



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.425/2022/9.
A tanács tagjai: dr. Darák Péter tanácselnök
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Márton Gizella bíró
dr. Demjén Péter bíró
Ságiné dr. Márkus Anett bíró
A felperes: felperes1 (cím1)
A felperesi képviselő: Pallós Veronika Ügyvédi Iroda (cím2, ügyintéző: jogi képviselő1 ügyvéd)
Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (cím3)
Az alperes képviselője: dr. Dubi Péter kamarai jogtanácsos
A per tárgya: adóügyben hozott határozat bírósági felülvizsgálata
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes
A felülvizgálni kért jogerős határozat: Győri Törvényszék 2022. június 27. napján
kelt 10.K.700.614/2022/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Törvényszék 10.K.700.614/2022/4. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében – az indokolás részbeni megváltoztatásával – hatályában fenntartja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségüket maguk viselik.

A le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Győr-Moson-Sopron Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. I. negyedévre általános forgalmi adó (áfa) adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján, a megismételt eljárásban 2015. április 29-én meghozott 3250675282 számú határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére 474.357.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönböt állapított meg, kötelezte ezen összeg, továbbá 474.357.000 Ft adóbírság és 68.897.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. A fellebbezés folytán eljáró alperesi jogelőd, a NAV Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban az alperessel együtt: alperes) a 2015. október 5-én kelt 4469654581 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

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

[3] Megállapítása szerint a felperes a vizsgált időszakban különböző multinacionális társaságoktól és a gazdasági társaság1-től (a továbbiakban: Bt.) beszerzett édesipari termékek értékesítéséről adómentes számlákat állított ki a szlovák gazdasági társaság2 (a továbbiakban: gazdasági társaság2) részére. Az áru más tagállamba való kiszállításának igazolására a felperes által bemutatott nemzetközi fuvarokmányok (CMR) nem hiteles bizonylatok, mert a kitöltési hiányosságaik miatt nem tanúsítják az áru átvévojének személyét, az átvétel helyét és időpontját. A kialakított számlázási láncolatban az áru egy része körbeforgott, a számlázások végső tagjaként feltüntetett spanyol és olasz adóalanyok nem szereztek be árut Magyarországról. A banki adatok, a párhuzamosan folyt bünyügyi nyomozás során tett gyanúsítottai vallomások, megfigyelési jelentések alapján a felperes beszállítói és vevői közvetlen kapcsolatban álltak egymással, az áru nem hagyta el Magyarországot, a láncolat működtetését végző egyik személy szigetszentmiklósi cégének raktárába került, ahonnan a felperes részére a Bt. számláival visszaszállították, a számlák áfa-tartalmát a felperes levonásba helyezte. A felperes, illetve a láncolat valamennyi tagja tudott az ügyletek csalárd jellegéről.

[4] Az adóhatóság szerint a Bt. egy meghatározott, a felek által eladhatatlannak tekintett termékkörrel kiállított számlái hiteltelenek, nem takarnak valós ügyleteket, így az áru továbbértékesítése sem történhetett meg. A felépített caroussel/körhinta csalásban a felperes haszonhúzó társaság volt, beszerzési típusú (aquisition fraud) áfa-csalást valósított meg, amelyben a Bt. a „puffer”-, a beszállítója az eltűnő kereskedő, gazdasági társaság2 a „csatorna” társaság szerepét töltötte be.

[5] A felperes romániai székhelyű, de magyar ügyvezetésű, tényleges gazdasági tevékenységet nem végző gazdasági társaság3 részére történő közösségi értékesítéseit is hiteltelen, hiányosan és valótlan tartalommal kitöltött CMR-ekkel kívánta igazolni. Az s.r.l. ügyvezetője és megbízottja nyomozati vallomása szerint a fuvarokmányokat a felperes

alkalmazottai töltötték ki és adták át részükre, amelyeket az áru átvételekor lepecsételtek, és az eladónak járó példányt azonnal vissza is adták. Az áru igazoltan nem került kiszállításra Romániába, a felperes a román társaság részére kiállított számlái alapján áfa fizetésére köteles.

[6] A szintén magyar ügyvezetés alatt álló gazdasági társaság⁴ szlovák adóalany sem végzett gazdasági tevékenységet, ügyvezetője nem volt elérhető, a bemutatott CMR okmányokon az áru átvevőjének aláírása, átvételének időpontja, a fuvarozott áru mennyisége, csomagolása, a számlára való utalás, a kiállításának helye, illetve többször a gépkocsi rendszáma nem szerepel. A felperes az értékesítésről kiállított számlái alapján az adómentesség igazolásának hiányában áfa fizetésére köteles.

[7] Az adóhatóság megállapította, hogy a felperes levonási jogot kívánt érvényesíteni a Bt. számlái alapján, amely társaság azonban valós gazdasági tevékenységet nem végzett, ügyvezetője külső utasítások szerint végzete a számlakiállítást, a pénzügyeket. A számlákkal 2010 évben egy alkalommal beszerzett édesipari termékeket forgatott körbe, a megjelölt beszállítója nem működött, a felperes részére kiállított számlák mögött nincs valós értékesítés.

