



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.033/2021/6.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes1

(cím1.)

A felperes képviselője: dr. Molnár Árpád Ügyvédi Iroda

(cím2., ügyintéző dr. Molnár Árpád ügyvéd)

Az alperes: alperes1a

(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Muzsek Réka Júlia jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási ellen indított közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Pécsi Törvényszék 2020. november 6. napján kelt 101.K.700.113/2020/18. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Törvényszék 101.K.700.113/2020/18. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.096.420 (azaz egymillió-kilencvenhatezer-négyszázhusz) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 5.531.400 (azaz ötmillió-ötszázharmincegyezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes fő tevékenysége a vadgazdálkodás és vadgazdálkodási szolgáltatás. A felperes két különböző társaságtól (T.L. Kft. és E.T. Kft.) vásárolt terméket (agancsot), mely társaságok azokat további társaságoztól (M.a. Kft., V.T. Kft., P.P. Kft.) vásárolták. Felperes az általa megvásárolt agancsokat Községi értékesítés révén adta el a C.O. Gmbh.-nak. Ennek megfelelően a felperes a T.L. Kft.-től és az E.T. Kft.-től befogadott számlák alapján áfát helyezett levonásba.

[2] Az adóhatóság 2018. év különböző időszakaira vonatkozóan a felperesnél vizsgálatot folytatott le, amelynek eredményeként azt állapította meg, hogy az két szerződéses láncolatban vett részt. Az első láncolat kapcsán megállapította, hogy a felperes a T.L. Kft.-től fogadott be számlákat agancsértékesítés megnevezéssel. A Kft. két beszállítója a M.a. Kft., illetve a V.T. Kft. volt. A megvásárolt agancsokat a felperes Községi értékesítés révén adta el a C.O. Gmbh.-nak.

[3] A felperes 2018. június 1-jén kötött szerződést a T.L. Kft.-vel a 2018. március 1.-december 31. közötti időszakra, hullott gím, őz és dámszarvas agancs értékesítésére. A M.a. Kft.-től, illetve a V.T. Kft.-től P.A. szállította az agancsot K.-ról L.- a T.L. Kft.-nek. L.-on az agancsokat átpakolták T.L. autójába, aki az árut N.-ra szállította a felperesnek. P.A. - szerződés révén - kapcsolattartóként járt el, a M.a Kft. és a V.T. Kft. vonatkozásában ugyancsak szerződéses jogviszony alapján a cég képviselője volt. P.A. ügyvezetéstől eltiltott személy, ennek ellenére a két jelzett cég képviselőjében általános meghatalmazás révén járt el.

[4] A befogadott számlák melléklete volt a szállítólevél, a CMR nemzetközi fuvarlevél, kereskedelmi okmány, EKAER bejelentés és mérési jegyzék. A számlák kifizetése banki átutalással történt. A hullott agancs tárolására vonatkozó engedéllyel a T.L. Kft. rendelkezett, a fizetés banki átutalással történt a felperes és a T.L. Kft., illetve a T.L. Kft. és a két beszállítója között. A M.a. Kft. és V.T. Kft. bankszámlájáról P.A. készpénzben vette fel a T.L. Kft.-től érkezett összegek döntő hányadát, a pénz további sorsáról nincs információ.

[5] A felperes kapcsolt vállalkozása az A. Bt. volt, ezzel a céggel P.A. korábban egy másik társaság képviselőjében gazdasági kapcsolatban állt. Az A. Bt.-vel korábban szintén gazdasági viszonyban volt a T.L. Kft. P.A. annak ellenére szállított a T.L. Kft. keresztül agancsot, hogy Ny.A.K. felperesi képviselőt ismerte és vele korábban ilyen gazdasági kapcsolatban állt. A társaságok mögött lévő magánszemélyek (P.A., T.L., Ny.B., Ny.A.) jól ismerték egymást, tisztában voltak egymás anyagi, képességbeli kondíciójával. Ezen személyek tevékenysége tudatos volt. A tevékenység ugyanazon helyen és magánszemélyek között zajlott, csupán a láncolatban szereplő társaságok és azok láncolatban betöltött szerepe változott.

[6] A P.A. által képviselt M.a.t Kft. és V.T.e Kft. láncolatban betöltött szerepe arra irányult, hogy az áru eredetét elfedje és megteremtse az adólevonás lehetőségét a további társaság számára úgy, hogy ő maga a bevallási és adófizetési kötelezettségének nem tesz eleget.

[7] A T.L. Kft. közbeiktatásának célja az volt, hogy a láncolatban szereplő hiányzó kereskedők és a haszonhúzó felperes közötti távolságot a társaságok közötti kapcsolatok nehezebb felderítése érdekében megnövelje, míg a felperes azzal, hogy az agancsokat belföldről szerezte be és Közösségen belülré értékesítette, adólevonási pozícióba került úgy, hogy közben fizetendő adója nem keletkezett.

[8] A láncolat felépítését alátámasztja, hogy T.L. ajánlkozott arra, hogy az általa értékesített árut közvetlen Németországba viszi, azonban ebbe a felperes nem egyezett bele. Ugyanakkor a T.L. Kft.-nek nem kellett volna a felperestől engedélyt kérnie, amennyiben nem lenne befolyása a felperesnek a T.L. Kft. kereskedelmi döntéseire. A felperes a jogait nem rendeltetésszerűen gyakorolta. A láncolat felépítése, a felperesi adózó tudatos magatartásának következménye, ezért adólevonási jogát nem gyakorolhatta. Mindezt alátámasztja, hogy a K.-ról származó agancs indokolatlanul került először L.-, majd onnan egy átpakolás után N.-ra szállították.

[9] A második szerződéses lánc kapcsán az adóhatóság rögzítette, hogy a felperes a 2018. április 7-én kötött szerződés alapján a 2018. április 7.-december 31. közötti időszakra hullott gím, őz és dámszarvas agancs értékesítésében állapodott meg a beszállítójával, az E.T. Kft.-vel. Az E.T. Kft. ügyvezetője (V.D.Sz.) Ny.A.on keresztül került kapcsolatba a P.P. Kft.-vel, akitől megvásárolt agancsok származási helyéről semmit nem tudott. Az E.T. Kft. székhelye a felperes raktárával azonos címen található, a társaságok között szállításra nem volt szükség, de a szállítás megtörténtét a Hugo adatok sem támasztották alá. A P.P. Kft. az E.T. Kft. felé kibocsátott számlákat bevallásában nem szerepeltette, az adótartalmát nem fizette meg.

[10] A pénzügyi teljesítés ugyanúgy történt, mint az első számlázási láncolatnál, a P.P. Kft.-ig mindenki átutalással teljesített, ennél a cégnél pedig készpénzben vették fel az összeget. A P.P. Kft.-nél az adóhatóság feltárta, hogy a cég korábban az A. Bt. részére is agancsértékesítésről állított ki számlákat, a két társaság tehát üzleti kapcsolatban volt, a tevékenység ezért évek óta folyik, csupán a számlázási láncolatban résztvevő szerepkörök változnak. Kiemelten értékelte az adóhatóság ennek kapcsán, hogy az A. Bt. és a felperes kapcsolt vállalkozásnak minősül.

[11] A feltárt láncolattal összefüggésben adójogi szempontból az elsőfokú adóhatóság az első számlázási láncolatnál tapasztaltakat rögzítette (hiányzó kereskedő, a P.P. Kft. nem vall be és nem fizet áfát, a buffer cég, az E.T. Kft. minimalizáló bevallást ad, a bróker felperes pedig visszaigényel, úgy, hogy a Közösségi értékesítés miatt áfabefizetési kötelezettsége nincs). Egy adókijátszásra irányuló láncolat felépítése igazolt, amit alátámaszt, hogy az E.T. Kft. ügyvezetője V.D.Sz. első nyilatkozatában elmondta, hogy Ny.A.K. kérte meg, hogy vegye át a P.P. Kft.-től az árut. A társaságok mögött álló magánszemélyek ismerték egymást, tevékenységük tudatos volt.

[12] A felperes a jogait nem rendeltetésszerűen gyakorolta, a láncolat felépítése a felperes tudatos magatartásának következménye. Ezért a felperesi áfalevonást jogszerűtlennek minősítette az adóhatóság. A gazdasági események megvalósulását az adóhatóság nem vitatta. Az adóhatóságnak a rendellenes joggyakorlás megállapítása körében elsősorban azokat a bizonyítékokat kellett mérlegelni és értékelni, melyek a felek szándékára, a jogügylet mögött fennálló tényleges motivációjára vonatkozik. Az eset összes körülményéből, a rendelkezésre álló bizonyítékokból az állapítható meg, hogy a kérdéses jogügyletek elsődleges célja adóelőny megszerzése volt. Mivel a felperes aktív szerepet töltött be az adókijátszásban, nem szükséges a tudattartalmat vizsgálni.

[13] Az ellenőrzési határidő lejártát követően a felperes nyilatkozatot terjesztett elő, amelyet az elsőfokú adóhatóság határozatában értékelt. Az elsőfokú adóhatóság a 4765145902 számú határozatával – a 2018. április 1.-április 30. közötti időszakra – megtagadta a felperes 46.814.000 Ft adóigénylését és kötelezte őt 23.407.000 Ft adóbírság megfizetésére, azzal, hogy a következő időszakra átvihető követelés különbözete 191.000 Ft. A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2019. május 24-én kelt 2234443607/2019. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperes javára megállapított 191.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetét törölte, az adóbírság összegét pedig 93.628.000 Ft-ra emelte fel.

[14] Az alperes leszögezte, hogy az ellenőrzés után előterjesztett felperesi nyilatkozatot az elsőfok nem értékelhette volna, ezért azt a másodfokú adóhatóság mellőzte. Az elsőfokú adóhatóság helytelenül rögzítette a felperes javára a 191.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet, továbbá jogszerűtlenül állapította meg az adóbírság mértékét. Az adóbírság mértékének meghatározásakor figyelembe vette, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215. § (3), (4) bekezdését alkalmazva a láncolatot kifejezetten adókikerülésre építették fel, felperes a bevallásaiban és

nyilvántartásaiban hamis bizonylatokat szerepeltetett, könyveit, nyilvántartásait ezek szerepeltetésével meghamisította. Ezért az emelt összegű adóbírság kiszabása indokolt.

[15] Az elsőfokú adóhatóság 2018. évre vonatkozóan még három időszakra (május, június - július, augusztus) hozott határozatot, melyek tényállása teljes egészében megegyezett a 2018. áprilisi ellenőrzés megállapításaival. Az elsőfokú adóhatóság a 2018. május hónapra lefolytatott ellenőrzés kapcsán az 5241253809 számú határozatával a felperes terhére 17.384.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte 8.692.000 Ft adóbírság megfizetésére. Ezen időszakban a felperes a T.L. Kft.-től befogadott számlák alapján 9.163.000 Ft, az E.T. Kft.-től befogadott számlák alapján pedig 7.672.000 Ft áfát helyezett levonásba.

[16] Az alperes a 2019. május 24-én kelt 2234443553/2019. számú határozatával az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta és az adózó javára megállapított 740.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetét törölte, az adóbírság összegét pedig 34.768.000 Ft-ban állapította meg, egyebekben az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Az alperes ezen határozatát a 2019. június 21-én kelt 2234419611 számú határozatával részben módosította, az azonban a pert érdemben nem érintette.

[17] A 2018. augusztusra lefolytatott ellenőrzés kapcsán az elsőfokú adóhatóság a 4730855324 számú határozatával a felperes terhére 2.230.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, kötelezve őt 1.115.000 Ft adóbírság megfizetésére. A felperes ebben a hónapban az E.T. Kft.-től befogadott számlák alapján 2.646.000 Ft áfát vont le. A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2019. június 24. kelt 2234445294/2019. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta és az adóbírság összegét 4.460.000 Ft-ban állapította, egyebekben a határozat rendelkezéseit változatlanul fenntartotta.

[18] Az elsőfokú adóhatóság a 2018. június-július hónapra lefolytatott vizsgálat alapján az 5246742425 számú határozatával a felperes terhére 416.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg. A felperes ebben a hónapban a T.L. Kft.-től egy számlát fogadott be, amelynek megnevezése nem agancsértékesítés, hanem „mennyiségi felár megállapodás alapján” volt. Ez a számla egy korábban kiállított, agancsértékesítés tárgyú számlához kapcsolódott, és az áfatartalmát - 324.000 Ft-ot - a felperes levonásba helyezte. Ebben a vonatkozásban az adóhatóság csupán rögzítette a jogszerűtlenséget, azzal, hogy adókülönbözetet nem állapított meg, kötelezte ugyanakkor a felperest 100.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére. Az alperes a 2019. július 1-jén kelt 2234446246/2019. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a mulasztási bírság összegét törölte, a határozat egyéb rendelkezéseit pedig változatlanul fenntartotta.

A kereseti kérelem és az alperesi védírat

[19] A felperes mind a négy ügyben keresetet terjesztett elő, melyek elsődlegesen a jogerős határozat megsemmisítésére, illetve hatályon kívül helyezésére, másodlagosan a megsemmisítés és hatályon kívül helyezés mellett az adóhatóság új eljárásra kötelezésére irányultak.

[20] Eljárás jogi szempontból kifogásolta, hogy a jegyzőkönyvek a szükséges mellékleteket nem tartalmazták, az elsőfokú hatóság túllépte a rá vonatkozó ellenőrzési határidőt, a kapcsolódó vizsgálatok tekintetében több jogsérelmet megjelölt. Felperes leszögezte, hogy a C.O. Gmbh.-val valós gazdasági kapcsolata volt, a vele gazdasági kapcsolatban álló eL.-ó, beszállító cégeit, a láncolatban távolabb álló társaságokat pedig nem vizsgálhatta, ilyen jellegű kötelezettsége nem volt. Cáfolta, hogy a beszállítók nélkül is létre jöhetett volna az ügylet, és a partnerek láncolatba történő iktatása fölösleges volt. Állította, hogy nem volt haszonhúzó cég, a megvásárolt termékeket áfával növelten fizette ki. Nyomatékosan hivatkozott arra, hogy a gazdasági események megvalósulását az adóhatóság nem vitatta. Az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) alapján a tudta/tudhatott feltételeket vizsgálnia kellett volna az adóhatóságnak.

[21] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte, előadta, hogy sem anyagi, sem eljárásjogi jogszabálysértés nem történt a megelőző eljárás során.

Az elsőfokú ítélet

[22] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Rögzítette, hogy négy megelőző eljárás folyt, négy alperesi határozat felülvizsgálata iránt a felperes négy keresetlevelet nyújtott be, a bíróság pedig a pereket egyesítette. A bíróságnak a két szerződéses láncolatot kellett értékelnie.

[23] Az első szerződéses láncolat kapcsán leszögezte, hogy gazdaságilag semmivel sem támasztható alá az a jogügylet, amelyben az áru útja K.--L.--N.- volt, a szereplők ismerték egymást, ennek ellenére mégsem P.A. értékesített a felperesnek, hanem közbe iktatták a T.L. Kft.-t. T.L. átpakolta az autójába az agancsokat és elindult N.-ra, ahol megvalósult a felperes részére történő értékesítés. Az agancsok tehát a T.L. Kft. tulajdonában csak addig voltak, amíg az autó L.-ról N.-ra ért. A T.L. Kft. közbeiktatásának célja valóban az volt, hogy a hiányzó kereskedőket távolabb tolja a felperestől. A felperes cáfolni kívánta T.L. nyilatkozatait, azonban az semmiképpen sem lehetett tévedés, amikor kijelentette a megelőző eljárásban, hogy szándéka volt a felperes kiiktatásával az, hogy közvetlenül szállítsa az agancsokat Németországba, mivel a szándék, elképzelés cáfolhatatlan körülmény.

[24] A felperes aktuális képviselője ismerte P.A.-ot, mivel a felperes kapcsolt vállalkozása az A. Bt. korábban kapcsolatban állt egy másik cég képviseletében eljáró P.A.-dal, vagyis indokolt lett volna, hogy közvetlenül vele szerződjön, nem pedig azzal a T.L. Kft.-vel, amely

a több tízmillió Ft értékű árut addig birtokolta, amíg az autó L.-ról N.-ra ér. Rögzítette, hogy T.L.t a perben tanúként hallgatta meg, ennek során fenntartotta azt a nyilatkozatát, hogy szándéka szerint közvetlenül óhajtotta kivinni az árut Németországba, azonban ezen elképzelésébe Ny.A. nem egyezett bele. Ismertette a tanú vallomását és azt, hogy a tanú nyilatkozatát elfogadta, és az alperesi megállapítások valóságtartalmát támasztotta az alá.

[25] A szerződéses láncolatot akként értékelte, hogy a gazdaságilag semmivel sem indokolható jogügylet megkötésére került sor, ami a személyi ismeretségek miatt még inkább megmagyarázhatatlan. Az tény, hogy a gazdasági esemény a láncolat minden eleménél megtörtént, az is tény azonban, hogy a felperes úgy vásárolta meg az agancsokat a buffer cégtől, a T.L. Kft.-től, hogy korábbi gazdasági kapcsolatai révén ismerte a hiányzó cégek képviselőit is, mégsem velük szerződött. A buffer cég láncolatban betöltött szerepe mindössze arra korlátozódott, hogy a több tízmillió Ft-os jogügylet révén tulajdonába került terméket órákon belül eL.-ta akként, hogy tulajdonképpen csak fuvarozást végzett, L.-on betette az agancsokat az autóba, majd elvitte N.-ra és ott átadta a felperesnek. Ezen gazdaságilag érthetetlen jogügyleteket alátámasztják az adójogi megfontolások. A hiányzó kereskedők az áfát nem fizetik be, a buffer cég adóminimalizáló bevallást nyújt be, a felperes az adót visszaigényli, úgy azonban, hogy a Közösségi értékesítés révén adófizetési kötelezettsége nincs. A gazdasági irracionalitás tehát a felperes számára adóeredménnyel jár. Ráadásul úgy, hogy nem a hiányzó kereskedővel, hanem a buffer céggel köt szerződést. A felperes által visszaigényelt áfa soha nem került be a költségvetésbe.

[26] Elvi szinten igaz az a felperesi állítás, hogy a hiányzó cégek vonatkozásában semmilyen ellenőrzést nem tudott lefolytatni és az az érdekkörén kívül esik, de ettől függetlenül a hivatkozott körülmények alátámasztják, hogy a felperes aktív alakítója volt a jogügyleteknek. Ebben az esetben pedig nem szükséges a tudattartalmat vizsgálni. Azokat a cselekedeteket kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak. Ez a perbeli esetben megtörtént, ezért okafogyott az adózói tudattartalomra vonatkozó felperesi kifogás. A KMK véleménynel összefüggésben előadta, hogy a vélemény utolsó bekezdése rögzíti, hogy a bírói gyakorlat sohasem statikus, változhat. A gazdaságilag indokolhatatlan ügylet adójogi szempontból valakinek az érdekét szolgálta és ez attól függetlenül csalárd ügyletként értékelhető, hogy nem sorolható be a Vélemény egyik esetkörébe sem.

[27] A második szerződéses láncolat kapcsán ugyancsak megállapította a felperes tudatos, alakító magatartását, a buffer cég közbeiktatása itt is indokolatlan volt, a felperes adójogi céljait szolgálta. A felperesnek a láncolatban játszott szerepére, a láncolat felépítésére, a felperesi tudattartalomra ugyanazokat a megállapításokat tartotta érvényesnek, mint az első láncolat kapcsán. Rögzítette, hogy a személyi összefonódás itt is fennáll. Tanúként hallgatta meg V.D.Sz.-ot és L.Z.-t, akiknek a tanúvallomását ismertette és leszögezte, hogy a tanúk vallomása az alperesi megállapításokat támasztották alá. Mindezek alapján rögzítette, hogy mindkét szerződéses láncolat vonatkozásában helyes tényállást állapított meg az adóhatóság és a levont adójogi következtetései is jogszerűek voltak.

[28] A felperes eljárásjogi kifogásaival kapcsolatban valamennyi eljárás tekintetében leszögezte, hogy az okirati bizonyítékok az adóhatósági iratanyag részét képezik, iratbetekintési jogát a felperes több ízben gyakorolta. Az adóhatósági döntésekből is megismerhette felperes a bizonyítékokat. A határidő túllépésével kapcsolatban leszögezte, hogy az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 94. § (1) bekezdés a) pontja szerinti 90 napos határidő megtartott valamennyi ügyben, az ellenőrzés befejezésére ezen időtartamon belül került sor. Az alperes orvosolta azt a jogsértést, hogy határidőn túl hívta fel a felperest nyilatkozattételre az elsőfokú adóhatóság. A másodfokú határozat kiadmányozására minden ügyben határidőben került sor. A benyújtott fellebbezést valamennyi esetben határidőn belül terjesztette fel a hatóság. A kapcsolódó vizsgálatokról való értesítéssel összefüggésben leszögezte, hogy egy kapcsolódó vizsgálatot rendelt el az elsőfokú adóhatóság, amelynek kezdetéről és befejezéséről értesítette a felperest. A kapcsolódó vizsgálat iratanyagát a jegyzőkönyv mellékleteként valóban nem küldték meg a felperesnek, azonban a vizsgálat során beszerzett bizonyítékokat tételezik a határozatok, azokat a felperes részletesen megismerhette. A felperes az iratanyagba betekinthezett volna, kérelmet e vonatkozásban nem terjesztett elő. A kapcsolódó vizsgálat időtartama az ellenőrzés határidejét egyéb iránt nem hosszabbítja meg az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Air. Vhr.) 77. §-a szerint. Nem tartotta megalapozottnak a felperesnek a nyilatkozattételi jog megvonására irányuló álláspontját sem, mivel az adóhatóság nem köteles az adózót nyilatkoztatni, arra jogszabály alapján lehetősége van, így ennek elmaradása nem értékelhető az adóhatóság terhére.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[29] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte azzal, hogy az új eljárás lefolytatására vonatkozó iránymutatásban a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalára kötelezze a Kúria az elsőfokú bíróságot.

[30] Indokolásában leszögezte, hogy a gazdasági események felek közötti megtörténtét állapítja meg, ezért az adólevonási jogot nem tagadhatja meg az adóhatóság anélkül, hogy a felperes tudattartalmát vizsgálná. Az elsőfokú bíróság ítélete ezért jogszabálysértő és eltér a KMK véleményétől, valamint az Európai Unió Bíróságának döntéseitől. Attól, hogy egy értékesítési lánc felépítésében szerepet töltött be a felperes, az nem bizonyítja, hogy bármilyen adókijátszásról tudott, vagy tudhatott. A szerződéskötéshez gazdaságilag nagyon is indokolható oka volt felperesnek, a tevékenységhez szükséges hatósági engedéllyel rendelkezett, továbbá a számlakibocsátó társaságok nem kizárólag az ítéletben rögzített láncolatok útján szerezték be a felperes részére értékesített termékeket.

[31] Ezért tényellenes az az ítéleti megállapítás, hogy a termékértékesítési láncba nem kellett volna beiktatni a T.L. Kft.-t és az E.T. Kft.-t az általuk értékesített termékek mennyisége, mind a rendelkezésükre állt hatósági engedélyek okán. Nem rögzíti a jogerős ítélet, hogy az adókijátszásnak felperes hogyan és miként volt a részese. A befogadott

számlák áfa tartalmát is tartalmazó ellenértéket a felperes a partnerei részére átutalta, így csak olyan összeget igényelt vissza, amelyet ő korábban megfizetett. Sérti az elsőfokú ítélet a KMK véleményt is, egyrészt mert felperes nem valósított meg adókijátszást, másrészt az adókijátszásban betöltött szerepe legfeljebb passzív lehetett és a felperes ügyletei a KMK vélemény egyik pontjába sem sorolhatók be, az adóhatóság határozatai pedig összemosták a KMK vélemény 2., és 3. pontjait, az elsőfokú bíróság pedig ezen hatósági megállapításokat helybenhagyta. Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.411/2018/13. számú döntésére.

[32] Indítványozta, hogy a Kúria az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezze. Hivatkozott e körben az EUMSZ 267. cikk a) és b) pontjára, 288. cikkére, valamint a Bíróság több döntésére is (167/77. számú Simmenthal ügy, 26/62. számú Van Gend & Loos ügy, 41/74 számú Yvonne van Duyn ügy, 106/89. számú Marleasing ügy, 135/77. számú Bosch II ügy). A joggyakorlatban és jogértelmezésben mutatkozó bizonytalanság indokolja az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

[33] A Bíróság döntései alapján a számla szerinti gazdasági eseménynek meg kell történnie, de ha megtörtént, úgy a tudta, tudhatta feltételek vizsgálандók. Hivatkozott a Bíróság C-277/14. PPUH Stehcemp ügyben megfogalmazottakra, C-643/11. számú LVK-56-os ügyre, C-18/13. számú Maks Pen ügyre, C-33/13. számú Jagiello ügyre és a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyre (Mahageben-Dávid ügyek). Hivatkozott továbbá a Kúria Kfv.III.35.731/2014/4. számú és a Kfv.35.477/2018/7. számú döntésére.

[34] A jegyzőkönyvi mellékletek hiányával kapcsolatban leszögezte, hogy a kapcsolódó vizsgálatokról és az azok során beszerzett bizonyítékok, nyilatkozatok nem képezik a mellékletét a jegyzőkönyvnek, az adóhatóság a jegyzőkönyvi megállapításokat realizáló első és másodfokú határozatok szöveges részében ismertette azokat. Ezzel az elsőfokú bíróság megsértette az Air. 97. § (3) bekezdését és az észrevételezési joga sem volt kellő időtartamban biztosítva. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.592/2016/5. számú ítéletére. Az elsőfokú ítélet indokolása az iratbetekintési joggal összefüggésben sérti az iratbetekintési jog intézményét.

[35] Az elsőfokú bíróság ítélete figyelmen kívül hagyta, hogy alperesnek nem csak kiadmányoznia szükséges a határozatait az Air. 127. § (3) bekezdésében rögzített határidőn belül, hanem azokat meg is kell küldenie a felperes számára. Az Air. 50. § (5) bekezdéséből is az következik, hogy akkor megtartott a határidő csak, ha a határozat kiadmányozását követően annak adózó részére történő megküldése iránt is intézkedik az adóhatóság, azt elhelyezi az adózó képviselőjének tárhelyén, ami jelen esetben nem történt meg. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.142/2019. számú határozatára.

[36] A nyilatkozattételi jogának megsértése súlyos eljárási hibának minősül (Kfv.I.35.145/2008.). Tévesen hivatkozott az elsőfokú bíróság az Air. 60. §-ára, mivel ezen jogszabályi rendelkezés a más adózónál folyamatban lévő ellenőrzés során biztosít

lehetőséget az adóhatóságnak nyilatkozattételre, amely a nyilatkozattételre felhívott adózó számára nyilatkozattételi kötelezettséggel jár. Az Air. 59. § az adózó számára nála folyamatban lévő ellenőrzés során biztosít jogot a nyilatkozattételhez. Az észrevételezési jog és fellebbezési jog, nem a nyilatkozattételi jog alternatívái. Ezért az elsőfokú bíróság ítélete sérti az Air. 59. § (1) bekezdését.

[37] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[38] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[39] A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 125. § (5) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[40] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) kimondja a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét és azt az esetet minősíti rendeltetésellenes joggyakorlásnak, amikor valamely szerződés, vagy más jogügylet célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése. A rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításakor vizsgálandó tesztet a Bíróság először a C-255/02. Halifax ügyben állította fel. A Halifax ügyben a Bíróság kimondta, hogy az ottani tényállás szerintihez hasonló ügyletek termékértékesítésnek vagy szolgáltatás-nyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek a Hatodik irányelv 2. cikkének 1.) pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, feltéve, hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket. Kimondta azt is, hogy az a kérdés, hogy az érintett ügyletet kizárólag adóelőny elérése végett végzik, lényegtelen annak megállapításához, hogy az termékértékesítésnek, szolgáltatásnak és gazdasági tevékenységnek minősül-e. Vagyis termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek, amennyiben az e fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket teljesítik, még abban az esetben is, ha azokat kizárólag adóelőny elérése céljából végzik bármilyen más üzleti cél nélkül.

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

a Hatodik irányelv célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.

[42] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg, hogy az adókijátszásban tudatosan működött közre a felperes, melynek során nemcsak alakítója, hanem haszonhúzója is volt az ügyleteknek. Ilyen esetben azokat a körülményeket, cselekedeteket kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy a felperes elsődleges alakítója volt az ügyleteknek, s ezen kötelezettségének, mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság eleget tett.

[43] Az elsőfokú bíróság jogerős ítélete számba veszi azokat a körülményeket, amelyek együttes, összességében történő értékelése alapján a nem rendeltetésszerű joggyakorlás egyértelműen megállapítható a felperes részéről. Alappal állapította meg így az elsőfokú bíróság, hogy a feltárt számlázási láncolatokba feleslegesen kerültek beépítésre a láncolatokban felperest megelőző társaságok (T.L. Kft., E.T. Kft.). Azt is, hogy nem volt igazolható az agancsok beszerzése a M.a. Kft., a V.T. Kft. és a P.P. Kft. esetén sem. Továbbá a M.a. Kft. és a V.T. Kft.-t olyan személy képviselte, aki eltiltott képviselő volt, a társaságok ügyvezetői a gazdasági társaságok tevékenységében nem vettek részt. Ezen társaságok a vizsgált időszakok vonatkozásában bevallási kötelezettségeiknek nem tettek eleget, a felperes beszállítói részére kiállított számlák adótartalmát nem tüntették fel, adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, így a felszámított áfa a költségvetésbe nem került befizetésre.

[44] Mindkét láncolat esetén okszerűen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a láncolat végén álló hiányzó kereskedők bankszámlájáról az átutalt összegek készpénzben felvételre kerültek, de azok további sorsa nem volt megállapítható. Mindkét láncolat esetén feltárássra kerültek a személyi összefonódások, az, hogy a számlázási láncolatokban szereplő társaságok, illetve a nevükben eljáró személyek között korábban kapcsolat állt fenn és kiemelten a felperesi társaság és az A.S. Bt. kapcsolt vállalkozási minősége, amely társasággal korábban a P.A. által képviselt más társaságok folytattak gazdasági tevékenységet, valamint a T.L. Kft. is végzett rakodási munkát részére.

[45] Valamennyi körülményt számba véve okszerűen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a felperes úgy vásárolta meg mindkét láncolatban az agancsokat a buffer cégtől (T.L. Kft., E.T. Kft.), hogy korábbi gazdasági kapcsolatai révén ismerte a hiányzó cégek képviselőit is, mégsem velük szerződött. A buffer cég láncolatban betöltött szerepe mindössze arra korlátozódott, hogy a több millió forint jogügylet révén tulajdonába került terméket órákon belül eL.-ta akként, hogy tulajdonképpen csak fuvarozást végzett, L.-on betette az agancsokat az autóba, majd elvitte N.-ra és ott átadta a felperesnek. Ezért okszerűen minősítette az elsőfokú bíróság ezen gazdasági szempontból nem magyarázható jogügyleteket akként, hogy azokat alátámasztják az adójogi megfontolások. Az ügyletek eredményeként ugyanis a hiányzó kereskedők az áfát nem fizették be, a buffer cég adóminimalizáló bevallást nyújtott be, a felperes az adót visszaigényelte, úgy, hogy a közösségi értékesítés lévén adófizetési kötelezettsége nem volt. A gazdasági irracionalitás így a felperes számára kedvező adóeredménnyel járt.

[46] Mindez egyértelműen azt igazolja, hogy a felperes nem rendeltetésszerűen gyakorolta a jogait, a láncolatok révén visszaigényelte azt az áfát, amely soha nem került a költségvetésbe befizetésre. A nem rendeltetésszerű joggyakorlás körében az elsőfokú bíróság helyesen értékelte azokat a tényeket, amelyek mind a felperes tudatos gazdasági racionalitást nélkülöző aktív magatartását támasztják alá (Ny.A. ajánlotta a P.P. Kft.-t beszállítójának, holott maga a felperes is beszerezhetett volna; a M.a. Kft. és a V.T. Kft.-t képviselő P.A. maga ajánlkozott beszállítónak a T.L. Kft. képviselőjének úgy, hogy tudta kinek kerül értékesítésre az áru; a T.L. Kft. felajánlotta a felperesnek azt is, hogy közvetlenül kiviszi a termékeket külföldre a felperesi társaság kiiktatásával, amibe a felperesi Kft. nem egyezett bele). Az elsőfokú bíróság a Halifax ügy szempontjai szerinti elemzést bár nem nevesítette, de elvégezte és megállapította, hogy ugyan voltak gazdasági események, azonban azok elsődleges célja a hÉa rendelkezéseivel ellentétes adóelőny megszerzése volt.

[47] Alaptalan a felperes felülvizsgálati kérelemben szereplő kifogása, amellyel a felperesi tudattartalom vizsgálatát hiányolja a gazdasági események felek közötti megtörténte miatt. Az adóhatóság, illetve az elsőfokú bíróság megjelölte azokat a bizonyítékokat, körülményeket, tényeket, amelyek alapján a felperes nem rendeltetésszerű joggyakorlását megállapította, döntésüket pedig e tényre alapították. A felperes alappal hivatkozott arra, hogy a jelen per tárgyát képező tényállás és az abból levont jogkövetkeztetés nem feleltethető meg a KMK vélemény 1., 2., és 3. pontjában tételezett eseteknek. Azonban az adólevonási jog nem rendeltetésszerű joggyakorlás miatti megtagadása vonatkozásában a Kúria számtalan döntésében kifejtette már jogi álláspontját [Kfv.I.35.372/2007/13., Kfv.I.35.246/2018/7., Kfv.I.35.198/2020/4., Kfv.I.35.522/2020/8.]. Ezért nem sérti a KMK véleményben foglaltakat sem a jogerős ítélet a már kifejtettek szerint, hiszen a jelen tényállással megegyező, nem rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozóan nem tartalmaz rendelkezéseket, azonban az Art és a Halifax ügy idézett rendelkezései alapján az ily módon elért adóelőny ellentétes a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.

[48] Alaptalannak találta ezért a Kúria a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmét is. A Kúria álláspontja szerint a Halifax ügy a nem rendeltetésszerű joggyakorlás megállapíthatósága szempontjából tartalmazza azokat az elveket, amelyeket már a Kúria is alkalmazott több fentebb hivatkozott döntésében. Ez az ún. Halifax teszt. Jelen ügyben a nemzeti bíróság feL.-ata volt, hogy az előtte lévő jogvitát a konkrét tények alapján eldöntse.

[49] A felülvizsgálati kérelemnek a jegyzőkönyvi melléletek hiányával kapcsolatban előterjesztett hivatkozásával összefüggésben a Kúria hangsúlyozza, hogy korábbi ítéletében [Kfv.I.35.013/2020/9.] kifejtette már, nincs olyan jogszabályi követelmény, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként az eljárás anyagát az adózónak hivatalból át kell adni, ugyanakkor az iratbetekintési jog kérelemre biztosítandó. A felperes iratbetekintési jogát gyakorolhatta, részben gyakorolta is, az iratanyag az elsőfokú bíróság részére teljes terjedelmében megküldésre került valamennyi ügyben, így az megismerhetővé vált a felperes számára. A felperes által hivatkozott Kfv.I.35592/2016/5. számú ítélet nem áll ellentétben a

jelen ügyben kifejtettekkel, a hivatkozott ítélet tényállása eltérő, a jelen ügyben a bizonyítékok értékelésére az adóhatóság részéről a kapcsolódó vizsgálati és egyéb bizonyítékok tekintetében is sor került, azokat az adózó megismerhette, az elsőfokú bíróság részére is teljes terjedelmében megküldésre került.

[50] A Kúria hivatkozik a Kfv.I.35.066/2021/6. számú ítéletére, amelyben kimondta, hogy az ügyintézési határidő akkor tekinthető teljesítettnek, ha az eljáró hatóság legkésőbb a lejáratí napon az ügy tartalmi vizsgálatán alapuló anyagi joghatás kiváltására alkalmas döntést hoz, és egyidejűleg – tehát legkésőbb a lejáratí napon – intézkedik annak az ügyféllel való közlése iránt. Az Air. 50. § (5) bekezdése ennek az elméleti alapvetésnek megfelelően mondja ki, hogy az ügyintézési határidőn belül a döntés közlése iránt is intézkedni kell. Az ügyintézési határidő tehát megtartott a közlésre irányuló intézkedéssel, ahhoz nem szükséges az, hogy a döntés az Air. 76.§ szabályainak megfelelően közöltnék is minősüljön. Ezért a felülvizsgálati kérelem e körben is alaptalan.

[51] A felülvizsgálati kérelem hivatkozott a felperesi képviselő nyilatkoztatásának hiányára is. Az adózónak joga van ahhoz, hogy az eljárás során nyilatkozatot tegyen, vagy a nyilatkozattételt megtagadja [Air. 59. § (1) bekezdés]. A (2) bekezdés részletezi, hogy ha a tényállás tisztázása azt szükségessé teszi, az adóhatóság az adózót nyilatkozattételre hívhatja fel. Az Air. idézett rendelkezéseiből az következik, hogy a nyilatkozattételi jog az adózó számára nem kötelezettség, hanem ahhoz joga fűződik, az adóhatóság számára pedig csak akkor válik kötelezettséggé, amennyiben a tényállás tisztázása azt szükségessé teszi. Az elsőfokú bíróság okszerű indokát adta annak, miért nem tartotta jogszabálysértőnek az adózói nyilatkozat elmaradását, azt a szabad bizonyítás elvére vezette vissza. Téves jogszabályhely megjelölése nem eredményezi a döntés érdemi helytelenségét. Másrészt jelen esetben nem határátlépésnél ellenőrzés alá vont jármű ellenőrzése során elmulasztott hatósági jegyzőkönyvezés a per tárgya, mint a felperes által felhozott döntés (Kfv.I.35.145/2008) esetén, ahol a jegyzőkönyvezés hiánya a tényállás megállapítását is gátolta, jelen ügyben pl. észrevételezés formájában az egyes kérdéseket érintő felperesi álláspont az adóhatóság elé lett tárva és az adóhatóság a felperesi álláspont ismeretében hozta meg döntéseit.

[52] A Kúria a kifejtett indokok alapján a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[53] *A nem rendeltetésszerű áfa levonási jog gyakorlásának ismérve, hogy az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése és az adóelőny ellentétes a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.*

Záró rész

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

[55] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése, valamint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 83. § (1) bekezdése alapján a pervesztes felperes köteles viselni.

[56] A pervesztes felperes a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján köteles az alperesnek felülvizsgálati perköltséget fizetni.

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

Budapest, 2021. július 08.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Demjén Péter sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró