmiszerekkel kereskedő cégnek, a képviselőjének tudnia kellett, hogy nem a számlakibocsátók voltak azok, akiktől a számla szerinti termékeket beszerezte. A számlakibocsátók nem rendelkeztek személyi-, tárgyi-, pénzügyi feltételekkel, nem valódi gazdasági szereplőként, hanem „eltűnő” kereskedőként vettek részt az ügyletekben, szállítóik közül a beazonosítható szállítók szintén nem voltak elérhetőek, azok sem végeztek valódi gazdasági tevékenységet. A számlákon kívül semmilyen bizonylat nem támasztotta alá a számlakibocsátók beszerzéseit. A felperes képviselője nem volt jelen a felrakodás-lerakodásnál, nem győződhetett meg az áru minőségéről, és a fuvarozás körülményeiről; az ügylettel kapcsolatban alig rendelkezett érdemi információval. Nem győződött meg arról, hogy a számlakibocsátók rendelkeznek-e tárolásra alkalmas telephellyel, raktárral, vannak-e gépjárműveik, vagyis rendelkeznek-e személyi-, tárgyi feltételekkel. Meghatározott számlakibocsátók esetében a társaság képviseletében eljáróként megnevezett személyek (pl. Kft.4 és Kft.5 esetében név, a Kft.8 esetében név) a társaságokkal semmiféle cég- vagy munkakapcsolatban nem álltak, és a felperes nem kért semmilyen meghatalmazást a részükről. Úgy használta fel a számlákat adólevonásra, hogy a számlakibocsátók megbízható adózói voltáról nem győződött meg.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2154020685 iktatószámú határozatával az elsőfokú döntést helybenhagyta. Ezen határozattal szemben a felperes keresettel élt. A Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 14.K.27.243/2017/7. számú ítéletével az alperes e döntését – kiadmányozási hiba miatti semmisség folytán – hatályon kívül helyezte és a másodfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az alperes a megismételt eljárás során a 2018. április 11. napján kelt 2235348150 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) az elsőfokú döntést ismételen helybenhagyta.

[5] Az alperesi határozat 22. oldalán rögzített indokolás szerint az adóhatóság azt nem vonta kétségbe, miszerint a felperes beszerzett olyan termékeket mint amelyek a számlákon szerepeltek, ugyanakkor az volt a megállapítása, hogy a számlakibocsátók az értékesítést nem végezheték el. A kapcsolódó vizsgálatok adatai, a felperes ügyvezetőjének, felperesi törvényes képviselő (a továbbiakban: felperesi törvényes képviselő) a nyilatkozatai, és az adóhatósági nyilvántartás adatai, valamint a számviteli bizonylatok alapján megállapítható volt, hogy semmi nem támasztotta alá a gazdasági események számlakibocsátók általi elvégzését, vagyis azt, hogy a felperes a termékeket a számlakibocsátóktól a számlákban foglaltak szerint szerezte volna be. Hiányos szállítóleveleken kívül egyéb adat, dokumentum nem állt rendelkezésre, a társaságoknak csupán a számlázás volt a szerepe, túlnyomórészt adóminimalizáló jellegű bevallásokat nyújtottak be, a székhelyükön nem voltak elérhetők, az adóhatóság nem mindegyiknek tudta a képviselőjét felkutatni. Fuvarozás tekintetében a Kft.8 esetében fellelhető volt fuvar rendszám, azonban a fuvarozó képviselője tagadta, hogy kapcsolatban állt volna a Kft.8-al; a Bt. esetében az adóhatóság a fuvarozó cégek egyikét sem tudta elérni, azok a vizsgálat idejére már törlésre kerültek egy kivétellel, a Kft.9 Kft. kivételével. Az alperes megállapította, hogy a számlakibocsátók nem szereztek rendelkezési jogot az értékesített termékeken, mert ténylegesen az ügyletben nem vettek részt (Halifax-ítélet 51. pont). A határozat 23. oldalán rögzítette, hogy a termékértékesítés az anyagi javak egyik fél általi átruházását foglalja magában, ami feljogosítja a másikat arra, hogy a dologgal ténylegesen, annak tulajdonosaként rendelkezzen. Az elsőfokú adóhatóság ezért helyesen állapította meg, hogy a jelen esetben ez nem valósult meg, mert személyi-, tárgyi feltételekkel nem rendelkező beszállítókról van szó és a felperes álképviselőkkal állt kapcsolatban. A feltárt objektív körülmények tanúsága szerint tehát a számlakibocsátóktól a felperes nem szerzett be árukat (nem ez volt a forrás a vevői felé történt értékesítés során). A felperes vevői egybehangzóan a felperest nevezték meg a szállítás szervezésével kapcsolatban, amely az alperes megállapítása szerint ellentmond a felperesi törvényes képviselő 2016. április 4-i nyilatkozatában foglaltaknak. Mindezek alapján az alperes rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság iratszerűen, teljes körűen feltárta a tényállást, és megfelelően állapította meg a bizonyítás eredményeként, hogy a számlák szerinti termékértékesítés objektív feltételei hiányoztak; a felperes a kellő körületekintést nem tanúsította. Nem járt a vállalkozások székhelyén, nem tájékozódott, semmiféle észszerű intézkedést nem tett, ami elvárható lett volna tőle, már csak az ügyletek volumene, az ellenérték nagysága és a szerződészerű teljesítési kötelezettség miatt; a számlakibocsátókkal semmiféle cég- vagy munkajogi kapcsolatban nem álló személyekkel tartotta a kapcsolatot. Az adószám ellenőrzése nem biztosíték, és ha a felperesi törvényes képviselő önmagában csak ezt tette meg, akkor magának a felperesnek sem nyújtotta azt a minimális elvárható garanciát, ami szükséges az üzleti életben. Az ellenérték továbbutalása, a vevői nyilatkozatok önmagukban nem igazolják a gazdasági események tényleges megtörténtét; azok bizonyítéka a számlakibocsátók személyi- tárgyi feltételeinek megléte lenne, a tényleges közreműködés és a tényleges kapcsolattartás. A felperes a fellebbezésben sem adott elő olyan új tény vagy körülményt, ami igazolná, hogy a számlák hitelesek. A felperesi törvényes képviselőnek tudnia kellett, hogy adókiírátszásban vesz részt, hiszen ő magának is csak átszámlázási feladata volt, a felperes sem volt valódi kereskedő. Az elsőfokú adóhatóság eljárása nem volt ellentétes a közösségi jogi szabályozással, jogszerűen figyelembe vehette a NAV más megyei adóigazgatósága által végzett ellenőrzés során feltárt tényeket.

[6] A jelen felülvizsgálati eljárás során a felülvizsgálati kérelemben részletesebben bemutatott Kft.1 számlakibocsátó tekintetében az adóhatóság fenti megállapítása a következőkön alapult.

[7] A Kft.1-től a felperes a vizsgált időszakban 28 darab számlát fogadott be étolaj, kristálycukor, Nescafé termékek értékesítéséről; a Kft.1 képviseletét 2011. augusztus 2-ig korábbi ügyvezető (a továbbiakban úgyis mint: korábbi ügyvezető), ezt követően későbbi ügyvezető (a továbbiakban úgyis mint: későbbi ügyvezető) látta el; adóminimalizáló jellegű áfabevallásokat nyújtott be (felszámolási eljárás alá került 2014. augusztus 27-től, és a cégbíróság megszüntette 2015. augusztus 14-ei hatállyal). A felperesi törvényes képviselő az előbbi ügyvezetőt csak a 2016. április 4-i nyilatkozatában nevezte meg, a korábbi, 2013. szeptember 21-i nyilatkozatában két másik személyt (név2r, név3 jelölt meg, akikről nem tudta, hogy milyen jogviszonyban álltak a számlakibocsátóval; nem tudta, hogy a számlakibocsátó honnan szerezte be az árut; a termékek egyből a felperes vevőjéhez kerültek szállításra; maga nem követte nyomon a szállítást, a számlakibocsátó székhelyén nem járt. A Kft.1 első kapcsolódó vizsgálata során az adóhatóság feltárta, hogy székhelye székhelyszolgáltatónál volt, nem rendelkezett tárgyi eszközzel, raktárhelyiséggel, alkalmazottai nem voltak; a korábbi ügyvezetője az ügyletekre vonatkozóan nem tudott nyilatkozni, elmondása szerint mindent későbbi ügyvezető intézett; a későbbi ügyvezető ugyanakkor a jelentősebb vevőket nem tudta megnevezni, azt sem, hogy az árut honnan szerezte be, és a szállításnál, lerakodásnál nem volt jelen. Az első kapcsolódó vizsgálat a Kft.1 értékesítési számláit fiktív bizonylatoknak minősítette azzal, hogy a társaság nem végzett önálló gazdasági tevékenységet, nem volt valós gazdasági teljesítmény a számlák mögött, azok célja a belföldi vevői részére az áfa levonási és visszaigénylési jog megteremtése volt. A Kft.1 második kapcsolódó vizsgálata során a korábbi ügyvezető a forgalmazott termékek körét csak részben ismerte, nem tudta megnevezni a beszerzési forrásokat, és csak két vevőjét említette, az áruk mozgásáról (hol vették fel, rakták le, hol tárolták, kik szállították az árut) nem volt tudomása; a későbbi ügyvezető elérhetetlen volt. A felperes tárgyi adóellenőrzése során az adóhatóság azt állapította meg, hogy a Kft.1 ugyan rendelkezett telephellyel, de ott élelmiszer nagykereskedelmi tevékenységet nem folytatott; az áru többször is gazdát cserélt szállítás nélkül, nem derült ki, hogy honnan történt a szállítás; a Kft.1 tényleges gazdálkodási tevékenységet nem folytatott, magatartása tudatos adókijátszásra irányult, amelyek miatt a felperes által befogadott számlák nem hitelesek. Ez alapján ugyanis a Kft.1 a termékértékesítést ténylegesen nem végezte el, a számlák valótlan adatokat tartalmaztak.

[8] Az elsőfokú adóhatóság és az alperes a megállapításait részletezte a további számlakibocsátók kapcsán is.

A tárgyi alperesi határozat felülvizsgálata során korábban hozott elsőfokú ítéletek és kúriai határozatok

[9] A felperes az alperesi határozattal szemben keresetlevelet terjesztett elő, amelyben többek között arra hivatkozott, hogy a támadott határozat meghozatalakor az adó megállapításához való jog elévült.

[10] A Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 101.K.27.459/2018/20. számú ítéletével az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – megsemmisítette elévülés miatt. Az alperes által előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárta Kúria a Kfv.V.35.143/2019/8. számú végzésével ezen ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban hozott 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletével az elsőfokú- és az alperesi határozatot megsemmisítette elévülés miatt. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria ugyanis megállapította, hogy az alperes adómegállapításhoz való joga a határozattal érintett valamennyi év vonatkozásában fennállt, nem évült el. Az új eljárásra ezért azt az iránymutatást adta, hogy az elsőfokú bíróságnak a kereset megalapozottságáról vagy alaptalanságáról annak figyelembevételével kell döntenie, hogy az adómegállapításhoz való jog 2011. január-december időszakra a keresettel támadott adóhatósági határozat meghozatalakor nem évült el.

A keresetlevél és a védírat

[11] A felperes keresetében az elévüléssel kapcsolatos hivatkozásai mellett az ügy érdeme tekintetében kifogásolta, hogy az alperes a tényállást nem tisztázta megfelelően, nem bizonyította a számlakibocsátók teljesítésének hiányát, és azt sem, hogy a felperes tudott vagy tudhatott volna a partnerei adókijátszásáról. Hivatkozott az eltérő értékelés törvényi tilalmának megsértésére és arra is, hogy az adóhatóság eljárása nem felel meg az időközben az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) előtt kialakult és a kúriai gyakorlatba is beépült kétlépcsős bizonyításnak (először adókijátszás megtörténtének, másodszor a kellő körültekintés hiányának bizonyítása - EUB C-446/15. számú Signum-Alfa Sped ügy). Kifogásolta, hogy a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményének (a továbbiakban: KMK vélemény) tartalma nem jelent meg az alperesi határozatban (Kúria Kfv.I.35.007/2015/21.), valamint azt, hogy az alperesi határozat a NAV 2018-as adólevonási útmutatójában (a továbbiakban: NAV útmutató) megfogalmazott szempontokkal is ellentétes.

[12] Hivatkozott a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: régi Ptk.) és a Polgári Törvényről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: új Ptk.) szabályozására, miszerint a kereskedelmi forgalomban jóhiszeműen és ellenérték fejében szerző vevő akkor is tulajdonjogot szerez a dolog felett, ha az átruházó nem volt tulajdonos. A termékértékesítésnek nem feltétele az, hogy a köztes értékesítő fizikailag is a termék birtokába kerüljön (EUB C-159/14 számú ügy).

[13] Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 27. §-a szerinti láncértékesítés megvalósulását állította, emiatt nincs ellentmondás a fuvarozási kötelezettség tekintetében (a felperes a vevői irányában vállalta, de a saját eladójára továbbhárította a fuvarozás megszervezését), és így a köztes szereplők - a felperes és beszállítói - nem kerültek a termék birtokába. Ebből azonban nem következik, hogy nem vettek részt az értékesítési folyamatban, amelynek ilyen formában való lebonyolítását a gazdasági racionalitás, a fuvar költségek megtakarítása is indokolta. A láncértékesítések

objektív jellemzőire is hivatkozott (EUB C-610/19. számú Vikingo ítélet, EUB C-159/14. számú Koela-N EOOD végzés, Kúria BH2017.104 - Kfv.V.35.349/2016.).

[14] Sérelmezte a felperesi tudattartalom körében, hogy az alperes nem vette figyelembe, hogy minden szükséges észszerű intézkedést megtett az adott beszállító szabályszerű működéséről való meggyőződés érdekében: ellenőrizte a beszállítói cégkivonatát, velük írásbeli szerződést kötött, azt a beszállító törvényes képviselője személyesen írta alá, majdnem minden beszállítójától kérte a törvényes képviselő eljárási jogosultságának alátámasztását, csak formailag kifogástalan, a beszállító törvényes képviselője által aláírt számla ellenében teljesített kifizetést átutalással a bejegyzett bankszámlaszámokra, és amennyiben az értékesítést szállítólevél is kísérté, akkor jellemzően ezen is feltüntetésre került a beszállító törvényes képviselőjének aláírása. Kiemelte, hogy a 2011. évi felperesi tudattartalmat kellett volna vizsgálni, ugyanakkor az alperes számos esetben a felperes terhére értékelte, hogy egyes számlakibocsátók évekkal később megszűntek.

[15] Kifogásolta a jogviszony eltérő minősítésének tilalmába ütközést az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 1. § (3) és (3a) bekezdései alapján, mert az adóhatóság valósnak fogadta el a beszállítók által teljesített termékértékesítéseket a Kft.4, a Kft.7, a Kft.8 és a Bt. számlakibocsátóknál, míg ugyanezen ügyletek beszerzési oldalán a felperes esetében a teljesítés hiányát állapította meg, Valamennyi kapcsolódó vizsgálat ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés volt, és mindegyik még azelőtt lezárult a jegyzőkönyvek kiadásával, hogy a jelen ügyben a revízió elkészítette volna az ellenőrzési jegyzőkönyvet.

[16] Előadta, hogy az alperes határozata sérti a megkülönböztetés-mentes eljárás követelményének elvét, mert az azonos jogi környezet, és a felperes azonos eljárása ellenére a Kft10 Kft. (a továbbiakban: Kft.9) beszállítóval kapcsolatban nem tett semmilyen hátrányos megállapítást, míg a felperessel szemben igen. Továbbá a felperesi cégcsoportba tartozó Kft11 Kft.-vel (a továbbiakban: Kft.10) szemben is volt adóhatósági ellenőrzés, és a tényállás, a jogi környezet jelen perbelivel nagyfokú egyezősége mellett az adóhatóság mégsem tagadta meg ezen társaság adólevonási jogát.

[17] Mind a 9 beszállító esetében részletezte az állított jogsértéseket. Ebből a Kft.1-re vonatkozó álláspontja az volt, hogy a dokumentumok, a Kft.1 korábbi ügyvezetőjének nyilatkozata alapján is megtörtént az áruk átadása, így a polgári jog szerinti tulajdonszerzés és az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítés megvalósult; a revízió figyelmen kívül hagyta a Kft.1 egyéb bejelentett tevékenységi köreit (pl. „élelmiszer, ital, dohányáru vegyes nagykereskedelem”), míg a vizsgált időszakot követő tényekből – 2014-es felszámolás alá kerülés – tévesen következtetett a vizsgált időszaki nem szabályszerű működésre; a Kft.1 székhelye 2011. augusztusig nem volt székhelyszolgáltatónál, és utóbbi sem utal adókiátszásra; a Kft.1 időben egymást követő ügyvezetői nyilatkoztak; a székhelytől eltérő helyen végezhetette a tevékenységét (EUB C-277/14. számú PPUH Stehcamp ügyben hozott ítélete); az adóminimalizáló jellegű bevallásokra a felperesnek nem volt rálátása, de a magas összegű fizetendő adó és magas összegű levonható adó jellemző az élelmiszerkereskedelemben; szemben az adóhatósági megállapítással a Kft.1-nek a vizsgált

időszakban 7 bejelentett alkalmazottja volt, a tárgyi feltételekről a korábbi ügyvezető nyilatkozott (albertirsai raktárról, ahol a felrakodásnál a raktáros és a fuvarozó cég alkalmazottjai jelen voltak, volt két megbízott fuvarcég). Mindezek alapján a felperesi tudattartalom körében kifogásolta, hogy nem tagadható meg a levonási jog, ha a számlabefogadó nem ellenőrizte a beszállító raktárkapacitását, fuvareszközeit, személyi és tárgyi feltételeit (KGD2014.52.), és a jelen esetben az áruk leszállításra kerültek a felperes vevőéhez, ezért semmilyen gyanú nem merült fel, ami indokolta volna a fel- és lerakódás során a felperesi törvényes képviselő jelenlétét. A tényállás tisztázását illetően kifogásolta továbbá a Kft.1 által megbízott fuvarcégek képviselői meghallgatásának elmulasztását, a Kft.1 korábbi ügyvezetőjének – a felperesi ügyletre vonatkozó – nyilatkozata mellőzését és azt, hogy nem igazolt, miszerint a Kft.1 vizsgálata során sor került jogerős adóhatósági határozat meghozatalára.

[18] Összegezve az volt az álláspontja a láncolat gazdasági racionalitása körében, hogy az nem kérdőjelezhető meg úgy, hogy a 22 beszállítója közül az alperes mindössze 9 beszállítóval kapcsolatban emelt kifogást, továbbá korábban nem volt elmarasztalva a felperes, holott a cégcsoportja többi tagjával megelőzően is ugyanilyen üzleti stratégia mellett működtek. Kiemelte, hogy a jelen üggyel érintett beszállítók nagy részének árbevételi adatai ellentmondanak annak az alperesi megállapításnak, hogy nem végeztek tényleges üzleti, kereskedelmi tevékenységet.

[19] Az alperes védiratában kérte a kereset elutasítását és a felperes perköltségben való marasztalását, a határozatában foglalt indokokat fenntartva.

A jogerős ítélet

[20] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetének részben helytadott és az alperesi határozatot – az elsőfokú adóhatóság határozatára is kiterjedően – megváltoztatta, a Kft.4, Kft.7, Kft.8 és a Bt. számlakibocsátókkal kapcsolatos megállapításokat mellőzte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította. Az adókülönbözet és a jogkövetkezmények kiszámítására az alperest hívta fel, később a számítását jóváhagyta.

[21] Indokolása szerint az alperesi határozat tartalmazza az EUB joggyakorlata által megkövetelt kétlépcsős bizonyítást, és nem sérült az indokolási kötelezettség azzal, hogy az alperes nem utalt a KMK véleményre (Kfv.I.35.632/2021/7.); az nem jogszabály, ahogy a NAV útmutató sem. Az elsőfokú bíróság továbbá hivatkozott a mesterséges ügyletekhez kapcsolódó kúriai joggyakorlatra (Kfv.I.35.132/2016/). Az értékesített termékek jellegére, -élelmiszerek - figyelemmel hangsúlyozta a 178/2002/EK rendeletnek (a továbbiakban: élelmiszerbiztonsági rendelet) a nyomon követhetőségre, a tényleges átvevő azonosítására vonatkozó előírásait, amelyet a felperes nem teljesített. Magasabb szintű gondosság tanúsítása az elvárás a jelentős értékű szállítások teljesítése miatt (Santogal ítélet 74. pont). Hozzátette, hogy ezen előírások megsértése nem eredményez adójogi jogkövetkezményt, de a bíróságnak kellett ezeket a körülményeket vizsgálnia; miként az elvárható körültekintést és az adómentesség feltételeinek teljesítését is.

[22] Kiemelte, hogy összességében az alperes által feltárt objektív körülmények logikailag zárt láncolata vezetett a számlakibocsátók adókijátszásának megállapítására, a revízió jogszerűen vehette figyelembe a felperes vonatkozásában a láncolatban résztvevőkre lefolytatott vizsgálatok során feltártakat; ezek együttes – és nem kizárólagos – értékeléséhez tartozott az adóminimalizáló jelleg, a vizsgált időszakon túlra eső felszámolási-, kénysztörlési eljárás, cégbíróság általi megszüntetés, adószám törlés, illetőleg székhelyszolgáltatóhoz való bejelentés mérlegelése. _

[23] Az elsőfokú bíróság az egyes számlakibocsátókkal kötött ügyletekre vonatkozó megállapításokat külön-külön vizsgálta. A Kft.1 tekintetében rögzítette, hogy jogszerű az a következtetés, hogy a társaság semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytatott, szerepe a számlakibocsátásra korlátozódott. Szemben a kereseti hivatkozással, nem rendelkezett a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, a Kft.1 korábbi ügyvezetője ugyanis ellentmondó nyilatkozatokat tett e körben (2016. március 20-i nyilatkozat és az azt megelőző, kapcsolódó vizsgálat során tett nyilatkozat), melyek között volt olyan nyilatkozata is, hogy ezen feltételek hiányáról számolt be; a Kft.1 későbbi ügyvezetőjének nyilatkozata mindezt megerősítette. További személyek (fuvarcégek képviselői, sofőrök) meghallgatását, távolabbi beszállítók felkutatását semmi nem indokolta, mert a feltárt tényállásra figyelemmel a nyilatkozataiktól nem volt várható olyan érdemi információ, ami a bizonyítékokat megdönthette volna. A Kft.1-el kapcsolatos ügyletről a felperes nem tudott konkrét érdemi nyilatkozatot tenni; a fuvarozás körülményeit illető ismeretek hiánya nem indokolható a közbenső kereskedő szereppel.

[24] A jogerős ítélet a kellő körültekintés körében kiemelte, hogy a partner ellenőrzése általában elvárható racionális mértékig, ha azonban az adózó adót is kíván visszaigényelni, ez még inkább így van. A tárgyi ügyre nézve hangsúlyozta, hogy a felperestől nemcsak a szokásos gondosság, hanem a fentiek miatt a fokozott gondosság volt elvárható. Szemben a keresetben foglaltakkal, az alperes nem adóellenőrzés szintű ellenőrzési cselekményeket várt el a felperestől, hanem azt vizsgálta, hogy megtett-e minden olyan intézkedést, ami tőle észszerűen elvárható annak érdekében, hogy az adott ügyletek ne vezessenek adókijátszáshoz. A felperes a bíróság megállapítása szerint sem tanúsította a kellő körültekintést.

[25] Megállapította, hogy nem volt racionális gazdasági vagy egyéb indok az egyes ügyletekhez kapcsolódó számlázási láncolatok fennállására, ilyet a felperes nem mutatott be. A kapcsolódó vizsgálatról felvett jegyzőkönyv bizonyítékként való felhasználása a jelen eljárásban – a szabad bizonyítási rendszerre tekintettel – külön határozati megállapítás nélkül is jogszerű volt. Alaptalan volt a felperes megkülönböztetés-mentes eljárás sérelmére alapított kifogása. Míg a hivatkozott négy számlakibocsátó esetében (Kft.4, Kft.7, Kft.8 és Bt.) a kapcsolódó vizsgálatok során valósnak fogadták el az ezen beszállítók által teljesített termékértékesítéseket a felperessel érintett ügyletek kapcsán. A jogerős ítélet a felperesre nézve kedvező, a régi Art. 1. § (3) és (3a) bekezdései szempontjából releváns megállapításokat értékelte és arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóság a fenti számlakibocsátó társaságokkal összefüggésben jogszabálysértő módon mellőzte a felperessel szembeni ellenőrzés során a kapcsolódó vizsgálatoknak ezt az eredményét. Ez indokolta az alperesi határozat elsőfokú adóhatóság határozatára is kiterjedő részbeni megváltoztatását, melyet meghaladóan a keresetet elutasította az elsőfokú bíróság.

A felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem

[26] A felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben nem támadta a jogerős ítéletnek a megváltoztatásra vonatkozó részét. A jogerős ítéletet - a támadott részében - elsődlegesen kérte hatályon kívül helyezni, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezni. Másodlagosan a jogerős ítéletet a támadott részében kérte megváltoztatni azzal, hogy a Kúria az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően semmisítse meg, és az elsőfokú adóhatóságot kötelezze új eljárás lefolytatására.

[27] A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (1)-(4) bekezdésének, az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésének, a Kp. 78. § (1)-(2) bekezdésének, 85. § (1) bekezdésének, 86. § (1) bekezdésének, a Kp. 71. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 237. §-ának, 237. § (4) bekezdésének a megsértésére hivatkozott. Továbbá álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a régi Art. 1. § (3) bekezdését, 1. §-át, 97. § (4), (6) bekezdéseit, 102. § (1), (3) bekezdéseit, 123. §-át, 140. § (2) bekezdését, 172. § (1) bekezdés i) pontját, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 72. § (1) bekezdés eb), f), g) pontját, az Áfa tv. 9. § (1) bekezdését, 27. §-át, 55. § (2) bekezdését, 120. §-át, 127. §-át, 169. §-át, a régi Ptk. 117. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését, az élelmiszerlánc-biztonsági rendelet 18. cikk (2), (3) bekezdését, a Héta irányelv 168. cikk a), 178. cikk a) pontját, az élelmiszerláncról és hatósági felügyeletéről szóló 2008. évi XLVI. törvény (Éhftv.) 6. § (1) bekezdését, az EJEE 6. cikk 1. pontját, valamint a Kúria és az EUB vonatkozó joggyakorlatát.

[28] Indokai szerint az elsőfokú bíróság megsértette a felperes hatékony jogvédelemhez és tisztességes eljáráshoz való jogát, a bizonyítékokat okszerűtlenül, hiányosan értékelte, a kereset kimerítési-, indokolási kötelezettségének nem tett eleget, több kereseti hivatkozást nem bíralt el, és ezt nem indokolta. Nem tett eleget az anyagi pervezetésre vonatkozó kötelezettségének, mert azt igen szűken és tévesen, kizárólag a 2023. március 29-i tárgyaláson teljesítette, de akkor sem jelezte a felperesnek, hogy a keresetlevélben minden beszállító tekintetében írt levezetés álláspontja szerint nem támasztja alá a gazdasági események számlák szerinti megvalósulását, vagy, hogy nem ért egyet a felperes jogértelmezésével. A felperes kifejtette, hogy az adócsalás nem bizonyított, az alperesi határozat és a jogerős ítélet ellentétes az EUB legújabb gyakorlatával (C-610/19. számú Vikingo-ügy, C-334/20. számú Amper Metal ügy, C-611/19. számú Crewprint ügy C-512/21. számú Aquila ügy), és nem került tisztázásra, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett volna az állítólagos adócsalásról. Az elsőfokú bíróság túllépte a hatáskörét az élelmiszerlánc-biztonságra vonatkozó előírások vizsgálatával – ami nem is adójogi kérdés – valamint a gazdasági racionalitás teljes hiányának kimondásával. A megkülönböztetés-mentes eljárás követelményének, a régi Art 1. § (3) bekezdésének a megsértésére vonatkozó álláspontját fenntartotta a Kft.9 és a Kft.10 esetének a felperesi üggyel való összehasonlítása alapján, amely jogsértést a jogerős ítélet nem állapított meg, de figyelmen kívül is hagyta azt a körülményt, hogy míg a felperes terhére értékelték, hogy pl. Kft.1 semmilyen gazdasági tevékenységet nem végzett, addig a felperesi kapcsolt vállalkozás Kft.10-nél ugyanezt a beszállítót érintően nem merült fel kifogás.

[29] Előadta, hogy több helyen is iratellenes a jogerős ítélet indokolása, így a [84] bekezdésben az adómentességre, a [100] bekezdésben az adó-visszaigénylésre hivatkozásnál. Tévesen utalt az Sztv. rendelkezéseire is, mert az Áfa tv. és a Héta irányelv az alkalmazandó; téves a jogi következtetése a [66]-[68] bekezdésben, valamint az EUB joggyakorlatával ellentétesek a [71] bekezdésben foglaltak.

[30] Kiemelte, hogy álláspontja szerint nem bizonyított az adócsalás ténye, másrészt több olyan körülmény van, amely az EUB joggyakorlat alapján nem tekinthető önmagában csalásnak, harmadrészt vannak olyan, a felperes terhére értékelt körülmények, amelyek időbeliségük miatt a perbeli ügyletek minősítésében nem vehetők figyelembe, ezeket mégis elfogadta az elsőfokú bíróság. A felperesi tudattartalom kapcsán nem csak azt kellett bizonyítani, hogy a felperes az ellenőrzési cselekményeket elmulasztotta, hanem azt is igazolni kell, kellett volna, hogy a kellő körültekintés mellett melyek azok a körülmények, amelyekből okszerűen rájöhetett volna a láncolatban történt adócsalásra, ilyen körülményt azonban az adóhatóság nem igazolt.

[31] Sérelmezte, hogy az egyes beszállítók kapcsán voltak olyan tények és körülmények, amelyek az ügyletek megvalósulását támasztották alá, és olyanok is, amelyek azt mutatták, hogyha volt is valahol az értékesítési láncban adócsalás, azt az adóhatóság és az elsőfokú bíróság nem bizonyította, ahogy azt sem, hogy az ilyen adócsalásról a felperesnek volt vagy lehetett tudomása. Ezeket a körülményeket a felperes egy beszállítón, a Kft.1-en keresztül mutatta be részletesen a felülvizsgálati kérelmében, a 15.1., 15.2., 15.3. és 15.4 bekezdésekben.

[32] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság elfogadta jogszerűnek az alperes eljárását, holott az nem bizonyította az adócsalást, és azt sem, hogy a felperes arról tudott vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett. Táblázatba foglalva az alperesi határozat, a keresetlevél és a jogerős ítélet hivatkozásait állította, hogy az adóhatóság, a bíróság által felhozott körülmények részben valótlanok, részben értékelhetetlenek, részben irrelevánsak, ezért sem önmagukban, sem összességükben nem szolgálhatnak az adólevonási jog megtagadásának alapjául.

[33] Összegezte a tényállás tisztázatlanságára és a bizonyításbeli hiányosságokra utaló körülményeket, amelyek ellenére az elsőfokú bíróság mégis jogszerűnek fogadta el az alperes eljárását (pl. elmulasztották meghallgatni a Kft.1 által megbízott fuvarcég képviselőjét, a konkrét sofőröket, figyelmen kívül hagyták Kft.1 korábbi ügyvezetőjének ellenőrzés során tett nyilatkozatát), illetve egyes esetekben a jogerős ítéletben sincs indok arra, hogy a hivatkozott bizonyítékot miért mellőzték. Összességében több súlyos, az ügy érdemére kiható jogsértés merült fel az ügyben, melyek ellenére a jogerős ítélet mégis jogszerűnek találta az adóhatóság eljárását, ugyanakkor ezek a jogsértések és hiányosságok csak egy új adóhatósági eljárás keretében lennének orvosolhatóak.

[34] Az alperes a törvényi határidőn belül nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet.

A Kúria döntés és jogi indokai

[35] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[36] 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 vizsgálta felül. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének. A felülvizsgálati kérelem elbírálása során azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelelt-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak, a Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékelte-e. A Kúria a bizonyítékok értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan észszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes.

[37] Az elsőfokú bíróságnak a tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie, tehát arról, hogy a gazdasági események a valóságban a számlákon feltüntetettek szerint, a számlákban szereplő felek között történtek-e meg, amelyekre vonatkozó adóhatósági megállapítások bizonyítottak-e, a felperes tudott-e, tudnia kellett-e arról, hogy adókiadásban vesz részt, és az észszerűen elvárható intézkedéseket tanúsította-e.

[38] A Kp. 78. § (2) bekezdése értelmében a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A Kúria kiemeli, hogy a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok ismételt egybevetésének és felülrértékelésének nincs helye, kivéve, ha a bizonyítékok hiányos, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan mérlegelése, értékelése miatt a jogerős ítélet jogszabálysértő. Kivételesen sor kerülhet tehát felülmérlegelésre, amennyiben az elsőfokú bíróság által rögzített tényállás a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésén alapul vagy az ítélet olyan iratellenes megállapításokat tartalmaz, amelyek az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértőek. Amennyiben azonban a bíróság a bizonyítékok egyenként és a maguk összességében való mérlegelésére vonatkozó feladatát elvégezve hozza meg az ítéletét és az így megállapított tényállásból vonja le a jogi következtetését, akkor a felülmérlegelés kizárt.

[39] A perbeli esetben a felperes kiemelte, hogy több ponton iratellenes a jogerős ítélet. A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet nem iratellenes. A [81] és [84] bekezdésében ugyan idézi a régi Art. 99. § (2) bekezdését, az adómentesség (adókedvezmény) adózó általi bizonyítását előíró szabályt és felsorolásszerűen említi, hogy vizsgálnia kell, hogy a feltárt objektív tények megalapozzák-e az adólevonási jog megtagadását, és, hogy az adózó az adómentesség feltételeit teljesítette-e. Az idézett jogszabályhely és az utóbbi vizsgálati szempont a jelen ügytől eltérő tényállású esetre vonatkozik, azonban az elsőfokú bíróság a jogi indokolása további részében nem tér vissza az adómentesség kérdéséhez, ahhoz nem társít a perbeli esetben értékelendő tényt vagy körülményt. A továbbiakban vizsgált

szempontok helytállóak a tárgyi ügyben. Ezért ez a körülmény az ügy érdemét nem érintette. Ugyanezt állapította meg a Kúria az adóvisszaigénylésnek a jogerős ítélet [100] bekezdésében történt említése kapcsán. A felperes nem volt visszaigénylő pozícióban, csak levonásba helyezte az adót, ezért az elsőfokú bíróság tévesen említette az adóvisszaigénylés jogintézményét. Ezen túlmenően további, ítéleti megállapítást külön nem alapított erre a hivatkozására. Az iratellenességre vonatkozó felperesi hivatkozás ezért végeredményben nem alapos. Az elsőfokú bíróság helytállóan hivatkozott az Sztv. egyes előírásaira, amely a bizonylatokkal kapcsolatos számviteli előírásokra, a számlával szembeni formai és tartalmi követelményekre vonatkozik, emellett azonban megállapítható, hogy az adólevonási jog gyakorlásával kapcsolatos lényegi megállapításait az Áfa tv.-re, és az EUB Héta irányelven alapuló joggyakorlatára alapította. Nyilvánvalóan okszerűtlen ítéleti következtetésnek csak az tekinthető, amikor a bizonyítékokból, a felülvizsgálattal támadott ítélettől eltérő következtetésre lehet jutni, a perbeli esetben ez nem volt megállapítható.

[40] A felperes a legújabb EUB jogeseteknek való megfelelés hiányát emelte ki, ugyanakkor a tárgyi ügyben az adóellenőrzés 2011-ben indult, az alperes a bíróság által – kiadmányozási hiba miatt - elrendelt megismételt eljárásban hozta meg 2018-ban a támadott határozatát, amely szükségképpen az elsőfokú adóhatóság által, az ellenőrzés idején ismert és figyelembevett EUB gyakorlatot foglalja magában. Az elsőfokú adóhatóság határozatának meghozatala óta keletkezett KMK vélemény megfelelő pontjának és újabb EUB döntéseknek a kiemelésével az elsőfokú bíróság eleget tett az indokolási kötelezettségének, az EUB joggyakorlatában lefektetett elvek szerint értékelte, az adókijátszásra és az abban való passzív részvétel esetén a számlabefogadó tudattartalmának vizsgálatára vonatkozó megállapítások jogszerűségét.

[41] A Kúria a közigazgatási határozatok, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a releváns tények alapján bírálta el, a kereseti kérelmet kimerítette, rendelkezését részletesen megindokolta, döntése a bizonyítékokat jogszerűen értékelte. A felperes részletesen kifejtette álláspontját a keresetlevélben, az előkészítő iratokban, és szóban is, a jogerős ítélet az észszerű terjedelmi korlátok miatt a határozatoknak, a felek előadásának összefoglalóját adja, amely megfelel a határozatszerkesztéssel kapcsolatos követelményeknek. Nem sérti az indokolási kötelezettséget, ha a jogi indokolás megfelelő keretek között a releváns, az ügy lényegére vonatkozó indokokat fejt ki. A Kúria és az EUB joggyakorlata a felek és a bíróság előtt ismert, a bíróság az ezekben lefektetett elvek mentén bírálta el a keresetet, ezért az anyagi pervezetésre vonatkozó rövid, lényegi tájékoztatása sem volt jogsértő.

[42] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie. Az elsőfokú bíróság a már hivatkozottak szerint az EUB, a Kúria kapcsolódó ítéleteit és az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítása érdekében az Áfa tv. 120.§ a) pontja értelmezéséről megalkotott KMK véleményt figyelembe véve vizsgálta az alperes határozatát, a jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás anyagát, összevetette a perben előadott és rendelkezésre bocsátott adatokkal. Részletesen értékelte a számlakibocsátók működésével, a felperesnek a számlakibocsátókkal kötött ügyleteivel és az adókijátszással, a felperes ahhoz fűződő tudattartalmával kapcsolatos, rendelkezésre álló bizonyítékokat, az azokból levont, okszerű következtetéseit az ítélet tartalmazza. A Kft.1 esetében a jogerős ítélet [88], [91]

bekezdésekben értékelte a Kft.1 ügyvezetőinek nyilatkozatait, a korábbi ügyvezető különböző időben tett kijelentéseinek ellentmondásosságát, a számlakibocsátó valós gazdasági tevékenységének hiányát, a felperesnek a Kft.1-el kötött ügyletre vonatkozó érdemi információi hiányát, és azt, hogy a felperesi képviselő az ügylet során eljáró személyek képviselői jogának ellenőrzését nem tudta igazolni. A Kft.2 esetében az ítélet a [92]-[94] bekezdésekben vonta értékelésébe a felperesi képviselő és a Kft.2 képviselőjének egymással ellentétben álló nyilatkozatait például a fuvarozás végzése tekintetében, ezen beszállító gazdasági tevékenységének hiányát, az iratanyagának hiányát és azt, hogy a felperesi képviselőnek tudnia kellett arról, hogy a Kft.2-vel kötött szerződés adókijátszásra irányult. Ugyanez a mérlegelési, bizonyíték értékelési tevékenység megállapítható a Kft.3, Kft.5 és Kft.6 számlakibocsátók vonatkozásában a jogerős ítélet [95], [96], [97] és [98] bekezdéseiben.

[43] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az EUB kiforrott joggyakorlata alapján, ha azt állapítja meg az adóhatóság, hogy a gazdasági esemény végbement, ugyanakkor adókijátszás történt, akkor köteles annak vizsgálatára, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet hozzáadottértékadó-csalás részét képezi (C-459/17, C-642/11 [48. pont]).

[44] Az elsőfokú bíróság a fentiekben kifejtettek szerint vizsgálta, hogy a számlabefogadó-felperes tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adókijátszásról. Részletezte azokat a körülményeket, amelyek miatt megállapította, hogy a felperesnek az adókijátszásról tudnia kellett, illetve amelyek alapján nem tanúsította az észszerűen elvárható ellenőrzési kötelezettségét. Ezekkel a Kúria is egyetértett. Kiemelendő e körben a jogerős ítéletben elvégzett értékelés: a kellő körültekintés vonatkozásában a [100] bekezdésben a partner cég racionális mértékig való ellenőrzésére utalás, annak felperes részéről való elmulasztása, és a [104] bekezdésben a felperestől elvárható észszerű intézkedések megtételének követelményére hivatkozás.

[45] A Kúria hangsúlyozza, hogy az adókijátszást és a felperesi tudattartalmat is az adóhatóságnak kell bizonyítania, de az elsőfokú bíróság helyesen érvelt azzal, hogy alapvetően a felperesnek, mint az áfa levonási jogot a vitatott számlák alapján gyakorolni kívánó adózónak (számlabefogadónak) kell olyan dokumentumokkal, bizonyítékokkal rendelkeznie, amelyek az általa befogadott számlák hitelességét alátámasztják. Ha ennek eleget tenni nem tud, az nem értékelhető úgy, hogy az adóhatóság nem tett eleget tényállás feltárási kötelezettségének, vagy a felperes javára szolgáló körülményeket ne értékelte volna. Abban a körben is egyetért a Kúria az elsőfokú bírósággal, hogy az adóhatóság nem követelt meg a felperestől szükségtelen vagy teljesíthetetlen ellenőrzési cselekményeket, és a jogerős ítélet a kialakult bírói gyakorlatnak megfelelően vizsgálta mind az adókijátszás, mind az azzal összefüggő felperesi tudattartalommal kapcsolatos alperesi határozati megállapításokat a kereset tükrében.

[46] Alapítványul hivatkozott a felülvizsgálati kérelem arra, hogy az elsőfokú bíróság hatáskörét túllépve élelmiszer-biztonsági előírásokra, a nyomon követhetőségre, illetve a gazdasági racionalitás hiányára utalt. Az elsőfokú bíróság az élelmiszer-biztonsági előírások esetében maga is hivatkozott arra, hogy ettől eltérő kérdés az adójogi megítélés, azonban nem kifogásolható a dokumentáltság körében erre is utalni. A gazdasági racionalitás megkérdőjelezése a számlakibocsátók és felperes közti ügyletek vonatkozásában az adóhatósági határozatokban megjelent, pl. hogy a számlakibocsátók nem végeztek gazdasági

tevékenységet. A felperes az Áfa tv. 27. §-ában foglalt láncértékesítéssel érvelt, annak racionalitásával, így a fuvar költségek megtakarításával, ehhez mérten az elsőfokú bíróság a tényállási részben ismertetett, az adóhatóság által feltárt tények alapján okszerűen juthatott eltérő következtetésre, arra, hogy a beszállítók és a felperes között nem történt meg a gazdasági esemény; ennek tükrében nem hiba, ha a láncértékesítés elemeinek elvételét külön nem indokolta meg. Az elsőfokú bíróság tehát a számlák hitelessége körében az adóhatóság által lefolytatott bizonyítási eljárás eredményét értékelte és arról ítélete indokolásában számot adott.

[47] A jogerős ítélet értékelte a felperes keresetlevelében felhozott érveket összefoglalóan mind az ügyletek teljesítése, mind a felperesi tudattartalom körében, és a meghatározott számlakibocsátók tekintetében a közösségi joggyakorlat figyelembevételével okszerű következtetéssel állapította meg, hogy az adóhatóság helyes tényállás alapján jogszerű döntést hozott az adólevonási jog megtagadása tekintetében. Abból kitűnik, hogy az adóhatóság határozata megfelel a BH2017.104. (Kfv.V.35.349/2016/5.) számú kúriai ítéletben foglalt azon követelménynek, hogy az ügylet elemeit és az ezt alátámasztó bizonyítékokat tartalmazó indokolás alapján lehet levonni az adójogi konzekvenciákat. A fuvarcég képviselőjének, a konkrét sofőröknek az adóhatóság előtti meghallgatásának elmaradására vonatkozó érveket is kifejtette a bíróság, az eljárási cselekmény szükségtelenségére utalt, indokolási kötelezettségének e körben eleget tett. A fuvarozással kapcsolatos meghallgatás során az adóhatóság a felperes javára szóló körülményeket nem tudott megállapítani, és utalt is a legtöbb fuvarcég elérhetetlenségére. Az elsőfokú bíróság a felperesnek a megkülönböztetés- mentes eljárás követelményének, a régi Art 1. § (3) bekezdésének a megsértésére vonatkozó érvelését is megvizsgálta és a jogerős ítélet [106] bekezdésében megindokolta, hogy miért vetette el ezt a felperesi érvelést. Az abban foglaltakkal a Kúria egyetért, a jogerős ítélet e körben sem jogsértő.

[48] Az elsőfokú bíróság kifejtette a jogerős ítélet [87], [103] bekezdéseiben, hogy az adóhatóság nem kizárólag a számlakibocsátó vonatkozásában feltárt körülményekre alapította megállapítását, hanem az objektív körülmények együttes figyelembe vételével hozta meg döntését (pl. adóminimalizáló bevallások). Az adóhatóság továbbá nem kizárólagosan, de foglalkozott a vizsgált időszakhoz képest felmerült újabb körülményekkel (felszámolási eljárás, kényszertörlési eljárás stb.), a felperes terhére tett megállapításokat azonban nem ezekre alapította.

[49] A jogerős ítéletben kifejtettek szerint jelen ügyben az adóhatóság kifejezetten azt vizsgálta, hogy a számlakibocsátók végezték-e a gazdasági tevékenységet, teljesítettek-e, és a rendelkezésre álló, az adóhatóság által részletesen kifejtett bizonyítékok (ügyvezetői nyilatkozatok, lefolytatott eljárási cselekmények, kapcsolódó vizsgálatok, okiratok) alapján azt állapította meg, hogy a számlakibocsátók nevére kiállított számlákon szereplő termékértékesítések megvalósultak, ám a gazdasági esemény ténylegesen nem a számlakibocsátók és a felperes között történt meg, a számlakibocsátók csak számláztak az áfa levonási jog megteremtése érdekében.

[50] A felülvizsgálati kérelem összességében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányult, azonban a felülvizsgálati kérelemben előadottak nem alapozzák meg a bizonyítékok felülmérlegelését, mivel a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, logikailag ellentmondó mérlegelésére az elsőfokú ítéletben nem került sor.

[51] A tisztességes eljáráshoz való jog sérelmére hivatkozás kapcsán a Kúria utal az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V.30.) AB határozatában rögzítettekre, miszerint a tisztességes eljárásnak, mint alapjognak minden eljárásban érvényesülnie kell, az nem korlátozható; „a 'fair trial' olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [29]}. Ahogyan arra a felülvizsgálati kérelem hivatkozott, a tisztességes eljáráshoz való jogot és a tisztességes eljárás követelményét az EJEE 6. cikke is rögzíti. Ennek következtében a Kúria vizsgálta, hogy a felperes által felhozottak járhattak-e számára alapjogi sérelemmel.

[52] A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során arra a következtetésre jutott, hogy a felperes tisztességes eljáráshoz való joga nem sérült. Az elsőfokú bíróság ítéletében kirívóan okszerűtlen bizonyíték-értékelést kimutatni nem lehet. A hatóság és az elsőfokú bíróság is döntését megindokolta, a felperes jogorvoslati jogával élt. A felperes közigazgatási perben jogait gyakorolhatta, ügyében az elsőfokú bíróság döntést hozott. Az elsőfokú bíróság jogértelmezése megfelel az Alaptörvénynek és az ügyben alkalmazandó anyagi jogi jogszabályoknak.

[53] Alaptalan a felülvizsgálati kérelemnek az a hivatkozása is, hogy a régi Art., a Ket. megjelölt rendelkezései sérültek az ügyben, mivel az adóhatóság a tényállást feltárta és a bizonyítékokat értékelve hozta meg döntését, amelyet az elsőfokú bíróság felülvizsgálva jogszerűnek talált.

[54] Minderre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a támadott részében jogszerűnek találta, a nem támadott részét nem érintette. Mivel a jogerős ítélet nem sérti a felperes által megjelölt jogszabályi rendelkezéseket, azt a Kp. 121. § (2) bekezdés alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[55] *A felülvizsgálati eljárásban csak akkor nem tekinthető jogszerűnek az elsőfokú ítéletben foglalt bizonyíték értékelés, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, kirívóan okszerűtlen vagy hiányzik az értékeléshez a megfelelő indokolás.*

Záró rész

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

[57] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban. Itv.) 39.§ (3) bekezdés d) pontja, és 50.§ (1) bekezdése szerint számított felülvizsgálati illeték viselésére a pervesztes felperes köteles a Pp. 83.§ (1) bekezdése alapján.

[58] Tájékoztatja a Kúria a felperest, hogy az illetéket a Nemzeti Adó- és Vámhivatal 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételei számlájára kell az esedékesség napjáig megfizetni. A megfizetés során közleményként fel kell tüntetni a Kúria megnevezését, a kúriai ügyszámot, valamint a fizetésre kötelezett adóazonosító számát.

[59] Az illetékfizetési kötelezettség esedékességének napja tekintetében az egyes adótörvények módosításáról szóló 2022. évi CLV. törvény által módosított Itv. 78.§ (4) bekezdése, a Pp. 358.§ (2) bekezdése, és a polgári nemperes eljárás elhúzódásával kapcsolatos vagyoni elégtétel érvényesítéséről szóló 2021. évi XCIV. törvény 2.§ (1) és (3) bekezdése az irányadó.

[60] Az alperes a felülvizsgálati eljárásban pernyertes lett, azonban felülvizsgálati kérelmet törvényi határidőn belül nem terjesztett elő, ezért javára felülvizsgálati költséget nem állapított meg a Kúria.

[61] Az ítélet elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. május 16.

dr. Darák Péter s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Demjén Péter s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő