

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.646/2015/11.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Pozderka Ügyvédi Iroda

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó-és Vám Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: dr. Király Patrícia jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.987/2014/25.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.987/2014/25. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felmerült felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság 2008. II. negyedévében általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A megismételt eljárás során a felperes terhére 84.682.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 47.476.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, mely adóhiány után 23738.000 Ft adóbírságot szabott ki és 3.041.000 Ft késedelmi pótléket számított fel.

- [2] A megállapítás alapját a felperesnek az M. Kft.-től (továbbiakban: beszállító) befogadott számlákban foglalt általános forgalmi adólevonás megítélése képezte, mert az adóhatóság álláspontja szerint a ténylegesen beszerzett alapanyag mennyiség többszöröséről kerültek a számlák kiállításra. Az adóhatóság azt is felderítette, hogy egy láncolatos értékesítés került kialakításra, a beszállító, a felperes, a felperes által elkészített termékek felvásárlója, majd e vásárló általi, a beszállító részére való eladása által, melynek során a felek az egymással szemben fennálló követeléseiket kompenzációval rendezték, a gazdasági események résztvevői között pénzmozgás nem történt. A beszállító végül is a megvásárolt termékek töredék részét exportálta.
- [3] A beszállítónál és a felvásárlónál lefolytatott vizsgálatok eredményeképpen az adóhatóság azt is megállapította, hogy raktárral, szállítóeszközzel nem rendelkeztek, a kész termékeket a R. Kft. sz-i telephelyén vették át, a számlákat e Kft. alkalmazottja állította ki. A belföldi fuvarleveleken szereplő járművek rendszámát pedig a beszállító Kft. határozta meg. A beszállítónál végzett könyvvizsgálói vizsgálat is megállapította, hogy az árbevételhez kapcsolódó alapanyag beszerzéshez tartozó alapanyagokat a cég senkitől nem vásárolta meg, kétséges az ezen alapanyagokról kiállított számlák valódi tartalma. Az adóhatóság a felperesi telephelyen végzett vizsgálódás eredményeképpen azt is rögzítette, hogy ott alapanyagok nem voltak nagy mennyiségben megtalálhatók, tárolási kapacitásuk kicsi volt.
- [4] A felperes keresettel támadta az adóhatósági megállapítást, mely keresete eredményeképpen a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.20.226/2013/5. számú ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Rögzítette, hogy az adóhatóság a tényállást a szükséges mértékben az alvállalkozók, számlakibocsátók, számlabefogadók vizsgálatán túl nem tisztázta, nem került sor a szigetszentmiklósi központi telephely megvizsgálására, és összesen 1 napot érintően végzett helyszíni szemle adataira alapozta megállapításait. Az új eljárásban a tényállás teljes körű tisztázása mellett - melybe tanúmeghallgatások bonyolítását, a központi telephely befogadóképességét, fuvareszközök meglétét, menetlevelek összevetését írta elő - valamennyi bizonyíték újraértékelése alapján kell állást foglalni a befogadott számlák általános forgalmi adótartalmának jogszerű levonása körében. A peres felek felülvizsgálati kérelmet nem nyújtottak be.
- [5] Az új eljárásban az elsőfokú adóhatóság nyilatkoztatta a gyáregységek vezetőit, vizsgálta a bérelt ingatlanok, telephelyek befogadó képességét, kidolgozta a havi munkaidő kapacitás adatait

és megállapította, hogy az áru mozgását be- és kitárolását, raktározását, fuvarozási tevékenységét a logisztikai szerződés alapján a R. Kft. végezte. Felhasználta a beszállítónál a bevételek utólagos vizsgálatára irányuló áfaellenőrzés megállapításait és ezen bizonyítékok alapján ismételt az azt rögzítette, hogy egy olyan láncolat került kialakításra, ahol a beszállító és a készterméket felvásárló egymással szoros kapcsolatban állt és a készterméket a felperestől felvásárló gazdasági társaság azokat értékesítette pénzmozgás nélkül a beszállító részére, miután az egymással szemben fennálló követelésüket kompenzációval rendezték.