[8] Az adóhatóság megállapította azt is, hogy a felperes, mint haszonhúzó vett részt a gazdasági társaság⁵ - felperes – gazdasági társaság⁶ - gazdasági társaság⁵ részvételével működtetett étolaj értékesítésről létrehozott számlázási láncolatban. A felperes beszállítóját és vevőjét azonos ügynök képviselte, a felperes a beszállító törvényes képviselőjével nem állt kapcsolatban, a megrendeléseket, kifizetéseket nem a közreműködésével intézte. Az általa befogadott számlák nem valós beszerzéseket takarnak, azokra adólevonási jog nem alapítható. Az étolaj értékesítésben a gazdasági társaság⁵-t felváltó gazdasági társaság⁷ sem vett részt ténylegesen, sem a felperessel, sem a beszállítóval nem volt kapcsolata, a számlák és a CMR okmányok aláírása, az ellenérték banki felvétele és készpénzes befizetése után az ügyvezető havi 150.000 Ft „díjazásban” részesült. Valós teljesítés hiányában a felperest ezen társaság által kiállított számlák alapján sem illeti meg az adólevonási jog.

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

A kereseti kérelem és ellenkérelem

[10] A felperes keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.

[11] Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást nem tárta fel, a nyomozati eljárás bizonyítékai közül önkényesen válogatott, indokolatlanul utasította el a készletnyilvántartására és raktározására vonatkozóan felajánlott bizonyítási indítványait (16 tanú meghallgatása), a nyomozati eljárásban beszerzett bizonyítékok alapján okszerűtlenül, a vádhatóságtól eltérő következtetésre jutott.

[12] A közösségi értékesítés adómentességének törvényi feltételét a számlák, a CMR-ek, az azokon szereplő kitétel - mely szerint az áru elhagyja Magyarországot – a bevallása, az ellenérték megfizetése, az összesítő nyilatkozatai, a szlovák adóhatóság megkeresésre adott válaszai bizonyítják. Vitatta, hogy a CMR-ek hiányosságai terhére volnának értékelhetők

[Európai Unió Bírósága (EUB) C-409/04 (Teleos), C-273/11 (Mecsek Gabona), Kúria Kfv.I.35.009/2012/6.] Az adóhatóság nem bizonyította a fuvarokmányok hiteltelenségét, illetve azt, hogy a felperes tudott, vagy tudhatott arról, hogy az áru nem hagyja el Magyarországot.

[13] Állította továbbá, hogy az alperes megalapozatlanul és új tényként állította, hogy a szlovák és román közösségi adóalanyok nem szereztek az áru felett tulajdonjogot. E körben sérült a védekezéshez, a bizonyítékok megismeréséhez való joga, amely önmagában jogellenessé teszi a másodfokú határozatot. A rendelkezési jog a közösségi partnerekre átszállt, az ezzel ellentétes alperesi megállapítás ellentétes az európai és nemzeti joggyakorlattal [Kúria Kfv.V.35.194/2013/6.], a felperes helyett az adóhiányt a külföldi alanyok terhére kellett volna megállapítani. Sérelmezte, hogy gazdasági társaság² vonatkozásában keletkezett nemzetközi válasz mellékleteit, a magyar társaságok ellenőrzési jegyzőkönyveit, a keletkezett határozatokat – kérelme ellenére, az Art. 100. § (3) bekezdésébe ütköző módon – nem ismerhette meg az eljárás során, az adóhatóság a javára szolgáló bizonyítékokat (szlovák adóhatósági válaszok, gazdasági társaság⁸ ellenőrzése, felperes korábbi ellenőrzései, nyomozati szakvélemény, független könyvvizsgálói vélemény) nem értékelte, a büntetőeljárás során beszerzett vallomásokat nem rekesztette ki a mérlegelés köréből, nem rögzítette a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleménynek (a továbbiakban: KMK vélemény) megfelelően, hogy az adólevonási jogát milyen jogalapon vitatja el, objektív bizonyítékokkal nem szolgált az adókijátszásban való közreműködésére, határozatát nem megfelelő mélységben indokolta, és a csalárd társaságok helyett - akiknek adóamnesztiát biztosított - a őt kötelezte adófizetésre. Az érintett számlákat egyenként nem értékelte, és a közösségi joggal ellentétesen [EUB C-249/12 és C-250/12 egyesített ügyek (Tulică és Plavoşin)] a számlaértéket tekintette adóalapnak. Összességében bizonyítatlan tényállás alapján hozta meg döntését, fellebbezését érdemben nem bírálta el, határozata jogszabálysértő.

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

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

Az elsőfokú bíróság és a Kúria döntései

[16] Az elsőfokú bíróság a 2018. május 16. napján kelt 3.K.27.343/2017/8. számú jogerős ítéletével a keresetet elutasította. A Kúria Kfv.V.35.643/2018/10. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, mert megállapítása szerint a jogerős ítélet nem volt alkalmas az érdemi felülvizsgálatra. Az elsőfokú bíróság nem rögzítette az adókülönbözet megállapításának alapjául szolgáló tényállást, nem értékelte a közigazgatási és bírósági eljárásban rendelkezésre álló bizonyítékokat, vagyis a történeti és a törvényi tényállás összevetését nem végezte el, így az ítélet indokolásából nem állapítható meg, hogy milyen tények és bizonyítékok alapján találta az alperesi határozatot a keresettel támadott körben törvényesnek.

[17] Az új eljárásra szóló utasítása szerint a megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak három, jól elhatárolható körben (közösségi értékesítés, beszerzéshez kapcsolódó adólevonási jog, iratmegismerés) meg kell állapítania a tények és az irányadó jogszabályok alapján a tényállást. Döntenie kell arról, hogy az alperes eleget tette-e a tényállás tisztázási

kötelezettségének, vagy a felperes indítványainak teljesítésével további bizonyítás elrendelésének van helye. A bizonyítékok összevetése, rögzítése alapján kell állást foglalnia egyrészt arról, hogy a felperes a közösségi értékesítés körében igazolási kötelezettségének eleget tett-e, amennyiben ez nem történt meg, az milyen bizonyítékokon alapuló tények alapján állapítható meg, és a felperes adófizetési kötelezettsége csalárd magatartás miatt fennáll-e. Másrészt az adólevonási jog körében rögzítenie kell a Kúria 5/2016. (IV.25.) KMK véleménye figyelembe vételével, hogy az adóhatóság bizonyította-e a teljesítés hiányát, a láncolatok tagjainak csalárd magatartását, a felperes adókijátszáshoz fűződő viszonyát. Végül a bizonyítékok megjelölésével kell állást foglalni, hogy azok megismerésének lehetősége a felperes részére biztosított volt-e, azaz az alperes teljesítette-e a tisztességes eljárás követelményeit.

[18] Az elsőfokú bíróság az első megismételt eljárásban a 2021. szeptember 29. napján meghozott 10.K.700.126/2020/63. számú ítéletével az alperes keresettel támadott határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal – a gazdasági társaság⁴ vonatkozásában tett megállapítások kivételével – hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Kúria a Kfv.V.35.097/2022/8. számú végzésével ezen ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét [a gazdasági társaság⁴, az iratbetekintési jog és a büntetőeljárásban beszerzett igazságügyi szakértői vélemény mellőzésével kapcsolatos sérelem adatait megállapító rendelkezések] nem érintette, azonban felülvizsgálati kérelemmel támadott részében – a bizonyításra vonatkozó eljárási szabályok megsértése miatt - hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

A felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítélet

[19] A második megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes 4469654581/2015. iktatószámú határozatát az elsőfokú hatóság 3250675282/2015. iktatószámú határozataira is kiterjedő hatállyal – a gazdasági társaság⁴ vonatkozásában tett megállapítások kivételével – hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárások lefolytatására kötelezte.

[20] Ítélete indokolásának [18] - [20] pontjaiban vitatta a Kúria hatályon kívül helyező végzésében a bizonyítás szabályainak megsértésével kapcsolatos megállapításait.

[21] A közösségi termékértékesítés körében – utalva a Kúria Kfv.I.35.042/2019/10. és Kfv.I.35.095/2022/8. számú végzéseiben foglaltakra - megállapította, hogy gazdasági társaság² és a gazdasági társaság³ vevők végezték az áru szállítását, a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, Genfben, az 1956. év május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendelet (a továbbiakban: Egyezmény) szerinti CMR-fuvarleveleket nem kellett kiállítani, azonban a perben fellelhető CMR-ek a hozzájuk csatolt számlák áttekintése alapján arra a következtetésre jutott, hogy azok együttesen alkalmasak a közösségi termékértékesítés megtörténtének igazolására {jogerős ítélet indokolás [21] - [33] pontok}.

[22] Ezt követően a tanú- és gyanúsítottai vallomások összevetése, a büntetőeljárásban keletkezett megfigyelői jelentések, valamint a fuvarokat tartalmazó „Vyplaty füzet” tartalma alapján megállapította, hogy nem jogszerű az alperes határozati megállapítása, mely szerint a felperes gazdasági társaság² közreműködésével közösségi értékesítés látszatát keltve,

Magyarországon értékesítette adómentesen az édesipari termékeket {jogerős ítélet indokolás [39] - [64] pontok}.

[23] Az elsőfokú bíróság ítélete [65] - [68] pontjaiban a tanúvallomások értékelése alapján a Zsiraf s.r.o.-val kapcsolatban azt állapította meg, hogy az áru nem minden esetben lépte át a román határt, azonban az alperes egyáltalán nem bizonyította, hogy erről a felperes tudott, viszont a [69] – [70] pontjaiban a gazdasági társaság⁴ társasággal kapcsolatos tanúvallomások értékelése alapján azt állapította meg, hogy a felperes keresete alaptalan.

[24] Végül a levonható adó kérdésében úgy foglalt állást, hogy a Bt. áruját a felperes átvette, azt azonban nem lehetett megállapítani, hogy ugyanaz az áru forgott körbe az értékesítési láncban. Az alperesnek a KMK vélemény 3. pontja szerinti esetkört kellett volna vizsgálnia, ugyanis a felperes és a Bt. közötti gazdasági esemény megvalósult, és az alperes által hivatkozott bizonyítékok egyike sem utal a felperes adókijátszásban betöltött szerepére. A felpereshez nem köthető gazdasági szereplők voltak az irányítói a felperesi társaság felhasználásával működtetett e körbeszámlázásnak, az alperes nem tudta megállapítani a felperes irányító szerepét {jogerős ítélet indokolás [76] - [80] pontok}. A gazdasági társaság⁵ és a gazdasági társaság⁷ vonatkozásában tett megállapítása szerint az, hogy a felperes szállítóját és vevőjét ugyanaz a személy képviselte, nem alapozza meg az adólevonási jog megtagadását. Az adóhatóság tévesen minősítette az ügyleteket aszerint, hogy a gazdasági esemény nem valósult meg. Az alperesnek először tisztáznia kellett volna, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, amennyiben megvalósult, úgy a KMK vélemény mely esetköre valósult meg. Arra vonatkozóan nem került elő bizonyíték, hogy a felperesi ügyvezetés tudott, illetve tudnia kellett az esetleges adókijátszásról, hiszen a nyomozás során, a büntető bíróság, illetve a közigazgatási bíróság előtt tett vallomások alapján sem lehetett megállapítani azt, hogy a felperesnek az esetleges adókijátszásban irányító, tevékeny szerepe lett volna {jogerős ítélet indokolás [81] - [87] pontok}.

[25] Iránymutatása szerint „*A megismételt eljárás során az elsőfokú hatóságnak abból kell kiindulnia, hogy a felperes megfelelően igazolta a közösségi adómentes termékértékesítés megtörténtét a CMR-fuvarlevelekkel és a hozzájuk kapcsolt számlákkal. Az elsőfokú hatóságnak a megismételt eljárásban vizsgálnia kell a felperesi tudattartalmat tekintettel arra, hogy megdőlt az az alperesi álláspont, hogy a felperes aktív, alakító szerepet tanúsított volna az adócsalásban, adókijátszásában. A beszerzést terhelő levonható adó vonatkozásában pedig az elsőfokú adóhatóságnak a KMK vélemény 2-3. pontjai kapcsán szükséges vizsgálni a tényállást, s a KMK vélemény fenti pontjainak megvalósulását objektív körülmények alapján kell igazolnia. Önmagában egy objektív körülmény alapján nem lehet az adólevonási jogot megtagadni.*”

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[26] Az alperes a jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen emellett a kereset elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Felülvizsgálati kérelmében a gazdasági társaság⁴ vonatkozásában a jogerős ítéletet nem támadta.

[27] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdését, 339. § (1) bekezdését és 339/A. §-át, az Áfa tv. 89. § (1) bekezdését, az Art. 99. § (2) bekezdését.

[28] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság eleget tett ugyan a Kúria Kfv.V.35.095/2022/8. számú végzésében foglalt iránymutatásoknak, azonban a bizonyítékokból iratellenes, téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó következtetéseket vont le.

[29] A közösségi termékértékesítés körében arra hivatkozott, hogy a CMR-okmányokat a felperes (illetve az érdekében eljáró munkavállaló, név1 töltötte ki és adta át a magyarul nem beszélő szlovák sofőröknek. név2 sofőr a nyomozóhatóság előtt 2011. szeptember 27-én tett tanúvallomásában (jegyzőkönyv 17. sz. melléklet) több alkalommal is előadta, hogy a CMR-eket Győrben név1 töltötte ki. A megkeresett bíróság útján kihallgatott név3, név4 és név5 sofőrök is azt adták elő, hogy a CMR-eket Győrben állították ki és adták át a részükre. Ez a kitöltési gyakorlat hosszú időn keresztül állt fenn, amelyet alátámasztanak a nyomozó hatóság megfigyelési jelentései (jegyzőkönyv 19. sz. melléklet), melyek szerint a nyomozó hatóság 2010. február 2. és 2011. július 14. közötti időpontokban 11 alkalommal követte gazdasági társaság2 tehergépjárműveit véletlenszerűen kiválasztott időpontokban, és a tehergépjárművek egyszer sem lépték át az államhatárt, hanem közvetlenül a Győr - Szigetszentmiklós útvonalon, az M1-es autópályán közlekedtek. Két alkalommal (2010. március 10. és 2010. november 25.) a felperes telephelyéről való kihajtás után a járórok megállították a név2 által vezetett rendszám1 frsz-ú kamiont és ellenőrzésük alá vonták. Az iratok átvizsgálásakor azt tapasztalták, hogy a CMR-en feladóként a felperes, vevőként gazdasági társaság2 volt feltüntetve, a 13. rovatban pedig a „Magyarországról kiszállításra került” megjegyzés szerepelt. A járórok az ellenőrzést befejezték, a kamion ezután mindkét esetben felhajtott az M1-es autópályára Budapest irányába (mely a szlovák-cseh határnál található település neve1 településhez képest, ahol gazdasági társaság2 raktára van, nyilván az ellenkező irányban van) és egyik alkalommal bizonyítottan a szigetszentmiklói raktárig hajtott. A nyomozás során felvett vallomások (név2 és gazdasági társaság2 - jegyzőkönyv 14. sz. melléklete, név6 - jegyzőkönyv 16. sz. melléklete) és a Výměny-füzet tartalma egyértelműen a tekintetben, hogy a termékek 2011 szeptemberéig nem hagyták el Magyarország területét. Az elsőfokú bíróság részéről ezen gyanúsított és tanúvallomások figyelembe vétele a kiszállítás vonatkozásában azonban teljes mértékben elmaradt, azokat az elsőfokú bíróság kizárólag a felperesi tudattartalom, csalárd magatartás szempontjából értékelte, és nem adott számot arról, hogy a közösségi termékértékesítések igazoltságának vizsgálatkor azok értékelését miért mellőzte. Mindennek amiatt is kiemelt jelentősége van, mert a Kúria a Kfv.I.35.042/2019/10. számú végzés [31] és [38] pontjai a lecsökkent bizonyító erejű CMR-ek mellett épp a személyi bizonyítási eszközök mérlegelésének szükségességét írták elő. A felperes a közösségi értékesítés adómentességének Áfa tv. 89. (1) bekezdése szerinti feltételét, hogy a termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére megtörtént, nem tudta igazolni, a bemutatott dokumentumok nem alkalmasak a közösségi értékesítés megtörténtének hitelt érdemlő bizonyítására.

[30] A közösségi termékértékesítés vonatkozásában vizsgált felperesi tudattartalom körében értékelt vallomások közül név7 (gazdasági társaság8 ügyvezetője) gyanúsított vallomása, a számlázási láncban érintett cégek (gazdasági társaság8 és gazdasági társaság9, illetve gazdasági társaság10 és gazdasági társaság11) közötti gazdasági kapcsolatok hiánya valóban nem tartalmaz olyan tény, amelyből a felperesi tudattartalomra közvetlenül következtetést lehetne levonni, ugyanakkor mindezek az adókiírást megvalósító mechanizmus tipikus elemeit írják le, mely közvetetten bizonyítékként értékelhető a számlázási láncolatok szereplői kapcsán.

[31] Az elsőfokú bíróság ismertette ugyan gazdasági társaság2 különböző eljárásokban keletkezett vallomásait, azonban indokolatlanul nem tért ki a nyomozás során tett vallomásának egy, a felperesi tudattartalom szempontjából jelentős részére (jegyzőkönyv 14. sz. melléklet 6. oldal első bekezdése). Itt gazdasági társaság2 elmondta, hogy ugyan ő adta le

a rendelést a felperesnek, azonban tőle függetlenül a felperes nevében eljáró alkalmazott, név1 és a gazdasági társaság2 vevőit képviselő és irányító név8 között kapcsolat lehetett, ők egymással közvetlenül tárgyaltak rendszeresen. gazdasági társaság2 szerepe a számlázásokra és fuvarozásra korlátozódott, a kereskedői tevékenysége kimerült abban, hogy a név1 által mondott számlaösszeget kifizette és az árut a magyarországi vevőinek továbbszámlázta, akiktől a felperesi munkavállaló közvetlenül tudta meg, hogy milyen árura van „szükségük”. Ha valami változott a rendelések kapcsán, ő már nem is értesítette a vevőit, hiszen a felperes munkavállalója már tájékoztatta őket. Az elsőfokú bíróság is rögzítette, hogy név1 a nyomozás során tett vallomását mind a büntető tárgyalás során, mind a közigazgatási per tárgyalásán változtatta. A tanú nyomozás során tett vallomását a felperesi ügyvezetés általa történt tájékoztatása tekintetében ellentmondásosnak minősítette, azonban arra az álláspontra helyezkedett, hogy mivel a pörgetős áru értékesítése a vizsgált időszakot megelőzően kezdődött, így az nem az érintett időszakra vonatkozik. Ebből logikailag követhetetlen módon arra a következtetésre jutott, hogy nem határozható meg a tanú által említett időszak, holott a felperes a vizsgált időszakot megelőzően is ugyanazon beszállítóktól érkezett ugyanazon termékköröket értékesítette ugyanazon vevő számára. A vizsgált időszak szempontjából tehát teljesen mindegy, hogy ilyen állandósult feltételek mellett név1 2008-ban vagy 2010-ben tájékoztatta a felperesi ügyvezetést az áruk körbeszámlázásáról, hiszen a vizsgált időszakban a felperesi ügyvezetéssel együtt már biztosan tudta, hogy az áru körbejár (jegyzőkönyv 15. sz. melléklet 3. bekezdése).

[32] Emellett az elsőfokú bíróság iratellenesen rögzítette az ítélet [53] pontjában azt, hogy a tanú az étolaj kapcsán is tényleges értékesítésről nyilatkozott, hiszen a nyomozati vallomása 6. oldalán arról beszélt, hogy név9nek (felperes alkalmazottja) is tudomása volt a körbeforgásról, mert az olaj körbeforgásáról neki szóltak először a targoncás fiúk.

[33] Az alperes előadta továbbá, hogy név6 vallomásának értékelése logikátlan, mert a tanú akként nyilatkozott, hogy a vizsgált időszakban a szlovák vevő kamionjai egyszer sem hagyták el Magyarország területét a felperestől származó áruval. A felperes ügyvezetőjének meglepődése („hogyhogy nem vitték ki az árut”) annak ismeretében, hogy név1től már évek óta tudott a termékek körbepörgetéséről, mégsem változtatott az addigi gyakorlaton, majd a „megdöbbenése” után is tovább folytatta az üzleti tevékenységét ugyanezen szereplőkkel és termékkörökkel, nem azt erősíti, hogy nem kívánt részt venni az adókiírátszásban.

[34] név2 vallomásainak értékelése elsősorban a közösségi termékértékesítés igazoltsága vonatkozásában lett volna indokolt, hiszen azt az alperes sem állította a határozatában, hogy utasításokat kapott volna a felperesi ügyvezetéstől. A tanú a nyomozás során egyértelmű és a rendelkezésre álló más bizonyítékokkal (lefoglalt Vyplaty füzet tartalma, megfigyelési jelentések) alátámasztott módon előadta, hogy a 2011. szeptember 27-i vallomását megelőzően 2-3 hete jártak Pozsonyon keresztül, előtte kizárólag magyarországi fuvarok voltak. Utalt arra, hogy a Vyplaty füzet útnyilvántartása alapján megállapítást nyert, hogy név2 Budapest irányába közlekedett a vizsgált időszakban. Teljes mértékben életszerűtlen, logikátlan és gazdaságtalan egy Szlovákia nyugati határáról érkező kamiont Győrben áruval megrakodni, majd azt Budapest környékére szállítva ott további árut rakni mellé, hogy aztán visszafelé gyakorlatilag Győr érintésével település nevébe vigyék az árut.

[35] Utalt arra is, hogy a Kúria Kfv.I.35.013/2022/10. számú ítéletének alapjául szolgáló ügy tényállása eltérő, abban nem merült fel a pörgetős áru, így azonos következtetések akár ugyanazon bizonyítékok mellett sem vonhatóak le két különböző cég vonatkozásában.

[36] Kifejtette, hogy a beszerzést terhelő levonható áfával kapcsolatban az elsőfokú bíróság tévesen minősítette megvalósult gazdasági eseménynek azt az ügyletet, amikor az abban részt vevő felek valós gazdasági cselekményeket színlelve ugyanazon árut forgatják körbe. Utalt arra, hogy a határozatok keltének időpontjában (2015. szeptember 9.) még nem

létezett az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény, ennek ellenére az alperes határozata mégis megfelelt az abban foglalt jogértelmezési szempontoknak. Határozataiban az Art. 1. § (7) bekezdésére, az Áfa tv. 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 168. és 169. §-aira, az Sztv. 166. § (1) - (2) bekezdéseire hivatkozva rögzítette, hogy a felperes által befogadott számlák fiktívek, azok valós gazdasági eseményt nem tartalmaznak, csupán az áru körbeszámlázása történt meg a felek között, így adólevonásra nem jogosítanak. Ha nem történt gazdasági esemény, a felperesi tudattartalmat nem kell vizsgálnia, tehát határozatai megfeleltek a KMK véleményben foglalt jogértelmezési szempontok vizsgálatának is. Az elsőfokú bíróság azonban a körbeszámlázásról nem foglalt állást, csak azt rögzítette, hogy a felperes minden esetben átvette az árut a gazdasági társaság1-től illetve a gazdasági társaság5-től és a gazdasági társaság7-től, így a gazdasági események megvalósultak. Ugyanakkor az adóhatóság bizonyította, hogy az áru az ügyletek résztvevői között körbeszámlázásra és folyamatosan körbeszállításra került, a kibocsátott számlák nem tartalmaznak valós értékesítést, a számlázási lánc felépítése kizárólag az áfa-visszaigénylés legalizálását szolgálta. A felperes a haszonhúzó szerepét töltötte be, hiszen nála csapódott le a visszaigényelt áfa, amely a vizsgált időszakokban 198.508.000 Ft volt. Megállapításainak elsőfokú bíróság által nem értékelt bizonyítékai: a Bt.-nél lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés iratanyaga, számlák, VIES kontroll adatok, bevallások, név10, név11, név12 vallomásai; valamint a gazdasági társaság7-nél lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés iratanyaga, számlák, VIES kontroll adatok, bevallások, név13, név14, név15 nyilatkozatai. Iratellenes az az ítéleti megállapítás, hogy a gazdasági társaság5 és a gazdasági társaság7 által kiállított számlák vonatkozásában az alperes egyetlen objektív bizonyíték alapján tagadta volna meg a felperes adólevonási jogát.

[37] Az elsőfokú bíróság nem vette továbbá figyelembe, hogy az adóhatóság vizsgálta az áru Magyarországra való visszaszámlázásának útját is, ennek keretében kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a gazdasági társaság8 és a gazdasági társaság10 társaságoknál, nemzetközi megkereséssel élt az olasz és spanyol adóhatóság felé is a gazdasági társaság12 olasz, valamint a gazdasági társaság11 e.s.a spanyol társaságok vonatkozásában. Az iratanyag részét képezi a gazdasági társaság8 képviselőjének, név7nek a nyilatkozata, a Bt. törvényes képviselőjének nyilatkozata, a gazdasági társaság10 ügyvezetőjének, név16nak a nyilatkozata, név11 büntetőeljárás során tett vallomása, SCAC megkeresésekre adott olasz és spanyol adóhatósági válaszok. A rendelkezésre álló bizonyítékok alapján egyértelműen igazolt volt, hogy a magyar cégek valós gazdasági tevékenységet nem végeztek, csupán az áru továbbszámlázása volt a feladatuk.

[38] Az alperes a körbeszámlázott termékkör kapcsán összevezette a beszerzési és továbbértékesítési számlákat, mely alapján jól látható, hogy ugyanazon termékek kerültek mindig körbeszámlázásra. A gyanúsítottai vallomások is megerősítették, hogy egy valós kereskedelmi forgalomban eladhatatlan, „dög” néven futó termékkör került mindig papíron eladásra, sok esetben olyan minőségű csomagolásban, ami már a targoncásoknak is szemet szűrt. Az áru körbefuvarozása nem valós, hanem csak látszólagos gazdasági eseményt teremt, amelyet nem lehet megtörtént gazdasági eseménynek tekinteni.

[39] A joggyakorlat szerint fiktív számlázás esetében nem kell a felperesi tudattartalmat bizonyítani, az adóhatóságnak objektív tényekkel és körülményekkel kell bizonyítania a számla tartalmi hiteltelenségét, vagyis azt, hogy a számlában szereplő termékértékesítés a valóságban nem történt meg, mivel ugyanazt az árut csak körbeszámlázták. Miként a targoncások, a raktárosok, a sofőrök, felperes alkalmazottai tudomással bírtak a gazdasági esemény hiányáról, úgy a felperes képviselői is tudomással bírtak arról, hogy minden nap ugyanazt a valós körülmények között eladhatatlan árut „veszik és adják el”, Az adóelőny a felperesnél keletkezett.

[40] Összefoglaló álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékok egy részét nem értékelte, valamint a bizonyítékok értékelése során kirívóan okszerűtlenül, logikai ellentmondásokat és iratellenes, továbbá jogellenes megállapításokat téve járt el, ténybeli és jogi következtetései nem alátámasztottak.

[41] Sérelemzte, hogy az elsőfokú bíróság az ítéletében a közigazgatási szerv részére önmagának ellentmondó, így végrehajthatatlan iránymutatást adott. Az ítélete [80] pont rögzítette, hogy a felperes és a Bt. közötti gazdasági esemény megvalósult, a [83] pont szerint pedig a gazdasági társaság⁵ és a gazdasági társaság⁷ esetében semmiképpen nem alkalmazható a KMK vélemény 1. pontjában foglalt esetkör, mivel az étolaj leszállításra került a felperes részére. Ehhez képest az ítélet [86] pontja azt rögzíti, hogy az alperesnek először tisztáznia kell azt, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e. A [93] pontban szereplő összegzésében a beszerzést terhelő levonható adó vonatkozásában már csak azt írja elő, hogy az elsőfokú adóhatóságnak a KMK vélemény 2-3. pontjai kapcsán szükséges vizsgálni a tényállást, azonban mindez a hivatkozott ellentmondást nem oldja fel.

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

[43] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban az alperes által sem vitatottan eleget tett a Kúria iránymutatásainak, így a Kfv.I.35.013/2022/10. számú ítélet elvi tartalma szerint az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezésének nincs helye. Felülvizsgálati kérelem tárgya nem lehet a bizonyítékok újraértékelése, mérlegelése [BH2012.179., BH2013.119.]. Ugyanakkor megjelölte a javára szolgáló bizonyítékokat, hangsúlyozta, hogy nem tudott az esetleges adókijátszásról, nem volt haszonhúzója az állítólagos pörgetésnek. Állította, hogy az alperes iratellenesen hivatkozott arra, hogy a közösségi értékesítést kizárólag a CMR-ekkel kívánta igazolni, valamint hogy név⁶ tanúvallomását, továbbá hogy a CMR-eket a felperes töltötte ki az elsőfokú bíróság nem értékelte. Kifejtette, hogy a szlovák adóalanyt kellett volna kötelezni az áfa megfizetésére [C-273/11 (Mecsek-Gabona) 43. pont].

[44] A felülvizsgálati tárgyaláson nem tartotta fenn az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére vonatkozó indítványát.

A Kúria döntése és jogi indokai

[45] A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

[46] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, bizonyításnak nincs helye. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja.

[47] A Kúria rögzíti, hogy a felperes ügyeiben Kfv.VI.35.424/2022/8. (2010. év) és Kfv.V.35.458/2022/12. (2009. év) szám alatt meghozott ítéleteiben kifejtetteket jelen ügyben is irányadónak tekintette.

[48] A Kúria jelen ügyben meghozott hatályon kívül helyező végzéseiben az elsőfokú bíróság számára a Pp. 275. § (5) bekezdése értelmében kötelező iránymutatásként a bizonyítás, bizonyítékértékelés szabályainak, illetve az ítélet indokolására vonatkozó rendelkezések megtartását írta elő.

[49] A Kúria jelen felülvizsgálati eljárásban megállapította, hogy az elsőfokú bíróság korábbi, az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértéseket kiküszöbölte, a közösségi termékértékesítés és a belföldi beszerzés tekintetében döntését a bizonyítékok értékelését is megjelenítve indokolta meg.

[50] A Pp. 206. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. A Kúria a felülvizsgálati eljárásban jogszerűségi vizsgálatot végez, bizonyítást nem folytathat, és nem végezheti el a kereset ismételt elbírálását. Kizárólag azt vizsgálhatja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e az eljárási és anyagi jogszabályoknak. Az elsőfokú bíróság a Kúria korábbi utasításainak megfelelő szempontok alapján értékelte a közigazgatási eljárásban, illetve a perben beszerzett bizonyítékokat, az azok alapján kialakított meggyőződését a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltak szerint ítélete indokolásában meg is jelenítette, ezáltal eleget tett a Kúria korábbi utasításainak. A közösségi értékesítés körében az áru kiszállításának igazolása, illetve a belföldi termékbeszerzés megtörténte a bizonyítékok értékelése alapján megállapítandó tények, és az, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékok mérlegelése alapján az adóhatóságtól eltérő meggyőződésre jutott, nem jogszabálysértő, hanem a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatának lehetséges következménye. Mivel a Kúria nem tény-, hanem jogkérdéseket bírál el, ezért a jogerős ítélet elleni rendkívüli jogorvoslati eljárás szabályai szerint az alperes által a felülvizsgálati kérelmében levezett, a bizonyítékok teljes körű felülvizsgálására irányuló kérelmét nem teljesíthette.

[51] Az alperes határozatában két jól elkülöníthető jogalapon (közösségi adómentes termékértékesítés és előzetesen felszámított, levonható adó) tett a felperes terhére megállapítást. A két jogalap egyaránt közvetlenül 3-3 társaságot érintett. A Bt.-től való beszerzést az adóhatóság vitatta, és állította, hogy az ügyletekből származó termékek értékesítése sem történhetett meg. A közösségi értékesítés körében az adóhatóság a kiszállítás igazolását sem fogadta el, ugyanakkor gazdasági társaság² vonatkozásában körhintacsálás megvalósítását, míg a másik két partnert illetően a működés hiányát állapította meg. A beszerzéshez kapcsolódó adólevonási jog a Bt. édességről kiállított számlái alapján a tényleges gazdasági tevékenység hiánya, a közösségi körhintacsálásban betöltött átszámlázó szerepe, míg a gazdasági társaság⁵, és az azt felváltó gazdasági társaság⁷ számlázásra korlátozódó tevékenysége mellett az étolaj körbeszállítása miatt került elvitatásra. A felperest valamennyi ügyletet illetően haszonhúzó társaságként jelölte meg, vagyis az adókijátszás aktív szereplőjének tekintette.

[52] Ezzel szemben az elsőfokú bíróság a felperes adókijátszásban betöltött aktív szerepét nem találta bizonyítottnak, azonban azt nem állapította meg, hogy nem történt adókijátszás. Következtetései szerint a felperes az áru gazdasági társaság² és a gazdasági társaság³ részére történő kiszállítását a számlákkal és a CMR-ekkel igazolta, mert utóbbi okiratok körében arra az álláspontra helyezkedett, hogy azok adóhatóság által megállapított tartalmi hiányosságai egyrészt valótlanak, másrészt nem is relevánsak, tekintve, hogy azok tartalmára vonatkozó jogszabályi előírások a vevő általi kiszállítás körében nem irányadók. Mivel az adóhatóság a kiszállítás igazolásának tényét nem fogadta el, nem is vizsgálta, így nem rögzítette

határozatában, hogy a felperes adókötelezettsége megállapítható-e azon az alapon, hogy a felperes nem bizonyította, hogy megtett minden tőle elvárható intézkedést annak érdekében, hogy adókijátszásban ne vegyen részt. Ezért a Kúria az adóhatóság új eljárására vonatkozó elsőfokú bírósági utasítás pontosítását látta szükségesnek. Ennek értelmében az adóhatóságnak meg kell határoznia, hogy milyen bizonyítékok támasztják alá, hogy a közösségi vevő a felperesi igazolással szemben nem szállította ki a termékeket, miben áll az adókijátszás, és azt milyen bizonyítékok támasztják alá. Mivel az Art. 99. § (2) bekezdése alapján az adózó kötelezettsége az adómentesség feltételeinek bizonyítása, az adóhatóságnak meg kell állapítania, hogy a felperes bizonyította-e, hogy megtett minden tőle elvárható intézkedést, hogy adókijátszásban ne vegyen részt [Kúria Kfv.35.236/2018/5. 31-32. pontok, Kfv.I.35.430/2022/6. 27. pont, Kfv.V.35.458/2022/12. 38. pont, Kfv.VI.35.424/2022/8. 36. pont].

[53] A belföldi adólevonási joggal járó beszerzés tekintetében az elsőfokú bíróság megállapítása szerint nem bizonyított az áru körbeszámlázása és a termékek a felpereshez beszállításra kerültek. Így az adóhatóságnak az új eljárásban azt kell bizonyítania, hogy a felperes és a beszállító között jöttek-e létre a számlák szerinti ügyletek, azok kiállítása adókijátszásra irányuló láncolatokba illeszkedik-e, és ha igen, az adókijátszás miben áll, és arról a felperes a tőle elvárható intézkedések mellett tudott, vagy tudhatott-e.

[54] A Kúria szükségesnek tartja azt is rögzíteni, hogy a gazdasági társaság⁴ és az iratbetekintési jog kapcsolatos sérelem vonatkozásában az elsőfokú bíróság 2021. szeptember 29. napján meghozott 10.K.700.126/2020/63. számú ítéletében már jogerősen döntött, e döntést már a Kfv.V.35.097/2022. számú felülvizsgálati eljárás sem érintette, így az az elsőfokú bíróság megismételt eljárásának tárgya sem lehetett, ezért mellőzi a jogerős ítélet [69] – [70], továbbá a [91] bekezdéseiben foglaltakat.

[55] Az új eljárásra szóló iránymutatás tekintetében tehát a Kúria a felülvizsgálati kérelmet megalapozottnak találta, és a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával a jogerős ítélet indokolását részben megváltoztatta, egyértelműsítette, ezt meghaladóan pedig a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[56] *A Kúria a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem tény-, hanem jogkérdéseket bírál el, ezért a bizonyítékok teljes körű felülrértékelésére irányuló felülvizsgálati kérelem nem teljesíthető.*

Záró rész

[57] A Kúria a felek részleges pernyertességére tekintettel a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján úgy rendelkezett, hogy a felek maguk viselik a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket.

[58] A Kúria felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről szóló rendelkezése az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontján és a költségmentesség

alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-án alapul. A felülvizsgálati eljárási illeték összege az Itv. 50. § (1) bekezdése alapján 3.500.000 Ft.

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

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

Budapest, 2023. június 1.

dr. Darák Péter
a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta
előadó bíró

dr. Márton Gizella
bíró

dr. Demjén Péter
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett
bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő