

A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélet

Az ügy száma: Kfv.VI.35.605/2017/4.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Gyurán Ildikó előadó bíró, Dr. Sugár Tamás bíró

A felperes: ...)

A felperes képviselője: jogtanácsos

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

Az alperes képviselője: jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes és alperes

A felülvizsgálati kérelmek száma: felperes: 31. alperes: 33.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. május 16-án kelt 7.K.27.115/2016/28. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.115/2016/28. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, a keresetet teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg alperesnek 1.700.000 (egymillió-kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 6.829.000 (hatmillió-nyolcszázhuszonkilencezer/forint együttes kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesi cég 2000. évben kezdte meg működését gabonakereskedelem fő tevékenységi körrel, a vizsgált időszakban hatályos képviselője T.G. (a továbbiakban: Magánszemély 1.) volt.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2010. évre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. A felperes a vizsgált évben levonásba helyezte különféle gabonák (napraforgó, repce, búza, kukorica) értékesítéséről kiállított számlák általános forgalmi adó tartalmát, így többek között a ... (a továbbiakban: Kft.1.) nevében kibocsátott összesen 47 db számla áfa tartalmát 32.818.899,- forint, a ... (a továbbiakban: Kft.2.) nevében kibocsátott 29 darab számla áfa tartalmát 18.292.942,- forint, az ... (a továbbiakban: Kft.3.) nevében kibocsátott 4 db számla áfa tartalmát 4.952.922,- forint, valamint a ... (a továbbiakban: Kft.4.) által kibocsátott 3 db számla áfa tartalmát 15.084.904,- forint összegben.
- [3] A revízió eredményeként az elsőfokú adóhatóság határozatával a felperes terhére 64.448.000,- forint adókülönbözetet állapított meg, amelyből 35.906.000,- forint összeget adóhiánynak minősített. Ezen túlmenően 19.493.000,- forint következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg, valamint 26.929.000,- forint adóbírságot szabott ki és 5.004.000,- forint késedelmi pótlékot számított fel. Rögzítette, hogy a fent megjelölt négy társaság nevében kiállított számlákat nem fogadta el az adólevonási jog gyakorlására alkalmas hiteles dokumentumnak figyelemmel arra, hogy habár a gazdasági esemény megvalósult, azonban a számlák valótlan gazdasági eseményeket tartalmaznak. A rajtuk szereplő gabonát valójában a felperes szerezte be, az adókiijátszás megvalósítása céljából azonban a négy társaság nevében vették meg azokat, majd számlázták tovább a felperes részére. A felperes ezen adókiijátszásról tudott, annak aktív részese volt.
- [4] Felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) 2015. december 10. napján kelt 3414386360 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, az elsőfokú hatóság a tényállást teljes körűen feltárta, abból okszerű következtetéseket vont le. Helyes az a megállapítás, hogy a számlákban szereplő gazdasági események nem a felperes és a négy cég között történtek meg, ezen négy cég valós gazdasági tevékenységet nem végzett, a számla szerinti áruval nem rendelkeztek, tevékenységük az átszámlázásra, számlakibocsátásra korlátozódott, amiről felperes tudomással bírt.

A kereset és ellenkérelem

- [5] A felperes eljárási- és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperesi határozatot kérve annak elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, annak hiányában a hatóság új eljárás lefolytatására utasítását. Érvelése szerint ellentmondásos nyilatkozatokra nem lehetett volna alapozni a felperes terhére tett megállapításokat. Az értékesítés körülményeiből pedig kizárólag az tárható fel, hogy azok minden esetben N.S. (a továbbiakban: Magánszemély 2.) és nem a felperes törvényes képviselőjéhez kapcsolhatóak voltak. Ő volt az a személy, aki az értékesítéseket bonyolította és a papírmunkát végezte. Az alperes kétséget kizáróan nem tudta azt bizonyítani, hogy a felperes ügyvezetője tudott, illetve kellő körültekintés mellett tudhatott arról, hogy alkalmazottja megtéveszti őt. Az sem értékelhető a terhére, hogy a számlakibocsátók nem adtak be bevallást, arra rálátása nem volt. Sérelmezte, hogy az alperes megsértette a tisztességes eljáráshoz való jogát azzal, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 48.§-a alapján nyilatkozatot tevő személy adatainak zártan kezelését rendelte el, továbbá diszkriminatívan járt el akkor is, amikor 6 nap alatt elbíráltta fellebbezését annak részletes indoka bevétele nélkül.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.115/2016/28. számú és 34. sorszám alatt kiegészített ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A bíróság három cég, nevezetesen a Kft.1., a Kft.3. és a Kft.4. vonatkozásában kifejtette, hogy az elsőfokú hatóság és alperes is a releváns tényállási elemeket feltárta, azokból helyes következtetést vont le és döntését kellőképpen indokolta. Ezen három cég esetében hangsúlyozta, hogy a felperesnek nem sikerült azt a keresetében állított felvetését igazolnia, hogy a felperesi Kft. ügyvezetőjének tudta nélkül a szabálytalan beszerzéseket Magánszemély 2. irányította volna. Felperes érvelésével szemben a bíróság álláspontja az volt, hogy Magánszemély 2. az adókiátszó tevékenységben részt vett, azonban ezt a felperes irányítása mellett tette meg. A közbeiktatott cégek csak számlázó cégek voltak, a gabona felkutatása a felperesi Kft. alkalmazottja, Magánszemély 2. által történt, a három cég esetében a képviselők Magánszemély 1-gyel állapodtak meg jutalék fejében. Vagyis Magánszemély 2. nem magáncélú ügyletet folytatott, ahogy ezt felperes állította a keresetében.
- [7] A jogellenes zárt adatkezeléssel kapcsolatban kiemelte, hogy eljárási szabályszegés nem történt, az eljárás egyéb résztvevői közé

tartozik a nyilatkozatot tevő személy is.

- [8] Ellenben a Kft.2. vonatkozásában kimondta, hogy habár az adóhatóság arra az eredményre jutott, hogy az üzlet színlelt volt, azt nem lehetett megállapítani, hogy az adókijátszó ügyletben a felperes tevékenyen részt vett, így az adókijátszást közvetlenül a felperes irányította volna, illetve az adókijátszás kellő körültekintés mellett felismerhető lett volna számára. Ezt azzal is indokolta, hogy míg a többi három cég esetében a szerződő partnerek ügyvezetői egyöntetűen beszámoltak Magánszemély 1-gyel való illegális megállapodásukról, a Kft.2. képviselője, H.Cs.(a továbbiakban: Magánszemély 3.) alig ismerte meg felperesi képviselőt a tárgyaláson, habár a találkozást nem zárta ki. Mindebből pedig azt a következtetést vont le, hogy benne nem realizálódott, hogy a felperessel állt szerződéses viszonylatban, mivel az ügyletek részletei nem a felperesi képviselőhöz, hanem Magánszemély 2-höz és G.Cs.(a továbbiakban: Magánszemély 4.) kötődtek. A bíróság megítélése szerint az eljárás során nem derült ki, hogy a Kft.2. nevében eljárók kik voltak, Magánszemély 2., illetve Magánszemély 4. miként működött közre, hiszen a Kft.2. iratanyaga már nem volt meg, és a román eladók nehezen beazonosíthatók. Ugyanakkor az elsőfokú bíróság álláspontja szerint meg kellett volna kísérelni az eladók feltérképezését, mert annak van jelentősége, hogy náluk ki jelent meg, ki tárgyalt, ki kötött szerződést, ki volt jelen az ügyletek lebonyolításánál. A bíróság előírta, hogy a megismételt eljárásban a Kft.2. vonatkozásában a körülményeket teljes körűen kell tisztázni és ennek eredményeként juthat korábbi álláspontjára alperes. Ha nem tudja objektív bizonyítékokkal alátámasztani azt, hogy a felperes tudta vagy kellő körültekintés mellett tudhatta, hogy adókijátszásban vesz részt, akkor a Kft.2.-vel kapcsolatos ügylet vonatkozásában nem tehető terhelő megállapítás a felperessel szemben.

A felülvizsgálati kérelem

- [9] A jogerős ítélet ellen mindkét fél határidőben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.
- [10] A felperes a Kft.1., a Kft.3. és a Kft.4. vonatkozásában kérte elsődlegesen az ítélet megváltoztatását és a kereseti kérelmének megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az ítélet és alperes határozatának hatályon kívül helyezését az elsőfokú határozatra is kiterjedően és alperes új eljárás lefolytatására kötelezését.
- [11] A felperes kiemelte, hogy a bíróság és alperes is iratellenes és okszerűtlen következtetéseket vont le a feltárt tényállásból, a bíróság ítélete sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban Pp.) 206.§ (1) bekezdésében foglaltakat. Okfejtése szerint a per során meghallgatott tanúk vallomása igazolja, hogy a felperes nem tudott és kellő körültekintés mellett sem kellett tudnia arról, hogy adókijátszás részese. A felperes kétséget kizáróan bizonyította Magánszemély 2.

tanúvallomásaival, hogy alperes a bizonyítékokat manipulálta, olyan bizonyítékokat szerzett be, melyek saját igazát támasztották alá. A bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelve hozta meg döntését, az iratellenes, önmagával logikai ellentmondásban áll. Levezette, hogy ez egyes cégek vonatkozásában melyek voltak azok a releváns körülmények, melyek azt támasztják alá, hogy a felperes nem tudott a számlakibocsátók körében felmerült szabálytalanságokról, az adókijátszási szándékukról. L.I. (a továbbiakban: Magánszemély 5.) vallomásai kapcsán kifejtette, hogy azok ellentmondásosak, a hatóság az első és harmadik vallomását fogadta el, ellenben e körben nem értékelte a felperes ügyvezetője és Magánszemély 2. vallomását. A felperes szerint az értékesítések Magánszemély 2-höz köthetőek, azt, hogy arról felperes tudott vagy tudnia kellett, hogy volt alkalmazottja megtéveszti őt, alperes nem bizonyította kétséget kizáróan. Ezt igazolja az is, hogy minden mozzanatot Magánszemély 2. valószínűsített meg. Vagyis ő játszott össze a számlakibocsátókkal és ezt leplezte felperes előtt. A szállítás kapcsán bevett szokás, hogy a vevő szállítja el a terméket, a beszerzések megvizsgálása pedig nem elvárható a felperestől.

- [12] A Kft.3. kapcsán kifejtette, hogy T.S. (a továbbiakban: Magánszemély 6.) elfogulatlan volt egy elszámolási vita miatt. A román partner bevallotta az értékesítést, az ügylet a partner és a Kft.3. között megvalósult, amelyet továbbértékesített a G.G. Kft. (a továbbiakban: Kft.5.) felé, így a gazdasági esemény létrejött. Az pedig nem bizonyított, hogy felperes tudott volna arról, hogy a Kft.3. olcsóbban adta a gabonát, mint amennyiért azt beszerezte. Nem helytálló felperesi érvelés szerint azon alperesi hivatkozás, hogy a felperes a fuvarozás helyszínén volt, mivel ő a szállítmányozást végezte és nem a fuvarozást.
- [13] A Kft.4. kapcsán ugyanazon okokra hivatkozott, továbbá arra, hogy J.Z. (a továbbiakban: Magánszemély 7.) cáfolta a 80-20%-os elcsalt áfa megosztást, ezt a bíróság nem megfelelően mérlegelte. A gazdasági események itt is megvalósultak, Magánszemély 7. volt a képviselő, és ő vallomásaival cáfolta az alperesi állításokat.
- [14] Hivatkozott továbbá az Európai Unió Bírósága C-80/11 és C-142/11 egyesített ügyekben meghozott ítéletére, valamint a Kittel és az Optigen ügyekre is, melyekből levezethető, hogy alperesnek megdönthetetlenül, objektív bizonyítékok alapján kell bizonyítania, hogy felperes tudott a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságokról, mely jelen esetben nem állapítható meg.
- [15] Felperes további jogsértésként jelölte meg, hogy alperes megsértette a tisztességes eljáráshoz való jogát, amikor az Art. 48.§-a alapján nyilatkozatot tevő személy adatainak zártan kezelését rendelte el. E körben pedig a bíróság téves következtetést vont le.
- [16] Végezetül sérelmezte az ítélet perköltségre vonatkozó részét, mivel az ítélet rendelkező része értelmében pernyertes lett, ellenben a perköltséget neki kell viselnie.
- [17] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a Kft.2. kapcsán kérte annak

megállapítását, hogy a jogerős ítélet az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő. Indítványozta annak hatályon kívül helyezését, a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát, ekként a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan a bíróság új ítélet meghozatalára történő kötelezését.

- [18] Alperes kifejtette az ítélet nem ad magyarázatot arra, hogy az adóhatóság által felhozott, felperesi tudattartalmat érintő objektív körülményeket miért nem tartja elegendőnek az adókiasztás megállapítására a Kft.2. esetében. Az elsőfokú bíróság e Kft. vonatkozásában nem kellő mértékben vizsgálta az EUB által kialakított, általánosan elfogadott gyakorlatnak megfelelően a felperesi adózó tudattartamát.
- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a felperes által támadott körben a jogerős ítélet hatályában fenntartására tett indítványt. A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan, míg az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [21] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [22] A Kúria felülvizsgálati ügyekben követett töretlen gyakorlata szerint a felülvizsgálati eljárás keretében a bíróság mérlegelésébe tartozó kérdés általában nem vizsgálható és nincs lehetőség a bizonyítás adatainak újabb egybevetésére és értékelésére. Felülmérlegelésre csak kivételes esetben kerülhet sor, csak akkor, ha a tényállás feltáratlan maradt és a jogerős ítélet iratellenes, vagy okszerűtlen érvelést, illetve logikai ellentmondást tartalmaz. (Kúria Kfv.I.35.095/2012/7. és Kfv.I.35.458/2012/7.)
- [23] A Kúria a felülvizsgálati kérelmek által vitatott körben a rendelkezésre iratok ismeretében azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a Kft.1., a Kft.3. és a Kft.4. vonatkozásában felperes keresetét a Pp. 213. § (1) bekezdése, 206. § (1) bekezdése, 221. § (1) bekezdése alapulvételével teljes körűen elbírálta. A bizonyíték értékelése megfelel a jogszabályi rendelkezéseknek és teljesítette indokolási kötelezettségét is. A felperes felülvizsgálati kérelmében kizárólag olyan adatok, tények és bizonyítékok értékelését vitatta, amelyeket az elsőfokú bíróság ítéletében okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyíték-értékeléssel teljes körűen elbírált. Részletes indokát adta annak is, hogy az egyes, közigazgatási és bírósági eljárásban eltérő tartalmú vallomások közül melyiket fogadta el valónak és miért.

- [24] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így helyesen állapította meg a három cég vonatkozásában, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést ebben a körben a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes értékelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban e körben nem tárható fel.
- [25] Kiemelendő, hogy a társaságoknál a kapcsolódó vizsgálatok során iratanyag nem került elő, a vizsgálat megkezdésekor már felszámolás/végelszámolás hatálya alatt álltak, bevallásaikat nullás adattartalommal nyújtották be, illetve egy esetben a bevallás adatai adó minimalizáló jellegűek voltak. A Kft.4-nek már az adószáma is felfüggesztésre került a számlákkal érintett ügylet idején.
- [26] A Kúria szerint az bír jelentőséggel, hogy Magánszemély 1. milyen tudattartalommal vett részt ezekben az ügyletekben, illetve az ehhez kapcsolódó objektív körülmények alapján meg lehet-e állapítani, hogy tudnia kellett az adókijátszásról, avagy nem. Ebben a vonatkozásban pedig kiemelkedő jelentőséggel bírnak az egyes tanúvallomások. Magánszemély 5. feljelentést is tett a felperesi ügyvezetővel szemben, és egy - fenyegetés hatására megtett - nyilatkozatától eltekintve valamennyi vallomásában következetesen állította, hogy az adókijátszási tevékenységben mind Magánszemély 2., mind Magánszemély 1. tevékenyen részt vett, az ügyletekért Magánszemély 1. ajánlott fel jutalékot. A visszavont vallomást az elsőfokú bíróság okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyíték értékelés alapján teljes körűen értékelt.
- [27] A Kft.3. kapcsán Magánszemély 2. elmondta a közigazgatási eljárásban, hogy Magánszemély 1. utasítására kereste meg a céget, Magánszemély 6. pedig emlékezett is arra, hogy a felperesi képviselővel találkozott, megállapodtak. Okszerűen értékelte továbbá az elsőfokú bíróság felperes Magánszemély 6. elfogultságára vonatkozó hivatkozását is.
- [28] A Kft.4. kapcsán hangsúlyozza a Kúria, hogy az Art. 48.§ (1) bekezdése értelmében az adózóval szerződéses kapcsolatban állt vagy álló személy nyilatkozattételre kötelezhető az általa ismert vagy nyilvántartásában szereplő tények, körülmények, adatok vonatkozásában. A 12.§ (3) bekezdés c) pontja szerint nem tekinthet be az adózó a tanú vagy az eljárásban részt vevő más személy természetes személyazonosító adatait tartalmazó jegyzőkönyvbe (iratba), ha az adóhatóság ezen adatokat zártan kezeli.
- [29] A hatályos szabályok az adózóval szerződéses kapcsolatban állt vagy álló másik adózóra a nyilatkozattevő megnevezést használják. Az Art. szerinti nyilatkozattétel ugyanakkor a Ket. szerinti tanúvallomástól különböző, speciális jogintézmény. Az Art. külön kezeli a tanút és az eljárásban részt vevő más személyeket. Tény, hogy az Art. értelmező rendelkezést az eljárásban részt vevő más személy fogalmára vonatkozóan nem tartalmaz. A teljes jogszabály vizsgálatából azonban az is megállapítható, hogy az nem egyezik meg

a Ket. eljárásban részt vevő más személy meghatározásával, amely személyi körbe tartozik a tanú is, ezért az Art. 48.§ (1) bekezdésére alapozottan nyilatkozattételre kötelezett nem minősül tanúnak az Art. szabályrendszerében. Ellenben az eljárásban részt vevő más személynek minősül, aki ekként kérheti adatainak zártan kezelését. Ezen nyilatkozat beszerzése és az adatok zártan kezelése nem volt jogellenes, azt jogszerűen felhasználhatta alperes, nem kellett kirekeszteni a bizonyítékok köréből.

- [30] A Kúria szerint helyesen állapította meg azt az elsőfokú bíróság is, hogy a felperes iratbetekintési joga nem volt korlátozott, az Art. 12. §-ában és 100. §-ában meghatározott korlátok között minden olyan iratot megismerhetett, amelyre az alperes a tényállást alapította, így a zártan kezelt nyilatkozatot tevő nyilatkozattételének kivonatolt változatát is. Ezáltal a tisztességes eljáráshoz való joga nem sérült.
- [31] Mindezekből következően a Kft.1., a Kft.3. és a Kft.4. vonatkozásában a felperes adókiátszásban való tudatos közreműködését egyértelműen alátámasztották az eljárás során beszerzett nyilatkozatok, tanúvallomások, fuvarozói nyilatkozatok, pénztárbizonylatok, számlák, nemzetközi megkeresések, mérlegjegyek.
- [32] A Kúria álláspontja szerint azonban az elsőfokú bíróság a Kft.2. kapcsán a törvényesen megállapított tényállásból nem helytálló jogi következtetést vont le, ezért a felperes rendkívüli jogorvoslati kérelmében írtak nem foghattak helyt.
- [33] Az adóhatóság részletes, minden releváns körülményre kiterjedő bizonyítási eljárást folytatott le. A tényállást teljes körűen tisztázta, a szükséges tanúkat meghallgatta, iratokat beszerezte, ezáltal maradéktalanul eleget tett az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdésében foglalt kötelezettségének.
- [34] A perbeli jogvita elbírálásánál irányadók az EUB vonatkozó döntései, így a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben (a továbbiakban: Mahagében-Dávid ügy), a C-324/11. számú ügyben (a továbbiakban: Tóth ügy), a C-255/02. számú ügyben (a továbbiakban: Halifax ügy), a Maks Pen ügyben, a PPUH ügyben és a Signum ügyben hozott határozata.
- [35] A Mahagében-Dávid ügyben az EUB kimondta, hogy az Irányelv rendelkezéseivel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes e azok szállítására, illetőleg hogy hea bevallási- és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jól lehet az Irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalany nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett

szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről (66. pont).

- [36] Ugyanakkor a 42. pont szerint a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonás jogát biztosító előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon, vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.
- [37] Az 54. pontra figyelemmel nem ellentétes az uniós joggal, ha megkövetelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. A Halifax ügyben az EUB rögzítette, hogy az Irányelvvel ellentétes az, ha az adóalany az előzetesen felszámított héa levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.
- [38] A visszaélésszerű magatartás megállapításához szükséges, hogy a formális feltételek fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes az Irányelv célkitűzéseivel. Az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.
- [39] A Maks Pen ügyben a bíróság kifejtette, hogy ellentétes az Irányelvvel, ha az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héa-t levonja, ha a szolgáltatás teljesítése ellenére kitűnik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, mivel többek között az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközzel és vagyonnal vagy, hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, azon kettős feltétel mellett, hogy az ilyen tények csalárd magatartást valósítanak meg és az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- [40] A Signum ügyben hozott végzés kimondta, hogy az Irányelvvel ellentétes az a nemzetközi gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett héa levonására való jogot, hogy nem tekinthető hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások héacsalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- [41] A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleménye többek között rámutatott, ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlákban szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az

adókijátszásról, adócsalásról.

- [42] A Kúria figyelemmel a felhívott jogszabályokra és EUB kötelezően alkalmazandó ítéleteire hangsúlyozza, hogy az alperes határozata nem jogszabálysértő. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív bizonyítékkal igazolta egyrészt az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét, vagyis azt, hogy a gazdasági események nem a számlában szereplő felek között valósultak meg. Másrészt azt is igazolta, miszerint a felperes tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna az adókijátszásról, ezért az adólevonási jog felperest ezen vitatott számlák alapján sem illeti meg.
- [43] Az adóhatóság a Kft.2. vonatkozásában teljes körűen vizsgálta és határozatában részletesen elemezte a gabonák eladására irányuló továbbbszámlázási láncolatot, az abban résztvevő cégek szerepét, a cégek irányítási viszonyait. Az, hogy a Kft.2. nevében ki járt el, kinek mi volt a szerepe, egyértelműen megállapítható volt a vallomásokból. Magánszemély 3. és Magánszemély 2. is akként nyilatkozott, amikor együtt mentek külföldre, utóbbi intézte az ügyleteket, előbbi többnyire az autóban várta meg. Önmagában az, hogy a gabona felkutatásánál, eladásánál nem felperes ügyvezetője, hanem alkalmazottja járt el, még nem teszi kétségesé azt, hogy mindezt Magánszemély 1. tudtával, az ő irányítása mellett valósította meg.
- [44] A perbeli jogvita eldöntése szempontjából kiemelkedő jelentőséggel bír és az elsőfokú bíróság nem értékelte azon tényt, hogy a Kft.2. 2010. március 22-én a székhelyén, telephelyén nem volt található, ahogy a képviselője sem. Ennek okán 2010. június 29-én a cég megszüntetésére irányuló eljárást is megindították. 2010. április 9-én felszámolási eljárás megindítása iránti kérelmet nyújtottak be, 2010. november 3-án elrendelték a társaság felszámolását. Hiszen amennyiben a felperes ellenőrzi a számlakibocsátó céget a cégnyilvántartásban úgy ezen körülmények kiderülnek.
- [45] A találkozások számában történő eltérés ellenére Magánszemély 1. határozottan állította a közigazgatási eljárásban és a per során is, hogy a cég képviselőjével találkozott személyesen Miskolcon. Ellenben Magánszemély 3. elmondása szerint Debrecenben találkoztak. Habár ezt egyértelműen nem tudta megerősíteni a tárgyaláson arra hivatkozással, hogy nem emlékszik pontosan, azonban Magánszemély 2. is akként nyilatkozott a közigazgatási eljárásban, hogy Magánszemély 1. találkozott Magánszemély 3-mal Debrecenben. Ezt pedig Magánszemély 3. sem zárta ki.
- [46] Magánszemély 3. egyértelműen elmondta, hogy a cég gabonakereskedelemmel nem foglalkozott, ahhoz nem is értett, tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, a gabonával nem rendelkezett, azt nem szállította, működése kizárólag a számlák kiállítására korlátozódott úgy, hogy a számlatömböt és bélyegzőjét is átadta a felperesi cégnek, amely körülményt Magánszemély 5. is alátámasztott a közigazgatási eljárásban. Ezt a számlatömböt egyértelműen felperes használta fel, hogy számla nélküli ügyleteit

legalizálja és a beszerzések után az áfát levonja.

- [47] A felperesi tudattartalmat támasztják alá - ahogyan a többi cég esetében is - a fuvarozóktól beszerzett nyilatkozatok is.
- [48] A felülvizsgálati bíróság a fenti tényekre alapítottnan egyetért az alperes határozatában foglalt megállapításával, mely szerint a felperes tudott arról, hogy adókiíítszás részese volt, így alappal állapította meg, hogy a gazdasági esemény nem a számlákon szereplő felek között ment végbe, a felperes az adókiíítszás elkerülése érdekében szükséges elvárható intézkedéseket nem tette meg, sőt aktívan részt vett az adókiíítszó tevékenységben.
- [49] A fentebb kifejtettek okán a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdésére figyelemmel a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a keresetet elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [50] *Ha a gazdasági esemény nem a számlában szereplő felek között valósult meg, úgy vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna az adókiíítszásról.*

Záró rész

- [51] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdésére figyelemmel tárgyaláson kívül bírálta el.
- [52] A pervesztes felperes köteles az alperes részére a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljáíírási költség megfizetésére 1.700.000,- forint összegben, melyből elsőfokú eljáíírási költség 1.000.000,- forint, míg felülvizsgálati eljáíírási költség 700.000,- forintban került meghatározásra.
- [53] A pervesztes felperes az ííletékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: Itv.) 43. § (3) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése értelmében köteles a pervesztességéhez kapcsolódóan felmerülő 1.500.000,- forint kereseti, továbbá 5.329.000,- forint felülvizsgálati eljáíírási ííleték megfizetésére, mely összeg a felperes felülvizsgálati kérelme folytán 3.500.000,- forint, míg alperes felülvizsgálati kérelem folytán az általa vitatott körben 1.829.000,- forintban merült fel.
- [54] Az íílet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. január 17.

Dr. Sperka Kálmán sk. a tanács elnöke, Dr. Gyurán Ildikó sk. előadó bíró,
Dr. Sugár Tamás sk. bíró

A kiadmány hitel  l:

tisztviselő