- [6] A tényállás körében rögzítette, hogy a felperes a Magyar Állam tulajdonában álló 13 telephellyel működő, szervezetileg három gyáregységre tagozódó szervezet, amely állami utasításra vette át a R. Kft. által foglalkoztatott 1200 fő munkavállalót 2007. július 1-jével, azonban a R. gyáregység működtetésére a korábbi működtetővel 2009-ig együttműködési megállapodást írt alá, ezen gyáregység működtetését továbbra is a R. Kft. végezte, amely tulajdonosi kapcsolatban állt a beszállító Kft.-vel. Ezen összefonódások és a korábbi eljárásban már feltárt, a szállításra, késztermékek átadására és ismételt felvásárlására vonatkozó láncolat alapján az adóhatóság álláspontja változatlanul az volt, hogy az alapanyag beszerzésekről szóló számlák nagy része fiktív, ilyen mennyiségű alapanyag beszállítására nem került sor.
- [7] Mindezek alapján a felperesi fellebbezés folytán eljáró alperes a megismételt eljárásban a 2014. július 7. napján kelt 2512472496 számú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítésével helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [8] A felperes keresetében elsődlegesen arra hivatkozott, hogy a megismételt eljárásban az adóhatóság nem tett eleget a bírósági ítéletben foglalt iránymutatásnak, hiszen nem vizsgálta meg az összes telephelyet. A telephelyek közötti szállítmányozási rendet nem térképezte fel, a menetleveleket nem vetette össze és releváns információkkal bíró személyek (raktáros, termelésben résztvevők, perbeli időszaki ügyvezető) meghallgatása elmaradt, illetve nem került sor az alvállalkozókra vonatkozó valamennyi bizonyíték újraértékelésére. Az alperes által kimunkált munkaidő kapacitás álláspontja szerint nem bizonyítja, hogy a feldolgozási tevékenység ne történt volna meg, legfeljebb csak azt, hogy a munkavállalók leterheltsége ténylegesen kisebb volt, mint amilyen kapacitásuk lett volna. Hangsúlyozta, hogy a felperes a beszállító beszerzéseit nem is tudta és nem is lett volna köteles ellenőrizni és hivatkozott arra, hogy a felperes egy állami döntés folytán vette

át a R. Kft. dolgozóit és telephelyeit anélkül, hogy ezen szerződéseket érdemben vizsgálhatta volna. Szerinte a teljes termelési folyamat nem került feltárásra és téves az alperesnek a személyi összefonódásra történő utalása is.

- [9] Az alperes érdemi nyilatkozatában a határozatában megállapítottak alapján kérte a kereset elutasítását. Hangsúlyozta, hogy a beszállító a bizonyítékok alapján nem rendelkezett a számlákban feltüntetett alapanyagokkal, a számlák szerinti mennyiség töredékét érintő teljesítésekbe a felperest csak névlegesen vonták be, azok ténylegesen a beszállító és a telephelyet korábban üzemeltető R. Kft. között zajlottak. Kiemelte, hogy az ügyletek csalárd jellege egyértelműen bizonyítást nyert, és azért, mert a Magyar Állam a tulajdonosa a felperesnek, nem helytálló, hogy nyilvántartási, elszámolási, beszerzési, értékesítési, raktározási, illetve belső ellenőrzési kötelezettségének ne tegyen eleget.

Az elsőfokú ítélet

- [10] A bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak. Kiemelte, hogy súlyos, az ügy érdemére kiható, bírósági eljárásban nem orvosolható jogszabálysértést az adóhatóság nem követett el. A megismételt eljárás során feltárt releváns tények felderítése elegendő volt annak alátámasztására, hogy a felek közötti gazdasági események a számlákban foglalt módon nem teljesülhettek. Hangsúlyozta azt is, hogy a felperes nem nevezte meg, hogy melyik telephelyekre nem terjedt ki a vizsgálat, ugyanakkor az iratok szerint a sz-i központi raktár befogadóképességét ellenőrizték. Az adóhatóság elemezte, valamint megpróbálta feltárni a telephelyek közötti szállítmányozás rendjét és további menetlevelek beszerzésére is kísérletet tettek. Az adóhatóság a teljes termelési folyamatot vizsgálat alá vonta, az nem csak a vállalatirányítási rendszer vizsgálatával volt elvégezhető. Az ellenőrzés kifejezetten feltárta a munkaerő-kapacitást havi összesítésben.
- [11] Helytálló volt a revízió kiinduló alapja, mikor a beszállítónál a megalakulására visszamenőlegesen történt bevallások utólagos vizsgálatára vonatkozó ellenőrzés eredményeit felhasználva vizsgálta a perbeli tényleges beszerzések megtörténtét. Az is feltárásra került, hogy a beszállítónál a személyi és tárgyi feltételek sem álltak fenn a valós teljesítés elvégzéséhez. A számlákban foglalt árumozgás, áru fuvarozás a menetlevelekkel, illetve egyéb dokumentumokkal nem került igazolásra. A tényleges fuvarozás megtörténtére a felperes sem tudott bizonyítékot szolgáltatni. A felperes által hivatkozott gazdasági társaság a fuvarozást szerződésének megszűnése miatt a perbeli időszakra már nem tudta elvégezni. A felperes arra is hivatkozott, hogy a beszállító végezte a késztermékek fuvarozását, melyre vonatkozóan

azonban bizonyítékok nem kerültek feltárásra.

- [12] A tényleges teljesítést a felperesi gyáregység vezetőjének nyilatkozata sem támasztotta alá, hiszen ugyan a számlák szállítóleveleit leigazolta, azonban a bizonylatok valódiságának tartalmát nem vizsgálta, mert előadása szerint az a raktáros feladata volt. A bíróság nem tartotta szükségesnek a raktáros tanúkenti meghallgatását, mert álláspontja szerint a szállítások konkrét adatai hiánya miatt nem ellenőrizte, hogy egyáltalán ténylegesen beszállításra kerültek az alapanyagok. Bizonylatok hiányában a tanúvallomás pedig nem alkalmas az adóhatósági határozatban foglalt megállapítások megdöntésére. Nem tartotta szükségesnek a felperes vállalatirányítási rendszerének elemzését, mert az annak ellenére, hogy az egy zárt rendszer, még nem tanúsítja a rendszeren belüli számlák tartalmi hitelességét.
- [13] A nyomozati iratok beszerzését is sürgősségűnek vélte, mert az előbb hivatkozottak szerint azok a számlában foglaltak tartalmi hitelességét nem erősíthették volna meg. Utalt az alperes által felderített személyi összefonódásokra is, és álláspontja szerint azáltal, hogy a felperes a korábbi telephelyet üzemeltető R. Kft.-t bízta meg a gyáregység további üzemeltetésével, lehetőséget teremtett az adókijátszás megvalósítására, melyről a felperesnek is tudnia kellett tekintettel arra, hogy szerepe az ügyletekben névleges volt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével a terhére megállapított adókülönbözések és jogkövetkezmények törlése, a kereset teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.
- [15] Változatlanul vitatta, hogy az adóhatóság eleget tett volna a korábbi jogerős bírósági ítéletben foglalt, az új eljárásra irányadó utasításnak, és hangsúlyozta, hogy a korábbi jegyzőkönyvben rögzített és értékelt, illetve megismert körülmények, megállapítások nem minősülhetnek olyannak, amelyek az adólevonási jog megtagadását eredményezhetnék, hiszen ezeket a bíróság az új eljárásra utasító határozatában a fentiek szerint már értékelte és nem minősítette ilyeneknek. Kifogásolta, hogy az új eljárásban elmaradt a beszállításokat igazolni tudó raktáros, a termelésben résztvevő személy és a perbeli időszakban ügyvezetői tisztséget betöltő személy, valamint az adóhatóság által többször hivatkozott, a R. Kft. ügyvezetőjének meghallgatása. Ezen személyek meghallgatására a bírósági eljárásban is indítványt terjesztett

elő, azonban azt a bíróság a Pp. 163. §-ában foglaltak jogszabálysértő figyelmen kívül hagyásával nem teljesítette.

- [16] Cáfolta, hogy az alperes vizsgálta volna a teljes termelési folyamatot, annak leírása nem azonos a tényleges vizsgálattal. Utalt arra, hogy a felperes vállalatirányítási rendszerében Excel formátumban kigyűjtésre és összeállításra került a teljes gyártási, termelési folyamat, tételesen, dátum szerint szerepeltetve a külső és belső anyagmozgásokat, alapanyagáru termék megnevezést, a partnereket és a mennyiséget. A teljes termelési folyamatot a vállalatirányítási rendszer adataival és igazságügyi könyvszakértő bevonásával lehetett volna feltárni, melyre a felperes indítványt tett. Ezen indítvány mellőzésével az elsőfokú bíróság megsértette a Pp. 163. §-ában foglaltakat, a tényállás megfelelő feltárását elmulasztotta és azt hiányosan állapította meg. A havi munkaidő-kapacitások adatainak összesítése nem az alperes álláspontját támasztja alá, hanem azt, hogy a felperes rendelkezett a munkavégzés elvégzéséhez szükséges kapacitással.
- [17] Az adóhatóság az új eljárásban sem vizsgálta meg az összes felperesi telephelyet, a 29 telephelyből csak egy-két telephelyen végzett ellenőrzést és változatlanul az ún. bejárési nyilatkozatban tett megállapításokra alapozta határozatát. A felperes azonban rendelkezett a szükséges tárolási kapacitással, az áruk hiányát az alperes nem tudta igazolni, így azt sem, hogy a számlák szerinti gazdasági események ne mentek volna végbe.
- [18] A cégnyilvántartásra alapozott személyi összefonódások nem minősülnek olyan objektív körülménynek, amely az adólevonási jog megtagadásához vezetne. Hangsúlyozta, hogy az új eljárásban az adóhatóság alapvetően csak a felperes és a R. Kft. közötti együttműködési megállapodást tudta a felperes terhére értékelni, de ebből is téves következtetést vont le, mivel ebből nem következett, hogy K. M. irányította volna a R. gyáregységet.
- [19] Ismételten kifogásolta, hogy a beszállítónál keletkezett határozat elleni bírósági felülvizsgálatban született ítéletet nem ismertette a felperessel, azt csak a másodfokú határozattal együtt került megküldésre. Szerinte a gazdasági esemény hiánya nem állapítható meg azért, mert a felperes nem győződött meg arról, hogy a számlakibocsátó rendelkezett-e a szóban forgó termékekkel, képes volt-e azok szállítására. Ezzel összefüggésben a Kúria Kfv.VI.35.121/2013/8. számú ítéletében és az Európai Unió Bíróságának Mahagében döntésében foglaltakra hivatkozott.
- [20] Tévesen értékelte a bíróság a R. Kft. és a felperes között létrejött együttműködési megállapodást, illetve ismételten utalt arra, hogy a gyáregység átvételét a Szociális és Munkaügyi miniszter személyesen döntötte el, az együttműködési megállapodás

ezen döntés teljesítése érdekében került megkötésre, így az állami szerv döntéséből eredő, azt teljesítő szerződéskötés önmagában kizárja, hogy ezek adókijátszáshoz vezessenek. Álláspontja szerint az adóhatóság és a bíróság a feltárt bizonyítékokból téves következtetésre jutott, ezek egyike sem igazolja, hogy a gazdasági esemény a valóságban nem történt meg, sőt, kifejezetten azt támasztják alá, hogy a gazdasági események valóságosak voltak.

- [21] A beszállító vonatkozásában tett megállapítások nem róhatók a felperes terhére. A felperes adólevonási jogának megtagadásához az alperes a szükséges objektív körülményeket nem tárta fel. Nem tekinthető objektívnek a bíróság által nem részletezett „láncolat” kialakítása és kompenzációs fizetés módszer, a felperes részéről az áru átvételénél elmulasztott ellenőrzés, hiszen V. Zs. azt nyilatkozta, hogy az áru átvételénél ő nem volt jelen, de azokat a raktár átvette, jöllehet az átvevő személyét nem tudta megnevezni. A teljesítések valóságosságát tehát megerősítette, a tényleges áru átvételt igazoló raktáros meghallgatása pedig elmaradt.
- [22] Összességében álláspontja szerint a bíróság és az adóhatóság is megsértette az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdését, az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseit továbbá a Pp. 163. § (1), 206. § (1), 141. § (2) bekezdését, 221. §, 339. §, 339/A. §-ában foglaltakat.
- [23] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályban való fenntartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [24] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [25] A rendkívüli jogorvoslatnak minősülő felülvizsgálati eljárásban a Pp. 275. §-ából következően, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. A Pp. ezen rendelkezéseiből azonban az is következik, hogy a jogerős ítéletben megtestesülő jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhatja meg. Amennyiben a bírósági ítélet tényállása iratellenesen került megállapításra, okszerűtlen, logikai ellentmondást tartalmaz a bizonyítékok mérlegelése, akkor az eljárási szabálysértés megállapítható, ennek hiányában a felülvizsgálati kérelem a bizonyítékok szabad mérlegelését támadja.
- [26] A Kúria a fenti előírás tükrében vizsgálva az elsőfokú bíróság által feltárt és rögzített tényállást, arra a következtetésre jutott hogy az adóhatóság a vitatott jogüggyel kapcsolat

szabálytalanságokat bizonyította. Feltárta azokat az ellentmondásokat, amelyek a termékértékesítések megtörténtét kétségbe vonták. Így a perben a felperesre hárult annak kétséget kizáró bizonyítása, hogy a beszállítások számlákban foglalt volumene a valóságban megtörtént. Ezt a felperes eredményesen a perben nem tudta bizonyítani.

[27] Az alperes által lefolytatott komplex, a munkafolyamatokra kiterjedő, munkaerő kapacitást elemző vizsgálata, a menetlevelek beszerzésére irányuló tevékenysége, a szállítások dokumentálásának hiányosságait feltáró megállapításai, a telephelyek raktározási lehetőségeinek elemzése azt bizonyították, hogy a valóságban a felek közötti gazdasági események a számlákban foglalt módon nem teljesültek. Ezen elemzéseket erősítették, igazolták a láncolatban résztvevő felek közötti személyi összefonódások, a beszállítói gazdasági társaság könyvelési hiányosságai, vizsgálata során tett megállapítások. Az adóhatóság által felvett tanúvallomások sem voltak alkalmasak annak igazolására, hogy a valóságban a beszerzések ténylegesen megtörténtek. Osztja a Kúria az elsőfokú bíróságnak a további tanúmeghallgatások mellőzését indokló álláspontját, hiszen a menetlevelek hiánya okán a pontos beszállítások mennyisége konkrétan nem lenne rögzíthető.

[28] Nem sérült az Art. 140. § (2) bekezdésében az új eljárás lefolytatására irányadó iránymutatás betartására vonatkozó előírás sem. Ugyan az elsőfokú bíróság valamennyi telephely vonatkozásában előírta a tárolási kapacitás vizsgálatát, azonban az új eljárásban feltárt szállítási dokumentációs hiányosság okán annak feltárása szükségtelen volt. Ugyanis önmagában az a körülmény, hogy a felperes rendelkezett azzal még nem bizonyítja a menetlevelek hiányában azt, hogy a beszállítások megtörténtek. A korábbi jogerős ítélet is a menetlevelek, szállítmányozás rendjének vizsgálata és a tárolókapacitások összevetése által kívánta felderíteni a beszállítások tényleges megtörténtét. Miután ezeket a szállításokat ténylegesen igazoló dokumentumok nem kerültek becsatolásra a felperes által, ilyeneket az alperes nem lelt fel, ezért nincs jelentősége a telephelyek tárolási lehetőségei feltárása elmaradásának.

[29] Nem tévedett az alperes és az elsőfokú bíróság a felperes adókiátszásban való részvételi szerepével kapcsolatban sem. Azáltal, hogy nem vonta ellenőrzése alá a R. gyáregység irányítását, a telephelyek és dolgozók átvételét követően változatlanul a korábbi irányítókat bízta meg a vezetéssel, lehetőséget teremtett a korábban kialakított gyakorlat, adókiátszás folytatására. Helytállóan hivatkozott az elsőfokú bíróság az irányadó uniós gyakorlatra is és mutatott rá a kellő körülmétekintés, elvárható ésszerű intézkedések megtételének hiánya miatti jogkövetkezményekre.

- [30] Összefoglalva a Kúria álláspontja az, hogy az elsőfokú bíróság ítélete teljes körűen megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, a rendelkezésére álló bizonyítékok értékelését törvényesen, okszerűen, a logikai szabályainak is megfelelően végezte el, és erről számot is adott.
- [31] Az elsőfokú bíróság - a felperes érvelésével ellentétben - a jogvita elbírálására irányadó és hatályos jogszabályi rendelkezéseket alkalmazta.
- [32] A Kúria ennél fogva az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdés értelmében hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [33] A jogtanácsos által képviselt alperes felülvizsgálati eljárásban felperest költségét a Kúria a Pp. 79. § (1) bekezdését szem előtt tartva 50.000 forintban állapította meg, melynek megfizetésére a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint a felperest kötelezte.
- [34] A felperes személyes illetékmentessége okán a le nem rótt illetéket a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [35] A Kúria felperes kérelmére nyilvános tárgyaláson bírálta el az ügyet.

Budapest, 2016. március 24.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**