

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.234/2017/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Molnár Csaba Ügyvédi Iroda
(ügyintéző dr. Molnár Csaba ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság
(alperes címe)

Az alperes képviselője: Dr. Jenőfi Márk jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 11. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.K.32.290/2016/10.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.K.32.290/2016/10. számú ítéletét, valamint az alperes 2061217888 számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 300.000 (háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes az N. Kft.-vel (továbbiakban: számlakibocsátó) 2010. április 30-án kötött szerződést húsvéti figurás csokoládé termékek vásárlására, melynek során a számlakibocsátó 4 db számlát

bocsájtott ki. A szerződés szerint a felperes az ellenértéket a teljesítéseket követően fizette volna meg, azonban előleghszámlák alapján azokat a felperes már előbb teljesítette. A csokoládé figurákat a F. Kft. (továbbiakban: Kft.) gyártotta, a gyártáshoz szükséges alapanyagot a számlakibocsátó biztosította, míg a munkaerőt olyan vállalkozás, amely csak névleg működött és az adókötelezettség kijátszására hozták létre, illetve egy másik vállalkozás, mely esetében a felek között szerződéses kapcsolat sem volt. A számlakibocsátó által a Kft. felé kiszámlázott, a gyártáshoz szükséges alapvető alapanyagok egy részéhez fiktív beszerzési számlák kapcsolódtak. A különböző társaságok között ugyanazokat termékeket 19, illetve 20 alkalommal átszámlázták úgy, hogy az egyik társaságnál sem volt elegendő készlet a számlázás elindításához.

- [2] Az előállított csokoládé figurákat a Kft. havonta utólag számlázta a számlakibocsátó felé, így többször előfordult, hogy a számlakibocsátó értékesítése megelőzte a beszerzés időpontját. Az árut közvetlenül a gyárból a vevőkhöz szállították.
- [3] Az adóhatóság vizsgálta a számlakibocsátó alapanyag beszerzéseit és valótlán beszerzéseket, illetőleg a beszerzéseknél azok körbeszámlázását állapította meg. Az adóhatóság nem vitatta, hogy a csokoládé figurák ténylegesen legyártásra kerültek, azonban álláspontja az volt, hogy azt a Kft. végezte, a számlakibocsátó társaság a Kft. által kibocsátott számlák befogadásán és a felperes felé történő továbbszámlázáson kívül semmilyen tevékenységet nem fejtett ki. Hangsúlyozta, hogy a felperes a gyártóval már 2009 márciusában kapcsolatba került, a gyártási munkát a felperes testvére folyamatosan ellenőrizte, így gazdaságilag irracionális a számlakibocsátó társaság tranzakcióba történő bevonása. Ennek egyetlen magyarázata, hogy a felperes ne kerüljön közvetlenül kapcsolatba a mulasztó Kft.-vel, hiszen az már az ügyletek időpontjában felszámolás alá került.
- [4] Nézete szerint a felperesi ügyvezető - bár tudatában volt annak, hogy a tényleges gyártási tevékenységet a Kft. végzi - nem foglalkozott azzal, hogy kik végzik ténylegesen a tevékenységet és munkálatokat, illetve hogy a társaság működése a jogszabályi rendelkezéseknek nem megfelelően zajlik. Ellentmondást fedezett fel a felek között létrejött szerződés és a tényleges tevékenység elvégzése között, a személyi és szervezeti összefonódás okán a felperesnek ismernie kellett a gyártó kft. és a számlakibocsátó jogszabályi rendelkezésekkel ellentétes működését. Ezen körülmények ellenére mégis jelentős összegű számlákat fogadott be és vett figyelembe adójának megállapítása során.
- [5] Álláspontja szerint a felperesnek tudnia kellett, hogy a számlák mögötti ügyletek jogosulatlan adóelőny elérésére irányultak, emiatt

a számlakibocsátó társaságtól befogadott számlákra jogszerűen adólevonási jogot nem alapozhatott. Erre figyelemmel a felperes terhére 18.200.000 Ft adókülönbözetest állapított meg, mely után 13.650.000 Ft adóbírságot szabott ki. Határozatát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 119. § (1) bekezdés, 120. § a) pont, 127. § (1) bekezdés a) pont, továbbá a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdés, 166. § (1) bekezdésére alapította.

- [6] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2016. április 1. napján kelt 2061217888 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette, hogy a számlakibocsátó kizárólag átszámlázó szerepben töltött be, egyéb tevékenységet nem végzett. A számlázási láncolatban adóelkerülésre létrehozott társaságok voltak, a felhasznált alapanyagok körbejártak a szereplők között, azok megléte, eredete nem igazolt. A számlakibocsátó tevékenységének hiányát igazolta P. T. tanúvallomása, aki kifejtette, hogy a társaság K-n semmilyen tevékenységet nem végzett, csak alapanyagot szállított oda a gyártáshoz. Az alperes álláspontja szerint a felperes tudott vagy tudnia kellett az adókijátszásról, miután a számlakibocsátó ügyvezetőjével állítása szerint jó kapcsolatban volt, a gyártás helyét és a gyártást végző társaságot is ismerte. Semmilyen formában nem tájékozódott ugyanakkor a számlakibocsátó felől, nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételét.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében egyrészt azt kifogásolta, hogy a felperesi ügyvezető meghallgatásakor nem biztosították az anyanyelv használatának jogát és ugyan a felperesi képviselő 1996 óta él Magyarországon, azonban magyarul írni, olvasni csak korlátozottan képes, így a jegyzőkönyvbe foglalt nyilatkozatát nem tudta elolvasni, az anélkül került általa aláírásra, hogy tudta volna pontosan mit tartalmaz. Mindezzel a hatóság megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 4. § (1) bekezdésében foglaltakat. Ezen túlmenően az ellenőrzési határidőt is túllépte a hatóság. Az ellenőrzés megkezdésére 2011. június 27-én került sor, így az ügyvezető 2015. március 10-ei, valamint a számlakibocsátó képviselője 2015. április 13. napján foganatosított kihallgatására az ellenőrzésre nyitva álló határidőn túl került sor, ezért ezek a bizonyítékok nem használhatók fel. Mindemellett az adóhatóság az Art. 97. § (4), (6) bekezdésében foglalt kötelezettségének sem tett eleget, tényállás több tekintetben téves és a bizonyítékok okszerűtlen értékelésén alapul.

- [8] Az alperes érdemi ellenkérelmében a határozatában foglaltakat változatlanul fenntartva a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.
- [10] Elvetette az anyanyelv használatának megsértésére vonatkozó felperesi kifogást, hangsúlyozta, hogy nem merült fel a tolmács alkalmazásának szükségessége. Kiemelte, hogy a felperesi képviselő meghallgatását követően a közigazgatási eljárásban tett nyilatkozatában foglalt tények esetleges valótlanságát semmivel nem bizonyította, a tárgyaláson is csupán azt kifogásolta, hogy egyes szavak jelentését a felperesi képviselő másképpen értelmezhetette. Az ügyvezető meghallgatása során a feltett kérdésekre adekvát válaszokat adott, a jegyzőkönyvben nincs arról említés, hogy kifogásolta volna a tolmács hiányát. A közokiratot aláírásával jóváhagyólag aláírta, így nyugtázta, hogy jogaira és kötelezettségeire a jogkövetkezményekre vonatkozó tájékoztatást megértette. Hangsúlyozta azt is, hogy a felperesi képviselő a bírósági tárgyaláson erős akcentussal, de az ügghöz mért megfelelő választékossággal beszélt a magyar nyelvet, megértette az alperesi képviselő által elmondottakat, melyre odaillő észrevételeket tett. A felperes egyetlen olyan adatot sem tárt fel vagy igazolt a perben, amely arra utalt volna, hogy képviselője nem ismeri, nem érti, nem használja a magyar nyelvet és abban a körben sem, hogy képviselőjét az anyanyelv használatának elmaradása kapcsán bármiféle hátrány érte volna az adóigazgatási eljárás során. Az alperes határozatát nem kizárólag a képviselő nyilatkozatára, hanem a széles körű bizonyítási eljárás során feltárt, a határozatban is részletesen ismertetett bizonyítékokra alapította, melyek egymással zárt logikai láncot alkottak.
- [11] Nem értett egyet az eljárási határidő túllépésére vonatkozó felperesi érveléssel sem. Az alperes által csatolt értesítés igazolta egy kapcsolódó vizsgálat folytatását, így az alperes ellenőrzési cselekményeit az ellenőrzési határidő keretein belül végezte el, nem volt olyan intézkedése, amelyet az Art. 92. § (15) bekezdésében foglalt tilalom folytán figyelmen kívül kellett volna hagynia.
- [12] Az ügy érdemét illetően az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 2. pontja alapján elemezte a felperesi képviselő tudattartalmát és rögzítette, hogy az adóhatóság objektív bizonyítékokkal (a számlakibocsátó átszámlázó szerepe, az adóelkerülésre létrehozott számlázási láncolat, a felhasznált alapanyagok körbe járása, a személyi és szervezeti összefonódások) igazolta az adólevonási jog

alapjául szolgáló számlák hiteltelenségét. Megítélése szerint a felperesi képviselő körültekintő magatartásának hiányát mutatta az, hogy a közigazgatási eljárásban a meghallgatása során feltett kérdésre - mely szerint tájékozódott-e a számlakibocsátóval kapcsolatosan bármilyen módon - egyértelmű nemmel válaszolt.

- [13] Összegző értékelése szerint a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során nem nevezett meg, nem csatolt bizonyítékokat, nem indítványozott olyan bizonyítást, amely annak alátámasztására irányult volna, hogy a perrel érintett gazdasági események a számlák szerinti felek között valósultak meg a számlák szerinti módon, illetőleg arra sem, hogy a felperes megfelelő körültekintést tanúsított volna a gazdasági események során.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és 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 fenntartotta a Ket. 4. § (1), 5. § (1) és az Art. 1. § (5) bekezdéseinek megsértésére történő hivatkozását. Fenntartotta, hogy annak ellenére, hogy a felperes törvényes képviselője 1996 óta Magyarországon él, mégsem érti pontosan a magyar nyelvet és nem tudja megfelelően kifejezni magát magyar nyelven. Meghallgatásain e problémát jelezte, azonban az eljáró revizorok megnyugtatták, majd ők megfogalmazzák nyilatkozatát és azt szóról szóra leírják, abból problémája nem lesz. A jegyzőkönyvet ugyan megmutatták, de azt a magyar nyelv nem megfelelő ismerete miatt nem tudta elolvasni, így azt csak aláírta függetlenül attól, hogy nem értette pontosan, mi került leírásra. Az anyanyelv használatának jogával összefüggésben idézte a Kúria Kfv.V.35.098/2012/6. számú döntését és hangsúlyozta, hogy tájékoztatási kötelezettségének a hatóság jelen eljárásban nem tett eleget, a képviselőt nem figyelmeztették anyanyelvre használatának jogára, mely már önmagában a garanciális alapelvek sérelmét jelenti. Ezen túlmenően elemezte a jegyzőkönyvben feltett kérdésekre adott felperesi képviselői válaszokat, melyekből egyértelműen megállapítható a magyar nyelv pontos ismeretének, a „magyar nyelv finomságainak” hiánya.
- [16] Elismerte, hogy a számlakibocsátónál az adóhatóság széles körben vizsgálódott, de annak eredménye a felperesi társaság adólevonását nem befolyásolhatja. A számlakibocsátó aktív adózó volt, nem folyt ellene olyan eljárás, ami a cégnyilvántartásból, adózói nyilvántartásból kiderült volna. A felperesi képviselőnek, sem

testvérének nem volt rálátása a számlakibocsátó könyvelésére, számlázásaira, a Kft. szerződéseire, munkavállalóival kapcsolatos iratokra még annak okán sem, hogy személyesen ismerte a társaságok vezetőit. A számlakibocsátó ismert volt az édesiparban, részt vesz édesipari világkiállításon és jelentős vevői körrel rendelkezett.

- [17] Az ellenőrzési határidővel összefüggésben arra utalt, hogy az alperes által benyújtott kapcsolódó vizsgálatról szóló értesítő nem tartalmazza, hogy milyen megbízólevél alapján mely adózónál kellett elrendelni kapcsolódó vizsgálatot, így ez nem alkalmas az Art. 92. § (2) bekezdése szerinti határidő meghosszabbítására, így az ellenőrzési határidőn túl beszerzett nyilatkozatokat az Art. 92. § (15) bekezdése alapján figyelmen kívül kell hagyni.
- [18] Megítélése szerint a bíróság megsértette a Pp. 339/B. §-ában foglaltakat is, tévesen, okszerűtlen értékelte a számlakibocsátó, a gyártó kft. tulajdonosai, vezető tisztségviselői nyilatkozatait, a számlakibocsátó, mint forgalmazó tárgyi feltételeit, az előlegek szerepét, az alapanyag beszerzések körbeszámlázásáról való felperesi tudomást, a gyártó alkalmazottjainak alkalmazása kapcsán felmerült szabálytalanságokat, illetve azt a körülményt, hogy a szerződés megkötésekor a számlakibocsátónál nem állt fenn olyan körülmény, amely bármilyen jogszabályellenes működésre utalt volna. Nézete szerint nem áll rendelkezésre olyan objektív bizonyíték, amely a törvénytelenül folytatott meghallgatásokon készült nyilatkozatokból kiragadott félreérthető és félreértett mondatokon kívül alátámasztaná, hogy a felperes bármilyen módon tudott volna arról, hogy a számlakibocsátó az alapanyag beszerzései kapcsán adókijátszásra irányuló tevékenységet folytat.
- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felperes 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 határozat csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [22] A Kúriának az ügy érdemi vizsgálatát megelőzően a felperes által felvetett eljárási kérdésekről kellett állást foglalnia és úgy látta, hogy mindkét felperesi hivatkozás alapos.
- [23] Az anyanyelv használatának jogával kapcsolatosan a Kúria már

kimondta, hogy a magyar nyelv ismeretének hiánya miatt a külföldiek nem szenvedhetnek hátrányt az eljárás során, minden esetben biztosítani kell számukra, hogy anyanyelvükön kommunikálhassanak. (Kfv.V.35.098/2012/6.) Egy másik döntésében azt is kifejtette, hogy „nem kerülhet kiszolgáltatott helyzetbe az eljárás alá vont személy a hivatalos nyelv ismeretének hiánya miatt. Jogállami minimum a legfontosabb tudnivalók olyan módon való közlése, hogy azt az érintett megértse. Az adóhatóságot e körben a Ket. 4. § (1) bekezdése, illetve az Art. 1. § (5) bekezdése alapján tájékoztatási kötelezettség terhelte, amelynek elmulasztása miatt az adóellenőrzési eljárás és az annak alapján hozott adóhatósági határozatok is jogszabálysértők.” (Kfv.I.35.297/2009/7.)

- [24] A perbeli esetben az iratokból megállapítható, hogy a nem magyar anyanyelvű képviselőnek az anyanyelve használatát az adóhatóság nem biztosította, annak lehetőségéről nem tájékoztatta. A jogszabály nem ad mérlegelési lehetőséget a hatóság és a bíróság részére annak eldöntésére, hogy egy hosszabb ideje Magyarországon tartózkodó nem magyar anyanyelvű adózónál megállapítsa, mennyire érti, beszéli a magyar nyelvet. Az előbb felhívott jogszabályi rendelkezések alapján az anyanyelv használatának jogára az adózót figyelmeztetni kell és kérése esetén tolmácsot kell biztosítani meghallgatásakor. Mindezek miatt a felperesi képviselőnek a korábbi nyilatkozatai nem használhatók fel az eljárásban.
- [25] A fent említett mulasztást az elsőfokú bíróság pótolta, hiszen a 2017. január 11-i tárgyalási jegyzőkönyv tanúsága szerint a felperesi törvényes képviselőt tolmács jelenlétében, jogaira történő figyelmeztetést követően meghallgatta. Ebben a nyilatkozatban a törvényes képviselő eltért a korábban az adóhatósági eljárásban tett nyilatkozatának a tartalmától. Ez az a nyilatkozat amit a tényállás megállapításakor jogszerűen figyelembe lehet venni, a megelőző, adóhatósági eljárásban felvettét pedig figyelmen kívül kell hagyni.
- [26] Vizsgálta a Kúria a kapcsolódó vizsgálat nélkül számított ellenőrzési határidő leteltét követően lefolytatott bizonyítás felhasználhatóságát is. A Kúria megítélése szerint a kapcsolódó vizsgálatról szóló értesítőnek valamilyen azonosító adatot kell tartalmazni annak érdekében, hogy beazonosítható legyen milyen adózónál, milyen összefüggésben rendelték el azt. Nem elég csupán annak állítása, hogy kapcsolódó vizsgálat lefolytatására van szükség, mert ez lehetetlenné teszi az adózó garanciális jogainak érvényesítését. Miután az értesítés nem tartalmazott semmilyen konkrét adatot arra nézve, hogy kivel szemben, milyen bizonylatokat illetően, a felperessel milyen kapcsolatban álló adózónál folyik kapcsolódó vizsgálat, így a felperes nem tudja ellenőrizni, hogy annak elrendelésére jogszerűen, valóban megalapozottan került sor. Az iratanyag sem tartalmazott semmilyen további adatot amelynek

segítségével beazonosítható lett volna ennek iránya, ezért a felperes garanciális jogaira tekintettel az eljárási határidőt nem hosszabbította meg és ez a mulasztás az alperes részéről utólag nem is pótolható. Ezért az eredeti határidőben keletkezett bizonyítékok felhasználásával történhet csak meg a tényállás feltárása az Art. 92. § (15) bekezdésére tekintettel.

- [27] A fenti két lényeges eljárási körülmény miatt a tényállás nem volt rögzíthető, azt az alperesnek a Kúria döntésének [25-26] pontjaiban foglaltak alapján kell megállapítania és kell eldöntenie azt, hogy a felperes jogszerűen élhetett levonási jogával vagy sem. Döntést kell hoznia az alperesnek arról, hogy az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben részletezett módon megállapítható-e a felperesnek olyan tudattartalma amelynek alapján bizonyítható, hogy adókijátszásban vett részt, vagy tudnia kellett, hogy abban vett részt. Ha ez nem állapítható meg, akkor a levonási jog gyakorlását nem lehet megtagadni.
- [28] A Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva a jogsértő elsőfokú bírósági ítéletet és alperesi határozatot hatályon kívül helyezte és az új eljárásban a [27] pontban előírtak vizsgálatára kötelezte az alperest.

A döntés elvi tartalma

- [29] *A nem magyar állampolgár adózót anyanyelve használatának jogáról tájékoztatni kell. A hatóság és a bíróság sem dönthet arról, hogy a hosszabb ideje Magyarországon tartózkodó nem magyar anyanyelvű adózó mennyire érti és beszéli a magyar nyelvet és ennek alapján tolmács kirendelése szükséges-e vagy sem.*
- [30] *A kapcsolódó vizsgálatról szóló értesítőnek tartalmazni kell olyan adatokat melyek alapján az adózó meggyőződhet arról, hogy az ügyével összefüggésben, mely adózónál rendelték el azt. Ilyen adattartalom hiányában elrendelt kapcsolódó vizsgálat az ellenőrzés határidejét nem hosszabbítja meg.*

Záró rész

- [31] A pervesztes alperes a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint köteles a felperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költségének megfizetésére.
- [32] A kereseti és felülvizsgálati illetéket a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az alperesi pervesztességre figyelemmel az állam viseli.
- [33] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes kérelme alapján

tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. január 18.

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