

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.167/2017/6. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Lévay Zsolt Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Lévay Zsolt ügyvéd)

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Darázs Klaudia jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. november 17. napján kelt 7.K.27.628/2016/30. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.628/2016/30. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes a 2011. szeptember havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában 146.592.000 Ft visszaigényelhető adót vallott, és - az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 186. § (1) bekezdés b) pontjára alapítottnak - kérte a kiutalását. A bevallásában 588.172.000 Ft összegben tüntetett fel közösségi értékesítést 9 szlovákiai gazdasági társaság kapcsán. Ezek között szerepelt a S. s.r.o. (szlovák társaság), továbbá a R. s.r.o. (szlovák társaság²) is 150.609.000 Ft, illetve 18.476.000 Ft összeggel. A felperes levonható adóként szerepeltette bevallásában a B. Kft. (B.Kft.) 9 számlájának adótartalmát, a 45.369.000 Ft-ot, és a H.-T. Kft. (H. Kft.) által kiállított számlán értékesített áru vételárának áfa tartalmát, a 2.537.000 Ft-ot.
- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2000. szeptember 11. hónapra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett. Az elsőfokú adóhatóság a revízió eredményeként a felperes terhére 47.906.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönbözetet állapított meg, a kiutalás iránti kérelmet a jogosulatlan igénylés mértékéig elutasította, és 23.953.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság a szlovák társaság kapcsán a bevallásban szereplő Közösségen belülrre történő adólevonási joggal járó adómentes értékesítést 0 Ft-ra módosította és így járt el a szlovák társaság² esetén is, ezért a felperes Közösségen belülrre történő adólevonási joggal járó adómentes értékesítését a bevallástól eltérően 419.087.000 Ft-ban állapította meg. E körben érdemi döntését az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdésére, 89. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 99.§ (2) bekezdésére alapította. Álláspontja szerint a felperes a B. Kft. és a H. Kft. által kibocsátott számlák alapján sem volt jogosult az adólevonási jog gyakorlására. E körben az Áfa tv. 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 15. § (3) bekezdésére, 165-166. §-aira, az Art. 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére hivatkozott.
- [4] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2015. december 1. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy törölte a H. Kft. kapcsán tett megállapításokat, ennek eredményeként a felperes terhére 45.369.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönbözetet írt elő, és 22.684.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az alperes határozatának indokolásában ismertetette az elsőfokú határozat megállapításait, a felperes fellebbezésében előadottakat, és azt, hogy a fellebbezést miért találta részben megalapozottnak. Határozatában kifejtette, hogy a megváltoztatással nem érintett részben miért tartja érdemben

helytállóknak az elsőfokú adóhatóság döntését, és mely okok miatt nem fogadja el a fellebbezést.

- [5] Az alperes jogi álláspontja az elsőfokú határozatot helybenhagyó döntés kapcsán a következő volt: A felperes ügyleteit nem lehet valós ügyletként értékelni, ezért ezeknek az adózás szempontjából nincs jelentősége, és emiatt ezekhez adólevonási jog sem kapcsolódhat. A felperes egy olyan körhinta csalásos konstrukció szereplője volt, amelynek célja adóelőny realizálására irányult. Ugyanazon áruk forogtak közbe a láncolatban és erről a felperes alkalmazásában állt Simon Sándor (beszerzési vezető), aki a szerződéseket kötötte, tudott. E személy kontroll nélkül és a vonatkozó belső előírások ismerete nélkül járt el, ezért tevékenysége révén a felperes vett részt a jogosulatlan adóelőnnyel összefüggésbe hozható ügyletekben. A felperes alkalmazásában állt Zódiné Szakmeiszter Mária Rozália (gazdasági és operatív vezető) pedig az ügyletek tartalmának vizsgálata nélkül készítette el a felperes bevallását, és az ügyvezetők - a bevételi tervek teljesülésén kívül - nem végeztek ellenőrzést a társaságnál. A felperes „belső működési rendszere nem mutat arra vonatkozó jelet, nincs olyan ellenőrzési pont, ami kizárhatta volna a felperes részéről a jogosulatlan adóelőnnyel összefüggésbe hozható ügyletekben való részvételt”. A beszerzési vezető tevékenységét a felperestől erre vonatkozó felhatalmazás okán a felperesnek kell betudni. A beszerzők, a beszerzési vezető és a gazdasági és operatív vezető sem számíthatott a felperesnél ellenőrzésre, ezért a felperes nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ne vegyen részt az adókijátszásra irányuló ügyletekben.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [6] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.
- [7] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [8] Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a felperes keresete alapos, ezért az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.
- [9] Ítéletének indokolása szerint az alperes elfogadta, hogy léteztek a perbeli áruk, ezeket a felperes beszerezte és értékesítette is. Hangsúlyozta, hogy az alperes a peres eljárás során úgy nyilatkozott, hogy amennyiben nem

állapítható meg, hogy ugyanazok a termékek forogtak körbe, akkor a felperes terhére nem tehető megállapítás (26. számú tárgyalási jegyzőkönyv 3. oldal harmadik bekezdés). Kiemelte e körben azt is, hogy az alperes álláspontja szerint jelen ügyben a hiányzó kereskedés, a csalási mechanizmus egyik válfaja, az ún. körbeszámlázásos csalás valósult meg azzal, hogy elfogadta az áruk meglétét, ezért vizsgálni kellett a perben, hogy ugyanazon termékek forogtak-e körbe az ügyletek során.

- [10] A perben lefolytatott bizonyítás eredményeként azt rögzítette, hogy az alperes határozatában iratellenesen rögzített mennyiségi számokból nem lehet megállapítani, hogy ugyanazon termékek forogtak volna körbe, az alperes egyébként sem az összes terméket vizsgálta, ezekből csak néhányat ragadott ki. Jelen ügyben ezért „legfeljebb csak az állapítható meg, hogy ugyan abból a termékből, ugyanannyit és nem ugyanazt szerezték be és értékesítették”. Hangsúlyozta e körben azt is, hogy az alperes a perben nem vitatta a termékazonossággal kapcsolatos felperesi bizonyítékok bizonyító erejét, a készletnyilvántartás adatait, ezeket valósnak fogadta el.
- [11] Ítéletében kiemelte, hogy a keresettel támadott határozat szerint nem lehet pusztán a nyilatkozatokra alapítani az áruk körbeforgását, az alperes azonban ennek ellenére elemezte a nyilatkozatokat, ezért ezeket a perben is meg kellett vizsgálni. Ezek értékelése alapján pedig arra a következtetésre jutott, hogy önmagukban a nyilatkozatokból nem lehet megállapítani ugyanazon termékek körbeforgását. Hangsúlyozta, hogy az alperes nyilatkozata szerint sem lehet megállapítani, hogy a ciprusi offshore cégtől hogyan jött volna vissza a termék Magyarországra, ami szintén azt támasztja alá, hogy nem igazolt az az alperesi állítás, mely szerint a láncolatban ugyanaz a termék érkezett volna vissza Magyarországra.
- [12] Rögzítette az elsőfokú bíróság azt is, hogy a kiegészítő ellenőrzési jegyzőkönyv mellékletében a vádirat csak kivonatossan került ismertetésre, ami megtévesztő, félrevezető, mert ebből nem állapítható meg, hogy mely társaság által kibocsátott számlákban foglalt áfa levonás elvitatásával kapcsolatos. A per során bírói felhívásra csatolt, teljes terjedelmű vádiratból pedig az állapítható meg, hogy az nem is a perbeli időszakra vonatkozik, és ebben a B. Kft. nem is szerepel. Tekintettel arra, hogy a vádirati tényállás és a keresettel támadott határozatba foglalt tényállás nem azonos, a per tárgyalásának felfüggesztésére nem kerülhetett sor.
- [13] Az elsőfokú bíróság rámutatott arra is, hogy az adóhatóság a 2011. március-áprilisi időszakban a szlovák társaság felé kiállított számlákban foglalt gazdasági eseményeket elfogadta, és erre az időszakra a felperes terhére nem tett megállapítást, sőt azt állapította meg, hogy a felperes ezen

időszaki bevallásai megfelelnek a jogszabályi rendelkezéseknek. Az alperes által tanúként meghallgatni kért személy kapcsán pedig utalt arra, hogy a nyomozóhatóság részéről eljáró, nyomozást lefolytató személynek minősül. A polgári perrendtartás szabályai szerint pedig egy tanú csak olyan tényekről tehet vallomást, amelyekről tudomást szerezhette, ezért e személy meghallgatására nem kerülhet sor, mivel ettől nem várható érdemi információ.

- [14] Az előzőekben részletezettek miatt az volt az elsőfokú bíróság jogi álláspontja, hogy az alperes a peres eljárás során, a bizonyítási kötelezettségről való tájékoztatást követően sem tudta bizonyítani, hogy ugyanazon termékek forogtak volna körbe, ezért megsértette az Art. 97. § (4) bekezdésében foglaltakat. A kialakult bírói gyakorlat szerint pedig, amennyiben nem igazolt az adócsalás (tehát jelen ügyben az ugyanazon termékek körbeforgása), akkor az ún. tudta/tudhatta feltételeket már nem kell vizsgálni.
- [15] Az új eljárásra azt írta elő, hogy az elsőfokú adóhatóságnak abból kell kiindulnia, hogy a felperes a vizsgált időszakban jogszerűen helyezte levonásba a B. Kft. által kiállított számlák áfa tartalmát és a szlovák társaságok részére jogszerűen értékesített tovább termékeket, ezért a kiutalás iránti kérelmét teljesítenie kell.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a kereset elutasítását, az áruazonosságra vonatkozó nyilatkozatai és bizonyítékai helytállóságának, a felperes nevében eljáró beszerző adókiírátszás kapcsán tanúsított pozitív tudattartalmának, és emiatt a felperes adójogi felelősségének és határozata jogszerűségének megállapítását. Másodlagosan azt, hogy a Kúria utasítsa az elsőfokú bíróságot új eljárásra azzal, hogy fogadja el az áruazonosságot és vizsgálja meg a felperes tudattartalmát. Harmadlagos kérelme arra irányult, hogy amennyiben a Kúria álláspontja szerint a körhintacsallás nem igazolt, akkor a közigazgatási szerv új eljárásra kötelezésére azzal az indokolással kerüljön sor, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelésével megállapítható-e más jogalapra helyezve a felperes terhére az adókiírátszásban való részvétel.
- [17] Az alperes megsértett jogszabályhelyként a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltakra hivatkozott, és arra, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, illetve nem vizsgálta az Európai Unió Bírósága (EUB) által kialakított, a nemzeti bíróságok által elfogadott, a HÉA irányelvből levezetett gyakorlatot és az 5/2016. (IX.26.) KMK

vélemény 3. pontját.

- [18] Az alperes érvelése szerint az elsőfokú bíróság kirívóan okszerűtlenül értékelte a bizonyítékokat, ítélete jelentős részben a felperes által perben becsatolt észrevételeken alapul, és az alperesi nyilatkozatok közül olyan mondatokat ragad ki, amelyek a felperesi álláspontot támasztják alá. Megítélése szerint teljes körűen feltárta a tényállást, és a bírói gyakorlatnak megfelelően nem egyetlen, hanem több egymásra épülő olyan objektív tényre és körülményre alapította határozatát, amelyek alátámasztják az adólevonások jogszerűtlenségét.
- [19] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében elsődlegesen az alperes felülvizsgálati kérelmének hivatalból történő elutasítását kérte, másodlagosan a jogerős ítélet hatályában fenntartását. Kifejtette, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme egyrészt a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, másrészt hiányzik abból a megsértettnek tekintett jogszabályhelyek megjelölése és ezek indokolása.
- [20] A felperes jogi álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelem megalapozatlan, mert nem bizonyított a termékek körben forgása. Az elsőfokú bíróság ítéletében az áruk körbeforgásának hiányát nem szubjektív értékítélet alapján, hanem adatokra figyelemmel állapította meg, amelyekből egyértelműen következik, hogy az alperes a tényállás felderítési és bizonyítási kötelezettségének az áruk állítólagos körbeforgása körében nem tett eleget. A helytállóan megállapított tényállásból okszerűen kizárólag az ítélet szerinti jogkövetkeztetésre lehet jutni. Abban az esetben ugyanis, ha nem bizonyított a termékek körforgása, akkor nem lehet elvitatni a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó áfa levonási jogát.
- [21] A felperes érvelése szerint a felülvizsgálati kérelem az eljárási jogszabályok körében csak „látszólagosan, az anyagi jogszabályok körében pedig egyáltalán nem jelöl meg jogszabálysértést, illetve erre irányuló érdemi magyarázatot nem tartalmaz. A felülvizsgálati kérelem valójában és ténylegesen a tényállás felülmérlegelésére irányul, amelynek a kialakult joggyakorlat alapján nincs helye". Az alperes az objektív körülmények bemutatásával, bizonyításával adós maradt, nem bizonyított tények pedig a terhére nem értékelhetők, az alperesnek a javára szóló tényeket, körülményeket is fel kellett volna tárnia. A vádirat szerint ügyvezetői nem tudtak a feltételezhető adókijátszásról, a perbeli időszak a büntetőeljárással érintett időszakon kívül esik, nem is szerepel a vádiratban, és semmilyen adat nincs arról, hogy az országból külföldre kiszállított termék a ciprusi offshore cégtől hogyan jött volna vissza Magyarországra, ezért bevallásai jogszerűek voltak.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [22] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [23] Közigazgatási perben a bírósági felülvizsgálat tárgyát a Pp. 339. § (1) bekezdése, 339. § (2) bekezdés g) pontja, továbbá az Art. 143. §-a értelmében az alperes másodfokú jogerős határozata képezheti, amely jelen esetben mint érdemben helyes döntést hagyta helyben az elsőfokú adóhatósági határozat keresettel támadott részeit. A Kúria már több határozatában rámutatott arra, hogy az alperes érdemi határozatát a perben nyilatkozatokkal nem változtathatja meg, nem egészítheti ki.
- [24] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amelyre a Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében csak jelentős anyagi, vagy eljárási jogszabály megsértése esetén kerülhet sor. A Kúria pedig a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatát kizárólag a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően előterjesztett felülvizsgálati kérelem által vitatott körben végezheti el. A felülvizsgálati eljárásban, továbbá, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, akkor, ha a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak (BH 2012.179., BH 2016.159., BH 2015.307.).
- [25] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva a rendelkezésére álló iratokból a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan rögzítette az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns és bizonyítandó tényeket, továbbá a feleket terhelő bizonyítási kötelezettséget, mely utóbbi tekintetében a felek részére jegyzőkönyvbe foglaltan, többször is, egyértelmű tájékoztatást nyújtott és e körben felhívást is adott ki. Kiemeli egyben, hogy a tényállás megállapítása mindig a nemzeti bíróság feladata (KGD 2016. 1., C-320/88., C-78/12., C-118/11.).
- [26] A bíróságnak a Pp. 163-164. §-ban foglaltak szerint kell az ügyben eljárnia, és a felek indítványainak függvényében a per eldöntéséhez szükséges tények megállapítása céljából kell elrendelnie bizonyítást, de valóban fogadhat el olyan tényeket, amelyek tekintetében a felek egyező előadást tettek (KGD 2012.84.).
- [27] Jelen ügyben az elsőfokú bíróság a felek egyező nyilatkozataira és a perre irányadó nemzeti és közösségi anyagi jogi jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel állapította meg, hogy elsődlegesen eldöntendő kérdés az, hogy sor került-e vagy sem az áruk alperesi határozat szerinti körbeszámlázására, körbeforgatására. Az e tárgyban lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként iratszerűen és helytállóan utalt arra, hogy az alperes eljárása során nem az összes terméket vizsgálta meg, a határozatában rögzített mennyiségi számok iratellenesek és a keresetben előadottakat

alátámasztják a felperes peres eljárás során becsatolt bizonyítékai, így különösen a készletnyilvántartás, amit az alperes nem vitatott, amellyel szemben ellenbizonyítást nem ajánlott fel (26. sorszám alatti jegyzőkönyv 3. oldal harmadik bekezdése).

- [28] Az alperes az elsőfokú eljárás befejezése után, a jogerős ítélet meghozatalát követően felülvizsgálati kérelmében alaptalanul vonta kétségbe az elsőfokú peres eljárás során előterjesztett nyilatkozataiban foglaltakat, figyelemmel arra is, hogy az utólag, elkéssetten benyújtott tárgyalási jegyzőkönyv kijavítása iránti kérelmének elutasítására az elsőfokú bíróság által jogszerűen és megalapozottan került sor. Kiemeli e körben a Kúria még azt is, hogy az elsőfokú bíróság által perben lefolytatott bizonyítás nemcsak hiánytalan és teljes körű volt, hanem az ítélet indokát is adja annak, hogy mely adatok alapján, miért jutott az érdemi döntésbe foglalt ténybeli és jogkövetkeztetésekre. A jogerős ítéletben szereplő egyes termékek beszerzésével kapcsolatos táblázatba foglalt adatok részletesek, tárgyszerűek.
- [29] Az elsőfokú bíróság ítéletében helytálló indokát adta annak, hogy miért nem fogadja el az alperes tanúvallomásokra alapított érvelését és ezen indokok mindegyike bizonyítékokkal alátámasztott, ezért alaptalan az alperesnek a jogerős ítéleti tényállást vitató érvelése. Ez - tartalmát tekintve - a bizonyítékok felülmérlegelése irányuló kérelem, amelynek teljesítésére az előzőekben részletezett okok és törvényhelyek miatt a Kúria előtti rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhetett sor.
- [30] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi állásponttal, amely a bizonyítási szabályok betartásával lefolytatott eljárást követő, okszerű, logika szabályainak is megfelelő bizonyítékértékelésen alapul és hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság teljes körűen eleget tett indokolási kötelezettségének. Az érdemi döntés megfelel a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek is, így az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésének, 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, a 2006/112/EK irányelv szabályainak, továbbá az e tárgyban Európai Unió Bírósága által hozott ítéletekbe foglaltaknak, valamint az ezen alapuló nemzeti és közösségi joggyakorlatnak.
- [31] Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem is jelölt meg olyan anyagi jogszabályhelyet, amelyet az elsőfokú bíróság eljárása, illetve határozat hozatala során megsértett volna. Az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakra pedig tévesen hivatkozott, mert az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg az alperesi határozatba foglalt tényállás bizonyítatlan voltát, azaz az áru körbeforgásával kapcsolatos alperesi megállapítás alaptalanságát, így a tudattartalommal kapcsolatos vizsgálat lefolytatására jelen ügyben nem volt

szükség.

- [32] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelem által vitatott és érdemben vizsgálható körben nem jogszabálysértő a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [33] A pervesztes alperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [34] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés - az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel - az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontján és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-án alapul.
- [35] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2017. október 19.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró