

... KÖZIGAZGATÁSI
ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG

14.K.27.153/2016/25. szám

A ... Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Dr. Erdei Zoltán Ügyvédi Iroda (ügyintéző: Dr. Erdei Zoltán ügyvéd) által képviselt **felperesnek** - a jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága alperes** ellen **adóügyben** hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében meghozta a következő

í t é l e t e t:

A bíróság a felperes keresetét elutasítja.

A bíróság kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 3.900.000 (hárommillió-kilencszázezer) forint perköltséget, valamint fizessen meg az államnak külön felhívásra 15.000.000 (tizenötmillió) forint feljegyzett eljárási illetéket.

Ezen ítélet ellen nincs helye fellebbezésnek.

I n d o k o l á s

A bíróság a felek nyilatkozatai, a csatolt okiratok, valamint a közigazgatási eljárás iratanyaga alapján az alábbi tényállást állapította meg:

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal ... Megyei Adóigazgatósága a 2009. novemberi hónaptól 2012 júniusáig vizsgálta a felperest általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálata tárgyában.

Az elsőfokú adóhatóság összesen 10 db határozatot hozott különböző időszakok vonatkozásában.

Az első határozattal érintett időszak *2009 novemberétől 2011 májusáig* terjedő időszak volt.

Az elsőfokú adóhatóság határozata ellen a felperes által benyújtott fellebbezés folytán az alperes **...iktatószámú** határozatával helybenhagyva a felperes terhére 704.488.000,- Ft adókülönbözetet, 376.970.000,- Ft adóbírságot és 118.834.000,- Ft késedelmi pótlékot állapított meg teljes egészében elutasítva a felperes fellebbezését.

A *2011. júniusi* hónapot önállóan ellenőrizte az elsőfokú adóhatóság, aminek eredményeként 92.081.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg azzal, hogy 11.249.000,- Ft következő időszakra átvihető követelés különbözet és az adókülönbözetből 72.862.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 19.219.000,- Ft adóhiánynak minősül és ezért 55.515.000,- Ft adóbírságot,

továbbá 5.789.000,- Ft késedelmi pótlékot is kiszabott.

A felperes ismételt fellebbezése folytán eljáró alperes a **...iktatószámú** határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A *2011. júliusi* hónap vizsgálatára is önállóan került sor, az elsőfokú adóhatóság ezen hónap tekintetében 84.491.000,- Ft adókülönbötetet állapított meg, 13.791.000,- Ft következő időszakra átvihető követelés különbözettel. Az adókülönbötetből 59.218.000,- Ft-ot minősített jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 25.273.000,- Ft-ot adóhiánynak tekintett. A megállapítások eredményeként 52.499.000,- Ft adóbírságot, valamint 7.438.000,- Ft késedelmi pótlékot is kiszabott.

Az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezés folytán eljáró alperes **...iktatószámú** határozatával ezt az elsőfokú határozatot is lényegében helyes indokainál fogva hagyta helyben.

A *2011. évi augusztus* hónapra vonatkozó időszak szintén önálló elbírálásra került. E hónappal összefüggésben az elsőfokú adóhatóság 63.645.000,- Ft adókülönbötetet állapított meg, 47.943.000,- Ft következő időszakra átvihető követelés különbözettel és adókülönbötetből 36.756.000,- Ft-ot minősített jogosulatlan visszaigénylésnek, 26.889.000,- Ft-ot pedig adóhiánynak. Ezen megállapításai következményeként 43.580.000,- Ft adóbírságot, továbbá 7.750.000,- Ft késedelmi pótlékot is kiszabott.

Az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezés folytán eljáró alperes **...iktatószámú** határozatában is helytállónak minősítette az elsőfokú adóhatóság valamennyi megállapítását.

A *2011. szeptemberi* hónap is önálló vizsgálat tárgyát képezte, az elsőfokú adóhatóság erre a hónapra 127.445.000,- Ft adókülönbötetet állapított meg, ebből 117.882.000,- Ft-ot minősített jogosulatlan visszaigénylésnek, 9.563.000,- Ft-ot pedig adóhiánynak. Ezen megállapításai eredményeként 74.507.000,- Ft adóbírságot szabott ki 2.696.000,- Ft késedelmi pótlék kirovása mellett.

Az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezés folytán eljáró alperes **...iktatószámú** határozata indokolásában a korábbiakkal egyezően teljességgel helytállónak minősítette az elsőfokú adóhatóság által felhozott indokokat.

Ugyancsak önálló időszakként kezelte az elsőfokú adóhatóság a *2011. októberi* hónapot, az ezzel összefüggésben meghozott határozatában a felperes terhére 63.278.000,- Ft adókülönbötetet állapított meg, ebből 53.330.000,- Ft-ot minősített jogosulatlan visszaigénylésnek, 10.948.000,- Ft-ot pedig adóhiánynak, 38.282.000,- Ft adóbírságot is kiszabott 3.016.000,- Ft késedelmi pótlék mellett.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a **...iktatószámú** határozatával helyes indokainál fogva helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

A *2011. november* hónap szintén önálló időszakként szerepelt az elsőfokú adóhatóság elsőfokú határozatai között amelyben 40.187.000,- Ft adókülönbötetet állapított meg 38.694.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylés, 1.493.000,- Ft adóhiány megállapítása mellett, amely után 21.734.000,- Ft adóbírságot és 401.000,- Ft késedelmi pótlékot is kiszabott a felperes terhére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes **...iktatószámú** határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A vizsgálat során önálló időszakként szerepelt a *2011. december* hónap is. Az elsőfokú hatóság a felperes terhére 34.894.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg 30.789.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylés, 4.105.000,- Ft adóhiány megállapítása mellett. Adóbírsággként 21.588.000,- Ft-ot, késedelmi pótlékként pedig 1.068.000,- Ft-ot terhelt a felperesre.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes **...iktatószámú** határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

Az elsőfokú adóhatóság a 2012. év vizsgálata tekintetében már negyedéves bontásban hozott határozatokat.

A *2012. I. negyedév*, azaz a január, február, március havi időszak vonatkozásában 47.258.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg azzal, hogy ebből 46.886.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylés, 372.000,- Ft adóhiány, amely után 77.443.000,- Ft adóbírság és 84.000,- Ft késedelmi pótlék kiszabására került sor.

Ezen határozat ellen is fellebbezéssel élt a felperes, amelynek eredményeként az alperes **...iktatószám** alatt hozott másodfokú határozatot, helybenhagyva az elsőfokú adóhatósági megállapításokat.

Ugyancsak önálló határozatot hozott a *2012. II. negyedév* tekintetében is az elsőfokú adóhatóság, azaz április, május, június hónapok tekintetében. Ezen hónapokra elsőfokú határozatában amelyet végzésével javított, 74.888.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg, ebből 39.606.000,- Ft-ot talált jogosulatlan visszaigénylésnek, 35.282.000,- Ft-ot pedig adóhiánynak.

A jogosulatlan visszaigénylés, valamint az adóhiány megállapítása miatt 41.029.000,- Ft adóbírságot, valamint 7.356.000,- Ft késedelmi pótléket is kiszabott.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes **...iktatószámú** határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes mind a 10 db, fentebb felsorolt alperesi határozattal szemben kereseti kérelmet terjesztett elő a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 330. § (2) bekezdésében rögzített törvényes határidőn belül.

Figyelemmel arra, hogy az adóhatóságok által vizsgált jogügyletek és részben a vizsgált gazdálkodó szervezetek vonatkozásában tett adóhatósági megállapítások egymással szoros összefüggést mutatnak és a bíróság a felperes által benyújtott 10 db kereseti kérelem egységes elbírálását indokoltnak látta, az ügyeket a Pp. 9. §-ának (2) bekezdése értelmében az együttes tárgyalás és eldöntés végett összeegyesítette figyelemmel a Pp. 335/B. § (1) bekezdésében foglaltakra is.

A felperes a kereseti kérelmében valamennyi határozat tekintetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését indítványozta elsődlegesen, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az alperes új eljárás lefolytatására történő „*utasítását*”. Harmadlagosan az alperes határozatának a Pp. 339. § (2) bekezdés g) pontja szerinti megváltoztatását és a marasztalás törlését kezdeményezte.

A felperes valamennyi határozattal szemben előterjesztett kereseti kérelmében az elsőfokú eljárásban, az elsőfokú adóhatóság által elkészített jegyzőkönyvre tett észrevételeiben, azok kiegészítésében foglaltakra, valamint a fellebbezésben általa előadott jogszabálysértésekre hivatkozott.

Hivatkozott a felperes a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának 31. számú állásfoglalására azzal, hogy a közigazgatási perben a felperes kereseti kérelmében egyaránt anyagi jogi és eljárásjogi szabálysértésre is hivatkozhat.

Hivatkozott a felperes a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. §(1) bekezdés f) és g) pontjára azzal, hogy a felperes által 2015. december 04-én átvett határozat esetében a hatóságok megsértették a kiadmányozás rendjét, az ügyben minden adóhatósági okirat kiadmányozására az elsőfokú határozattól eltérő módon került sor.

Jogszabálysértésként jelölte meg a felperes a jegyzőkönyvek kézbesítéséhez a kézbesítési vélelem megdöntésével kapcsolatos adóhatósági eljárás eredményét is, utalva a Ket. 28/A. § rendelkezéseire.

Hivatkozott a felperes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 124/A. § (1) bekezdésében, (2) bekezdésében, (6) bekezdésében foglaltakra azzal, hogy a revízió a felperes által kifogásolt kézbesítést követően tett intézkedéseit, valamint az eljárást a kézbesítési vélelem beálltának időpontjától a szükséges mértékben meg kellett volna ismételnie.

Hivatkozott a Ket. 40. § (7) bekezdésére is, amely szerint ha az ügyfélnek képviselője van, az iratokat a hatóság a képviselő részére küldi meg.

Felhívta a felperes az Art. alapelvi szintű rendelkezéseit, továbbá utalt arra, hogy a revízió a kézbesítés beálltának helytelen megállapításával, illetve az észrevételezési jogtól, bizonyítási indítványok előterjesztéséhez fűződő jogától való elzárása egyértelműen alperesi revízió terhére róható eljárási szabálysértés, hiszen e jogok megsértése, illetve a felperes e jogoktól való megfosztása egyértelműen szoros összefüggésben áll az ügy érdemével, az ügyet a felperesre terhesen, hátrányosan befolyásolta.

Utalt a felperes az Art. 97. §-ában foglaltakra és arra hivatkozott, hogy az adóhatóságok nem tettek megfelelően eleget a tényállás felderítési kötelezettségüknek, ezzel összefüggésben a bizonyítékokat helytelenül értékelték, a felperes által előadott nyilatkozatokat figyelmen kívül hagyva az adóhatóságra telepített bizonyítási kötelezettségnek eleget nem téve állapították meg a tényállást.

Olyan tanúmeghallgatásokra került sor, ahol mellőzték az Art. 100. §-ában rögzített adózót megillető jogosultságokat.

A jogszabálysértések között a felperes felhívta a Ket. alapelvi szintű rendelkezéseit is azzal, hogy az adóhatóságok az ellenőrzési cselekmények során olyan lényeges és súlyos eljárási szabálysértéseket követtek el, amelyek kizárólag szabályszerűen lefolytatott, megismételt eljárásban pótolhatóak és ily módon szüntethetőek meg a jogsértések.

Ugyancsak mulasztott a felperes álláspontja szerint az adóhatóság a külföldi adóhatósági megkeresések felperessel történő közlésével, megsértve az Art. 92. § (12) bekezdésében rögzített kötelezettségét.

Hangsúlyozottan utalt a felperes a határozatokkal szemben előterjesztett kereseti kérelmében arra, hogy a tényállást nem derítették fel kellő mértékben és az adóhatóságok megállapításaira nincsen megfelelő bizonyíték.

A mérlegelés szempontjai nem állapíthatóak meg, a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége a határozatok indokolásából nem tűnik ki.

Olyan bizonyítékokra támaszkodnak a határozatok, amelyek tekintetében a hatóságok nem tettek eleget a törvényben előírt és fentebb vázolt értesítési kötelezettségüknek és az ezzel összefüggésben az adóhatóságot terhelő ismertetési kötelezettséget is elmulasztották. Ennek megfelelően a hatóságok érdemi bizonyítékok hiányában hozták meg a határozataikat.

A hatóságok határozatai megsértették nem csupán a fentebb vázolt tételes törvényi kötelezettségeiket is, de az állandó bírói gyakorlatnak sem felelnek meg, így beleütköznek egyebek mellett a 33/2005. számú közigazgatási elvi határozatban foglalt követelményrendszernek.

Elmulasztotta a hatóság az Art. 100. §-ában rögzített, a más adózónál történt vizsgálat eredményének részletes ismertetésére vonatkozó kötelezettségét, továbbá az Art. 92. § (11) bekezdésében rögzített, a kapcsolódó vizsgálatral összefüggésben az adóhatóságot terhelő értesítési kötelezettséget.

Rendre elmulasztotta az adóhatóság az Art. 97. § (6) bekezdésében megállapított azon adóhatósági kötelezettséget, amely szerint az adózó javára szolgáló tényeket is fel kell tárni, a nem bizonyított tényeket, körülményeket pedig a felperes terhére figyelembe venni nem lehetett volna.

Ilyen a felperes javára szolgáló tény, hogy 18 éves működése alatt mindvégig jogkövető magatartást tanúsított a terhére rótt jogsértések tekintetében indítéka nem volt és semmilyen előnye nem is származott azon jogsértésekből, amelyeket az adóhatóság a terhére megállapított.

Kereseti kérelmeiben a felperes hivatkozott az Európai Unió Bíróságának általános forgalmi adó tárgykörben hozott számtalan eseti döntésére, de ugyanígy az e körben kialakult legfelsőbb bírósági, illetőleg kúriai gyakorlatra, a már említett elvi határozaton túl hivatkozva az 5/2013., a /20. elvi határozatokra, valamint a Kfv.III.35.611/2012/4. sorszámú eseti döntés alapján közzétett K.5. elvi határozatra.

Kereseti kérelmeiben utalt a felperes arra, hogy teljes mértékben eleget tett a jogügyletekkel összefüggésben valamennyi őt terhelő kötelezettségének és mindent maradéktalanul megtett azért, hogy az általa megkötött jogügyletek adókijátszáshoz ne vezethessenek. Ennek az ellenkezőjét az adóhatóság sem tudta bizonyítani, valamint az ezzel kapcsolatos felperesi előadásokat hitelt érdemlően cáfolni.

Valamennyi, a felperes által megkötött jogügylet kapcsán teljes körben bizonyította a felperes, legyen az közösségen belüli termékértékesítés, avagy beszerzéssel kapcsolatos jogügylet, hogy a felperes a kellő körültekintést minden esetben megfelelően tanúsította.

Így valamennyi esetben írásos szerződést kötöttek, a teljesítések határidőben megtörténtek, a szállítmányok szerződészerűen a teljesítési helyre megérkeztek és szinte minden esetben banki átutalással történt az ellenérték megfizetése.

Az Európai Unió általános forgalmi adóval kapcsolatos bírósági gyakorlatával összefüggésben a

felperes arra is hivatkozott, hogy ezen bírósági gyakorlat az általános forgalmi adóval kapcsolatos jogosítványokat objektívnek tekinti és az adóhatóság által felhozott, különböző formai hiányosságok a levonási jog elvesztéséhez nem vezethetnek. Ezzel összefüggésben hivatkozott a felperes az Európai Unió Bíróságával egyező magyar bírósági gyakorlatra is.

Hangsúlyozottan sérelmezte a felperes a kereseti kérelmeiben, hogy a felperes alkalmazottainak meghallgatására indítványa ellenére sem került sor és a hatóságok megsértették a tisztességes eljáráshoz fűződő felperesi, az Art. valamint a Ket. alapvető szintű és tételes jogszabályaiban felsorolt jogosítványait.

Az adóhatóságok által eszközölt külföldi megkeresések nem megfelelően konkrétak, abban a felperes neve nem is szerepel és konkrét gazdasági eseményekre sem történik utalás.

Nem állapítható meg a bizonyítékok beszerzésének helye, módja, ideje, ennek ellenére a hatóság a felperes gazdasági partnerei kapcsán olyan tartalmú megállapításokat tett, hogy azok ún. „*hiányzó kereskedők*”.

A fentebb említett és a felperes által a megfelelő gondosság keretében eszközölt eljárás után mindannyiszor ellenőrizte a potenciális gazdasági partnert és megállapította, hogy a gazdálkodó szervezetek ügyvezetéssel, adószámmal rendelkező létező gazdálkodó szervezetek.

Az adóhatóságok olyan bizonyítékokat értékelték a felperes terhére, amelyeket éppen a felperes javára kellett volna értékelni azok bizonyíthatatlansága, vagy bizonytalansága okán, ugyanakkor a felperes javára szolgáló tényeket rendre figyelmen kívül hagyták.

Hivatkozott a felperes arra is, hogy az adóhatóságok olyan tanúvallomások tartalmát értékelték a felperes terhére, amely tanúvallomások büntetőeljárás során hangzottak el és a tanúvallomást tévő személyeket igazmondási kötelezettség nem terhelte. A felperes álláspontja szerint tehát ezen tanúvallomások megtétel során a tanúvallomást tévő személyek a saját érdekeiket figyelembe véve a felperes ügyvezetőjére tettek valótlan tartalmú tanúvallomásokat. E körben a felperes kereseti kérelmeiben vitatta az adóhatóság egyes tanúvallomások tényleges tartalmával összefüggő megállapításait is azzal, hogy az adóhatóság rendre a tényleges tartalomtól eltérő tartalmat tulajdonít az egyes tanúvallomásoknak.

Az adóhatóság olyan, jogszabály által alá nem támasztható kötelezettségeket ír elő a felperes terhére, amely kötelezettségek valójában nem léteznek, jogszabályi alapjuk nincsen.

A felperes az általa előterjesztett kereseti kérelmekben követve az adóhatóság határozataiban alkalmazott szerkesztési elvet külön tett nyilatkozatot a közösségen belüli, adólevonási joggal járó értékesítések, valamint a felperest a beszerzések kapcsán felperes álláspontja szerint megillető adólevonási jog kapcsán, szerződéses partnerenként elemezve az adóhatósági megállapításokat a fentebb kifejtett törvénysértések állítása mellett.

A felperes az ügy első érdemi tárgyalásán újabb, a kereseti kérelemben addig nem állított jogszabálysértésekre is hivatkozott.

Az alperes valamennyi ellenkérelmében fenntartotta a másodfokú határozatban elfoglalt jogi álláspontját és kérte a felperes keresetének az elutasítását.

A felperes keresete az alábbiak szerint megalapozatlan:

A Pp. 339. §-ának (1) bekezdése értelmében hatályon kívül helyezni (és szükség esetén új eljárás lefolytatására kötelezni), vagy megváltoztatni csak jogszabálysértő hatósági határozatot jogosult a bíróság. A jogszabálysértés vizsgálatának kereteit a felperes által a kereseti kérelemben megadott jogszabálysértés adja.

Ebben a körben a bírói gyakorlat egységes, ilyen véleményt fogalmazott meg a Kúria jogelődje, a Legfelsőbb Bíróság a 2/2011. (V.9.) KK. véleményében, mely azt jelenti, hogy a közigazgatási perekben is érvényesül a Pp. 215. §-ában rögzített kereseti kérelemhez, ellenkérelemhez kötöttség alapelve.

Fentiekre tekintettel jegyzi meg a bíróság, hogy a felperes másodlagos kereseti kérelmében kért új eljárás lefolytatására történő „utasítás”, már csak ezen jogszabályhelyek előírásai alapján sem teljesíthető, mert az alperes és az elsőfokú adóhatóság nincsen a bírósággal függelmi, alá-fölérendeltségi viszonyban, így a bíróság nem utasíthatja azokat, hanem csak kötelezheti.

I. Eljárásjogi jogszabálysértések

A felperes valamennyi kereseti kérelmének bevezető részében hivatkozott a Legfelsőbb bíróságának KK.31-es számú állásfoglalására. E körben a bíróság utal 6/2010. (XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozatra, amely szerint ezen állásfoglalás 2010. november 25-től nem alkalmazható, így az erre történő hivatkozás megalapozatlan.

1. A kiadmányozás rendjének megsértése:

A felperes keresetében hivatkozott arra, hogy az elsőfokú határozattal kapcsolatosan a kiadmányozás rendjét megsértették.

A bíróság megállapította, hogy a perbeli elsőfokú határozat fejrésze szerint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal ... Megyei Adóigazgatóságának igazgatója járt el, a határozathozatal helye **D. település**, ideje 2015. szeptember 15. napja, mind feltüntetésre került. Az elsőfokú határozaton található bélyegzőlenyomat a Nemzeti Adó- és Vámhivatal ... Megyei Adóigazgatósága **D. település** felirat mellett az igazgató megjelölést tartalmazza, az aláírója **K.T.T.**, aki ezen időszakban az elsőfokú hatóság igazgatója volt.

A Ket. 72. § (1) bekezdés f) pontja szerint a határozat indokolásában fel kell tüntetni a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadmányozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával.

A kifejtettekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy az elsőfokú határozat fejrészeiben és aláírásában is tartalmazza a döntéshozatal helyét, idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint bélyegzőlenyomatát.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szervezeti és Működési Szabályzatáról szóló 23/2011. (VI.30.) NGM utasítás 13. § (3) bekezdése értelmében az igazgatóságot egyszemélyi felelős vezetőként az igazgató vezeti, aki a szervhez telepített hatáskör gyakorlója. Az NGM utasítás 49. § (1) bekezdésében foglaltak szerint az igazgató az igazgatóság vezetője és képviselője is. Az NGM

utasítás 51. § d) pontja értelmében az igazgató jogosult hatósági ügyekben azok hatáskörben történő gyakorlására is. Mindezekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy a kiadmányozás rendjének megsértése a felperesi keresetben foglaltakkal szemben nem volt megállapítható.

2. A kézbesítési szabályok megsértése:

A felperes hivatkozott arra, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyvet részére nem szabályszerűen kézbesítették.

Ezzel kapcsolatosan a bíróság megállapította, hogy a felperes a cégbíróság irányába bejelentette székhelyének megváltozását, mely változást a felperesi kérelemnek megfelelően a cégbíróság bejegyzett. Minderre tekintettel a bejegyzéssel, 2015. július 22. napjával - 2015. június 17-étől hatályosan - felperes új székhelyét kellett székhelynek tekinteni.

A felperes keresetében hivatkozott arra, hogy nem ezen címet jelölte meg kapcsolattartás helyeként, továbbá a változás bejegyzése a közzététel időpontjában és így a kézbesítés időpontjában még nem volt jogerős.

A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.) 7. § (1) bekezdése szerint a cég székhelye a cég bejegyzett irodája. A bejegyzett iroda a cég levelezési címe, az a hely, ahol a cég üzleti és hivatalos iratainak átvétele, érkeztetése, őrzése, rendelkezésre tartása, valamint ahol a külön jogszabályban meghatározott, a székhellyel összefüggő kötelezettségek teljesítése történik.

A Ctv. 65. § (1) bekezdése kimondja, hogy a kérelemnek helyt adó cégbejegyzési (változásbejegyzési) végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

A kifejtettekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy a cégnek e székhelyén biztosítania kell a részére megküldött küldemények átvételét, mely a gazdasági társaságok törvényes működéséhez fűződő alapvető követelmény. Ezen kötelezettség esetleges megsértésére tehát a felperes alappal nem hivatkozhatott az eljárás során.

A bíróság megállapította továbbá, hogy a jogi képviselővel eljáró felperes a fellebbezéssel nem támadható, így közléssel jogerőssé váló bejegyző végzés kapcsán arra hivatkozott, hogy az fellebbezési határidő lejártát megelőzően nem volt jogerős.

A bíróság az eljárása során megismerte a felperes vitatott változás bejegyzési kérelmét, melyben szintén a bejegyzett székhelyének cégjegyzékben történő feltüntetését kérte, a cégbíróság fellebbezéssel nem támadható végzéssel felperes kérelmének eleget tett.

Ezen körülmények ismeretében a bíróság felperes fellebbezési határidővel kapcsolatos nyilatkozatát a Pp. 206. § rendelkezései szerint a tényállás megállapítása során szintén az értékelés körébe vette.

A kifejtettekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv a felperes részére szabályszerűen megküldésre került.

A bíróság csupán a teljesség kedvéért utal arra, hogy az ezzel kapcsolatos kézbesítési vélelem megdöntése iránti kérelmet, valamint igazolási kérelmet a hatóság elbírálta.

Utalni kíván bíróság a kézbesítéssel összefüggésben a Ket. 28/A.§ (1) bekezdésében foglaltakra, továbbá az Art. 124.§ (7) bekezdésére, mint kivétel szabályra a 124.§ (1) bekezdésével szemben, amely szerint az adóhatósági irat - a meghatalmazott képviselő mellett - a meghatalmazott képviselővel rendelkező adózó részére is kézbesíthető.

3. A külföldi megkeresések alakszerűsége:

A felperes az eljárásban hivatkozott arra, hogy a külföldi adóhatósági megkeresések az okirati bizonyítékok feltételeit nem teljesítették.

A hozzáadott értékadó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló tanács 2003. október 7-i 1798/2003/EK rendelet 1. cikke szerint e rendelet megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek és átadják egymásnak a hozzáadott értékadó helyes megállapításához szükséges információkat.

A rendelet 5. cikk (1) bekezdése értelmében a megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság közli az 1. cikkben említett információt. A 6. cikk szerint az 5. cikkben említett információ és a közigazgatási vizsgálat iránti megkereséseket, ha lehetséges a 44. cikk (2) bekezdésében említett eljárással összhangban elfogadott formanyomtatvány felhasználásával küldik meg. A 7. cikk értelmében a megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság az összes birtokában lévő vagy megszerzett, az ügyre vonatkozó információt, valamint a közigazgatási vizsgálat eredményeit, jelentéseket, tanúsítványokat és egyéb dokumentumokat vagy ezek hiteles másolatainak vagy kivonatainak formájában továbbítja a megkereső hatóságnak.

A rendelet 37. cikke értelmében az e rendeletnek megfelelő információt lehetőleg elektronikus úton a 44. cikk (2) bekezdésében említett eljárással összhangban kell közölni.

A 38. cikk értelmében a segítségnyújtási megkeresések az értesítési megkereséseket és beleértve is azokhoz csatolt dokumentumokat a megkereső és megkeresett hatóság közötti egyeztetett nyelven készülhetnek. E megkereséseket csak olyan különleges esetben kíséri a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam hivatalos nyelvén vagy hivatalos nyelveinek valamelyikén készült fordítás, ha a megkeresett hatóság az ilyen fordítás kérését megindokolja.

A rendelet 42. cikke szerint azon jelentéseket, tanúsítványokat és egyéb dokumentumokat vagy ezek hitelesített másolatait vagy kivonatait, amelyeket a megkereső hatóság munkatársai szereztek meg és az e rendelet meghatározott segítségnyújtás során közöltek a megkereső hatósággal a megkereső hatóság tagállamának illetékes szervei ugyanúgy bizonyítékként használhatják fel mint a megkereső ország hatóságai által kiállított hasonló dokumentumokat.

A Ket. 52. § (2) bekezdése szerint a külföldön kiállított közokirat, illetve külföldi bíróság közigazgatási szerv közjegyző vagy egyéb szerv közhitelességgel felruházott személy által hitelesített magánokirat Magyarországon törvény szerinti bizonyító erővel csak akkor rendelkezik, ha azt a kiállítás helye szerinti tagállamban működő magyar külképviseleti hatóság diplomáciai felülhitelesítéssel látta el.

A nem magyar nyelven kiállított okirat csak hiteles magyar fordítással ellátva fogadható el. Ezen szabályok azonban nem alkalmazhatók abban az esetben, ha az ügyfajta-ra vonatkozó jogszabályból eltérő rendelkezés következik.

Fentiekben hivatkozott EK rendelet az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 288. cikke szerint általános hatállyal bír, teljes egészében kötelező és közvetlenül alkalmazandó valamennyi tagállamban.

Figyelemmel arra, hogy a rendeleti feltételeknek a perbeli esetben beszerzett megkeresések és azok válaszaik megfeleltek, így az adóhatóság jogszerűen járt el, amikor azokat saját hatósága által beszerzett bizonyítékokkal azonos bizonyító erővel rendelkező okiratokként értékelte, a felperes által hivatkozott jogszabálysértés nem állt fenn.

4. A felperesi jelenlét biztosítása a tanúk meghallgatása során:

A felperes a keresetében kifogásolta, hogy több tanú meghallgatása esetén nem lehetett jelen.

A bíróság az alperes határozatában és ellenkérelmében foglalt ezzel kapcsolatos indokolással egyetértett, azt megismételni nem kívánja, azonban utal arra, hogy a felperes maga sem tulajdonított keresetében ennek az ügy érdemére kiható jelentőséget, semmilyen olyan további körülményt nem adott elő, melyre tekintettel személyes jelenléte a tanúk meghallgatása során az ügy érdemére bármilyen módon kihatott volna. Mindezekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy a felperes által állított ezen jogszabálysértés az eljárásban nem valósult meg, azonban a teljesség kedvéért megjegyzi, hogy annak esetleges megvalósulása sem eredményezhetett volna olyan jogszabálysértés megállapítását, mely figyelembe véve a Pp. 339. § (1) bekezdésében foglaltakat is az alperesi határozat ügy érdemére kiható jogszabálysértésének megállapítását tette volna lehetővé.

5. A megkeresések és az arra kapott válaszok számával kapcsolatos felperesi hivatkozás:

A felperes a ... számú határozattal szemben előterjesztett keresetében hivatkozott arra, hogy az eljárásban kiadott megkeresések száma a válaszokkal nem egyezett.

Ezzel kapcsolatosan a bíróság megállapította, hogy az adóhatóság a ... számú másodfokú határozatában helyesen hivatkozott arra, hogy az eljárás során 17 db idézés került kiadásra, **M.Sz.**, **B.L.** és **F.I.Zs.** esetében került sor tanúmeghallgatásra. **B.L.** meghallgatásáról felperes részére két értesítés is megküldésre került, a tanúvallomásra készült jegyzőkönyvről pedig a felperes szintén értesítést kapott, így felperes 4 db értesítést kapott. 3 db végzésen kívül db iktatott idézést az adóhatóság az Art. 48. § (1) bekezdése alapján küldte meg a meghallgatni kívánt személy részére.

Az Art. 48. § (3) bekezdése szerint az adózót, illetőleg a magánszemélyt ki kell oktatni jogairól és kötelezettségeiről, valamint figyelmeztetni kell a nyilatkozattétel megtagadásának következményeire. A nyilatkozattételről az érintett adózót nem kell értesíteni.

Minderre tekintettel az adóhatóságnak a felperest ezzel kapcsolatosan értesítenie nem kellett.

A bíróság a teljesség kedvéért utal arra, hogy felperes ezen esetleges pontatlanság vagy jogszabálysértés megállapítása esetére sem állította maga sem, hogy annak az ügy érdemére bármilyen kihatása lehetett volna. Így egy ilyen jogszabálysértés esetleges megállapítása sem eredményezhetne olyan jogszabálysértést, amely alapján az alperesi határozat hatályon kívül helyezésére, vagy megváltoztatására lehetőség lenne.

6. A vizsgált időszak elírása a ...számú elsőfokú határozatban:

A felperes hivatkozott arra, hogy az elsőfokú határozat 1. és 3. oldalán 2011. év vonatkozásában január-június időszak került feltüntetésre a tényleges január-május időszak helyett.

A bíróság megállapította, hogy ezen, egyébként végzéssel kijavított elírás nyilvánvalóan adminisztratív jellegű hibának volt tekinthető, különös tekintettel arra, hogy a határozat rendelkező részében (alaphatározat I.), a megállapítások 2011 májusával véget érnek, 2011 júniusára vonatkozóan a határozat felperesre sem terhes, sem kedvező megállapítást nem tartalmazott, továbbá a határozat egyéb része sem tartalmazott semmilyen megállapítást. Minderre tekintettel tehát annak a ténynek, hogy a vizsgált időszak a határozatban elírásra került az ügy érdemére kiható jellege a kijavítástól függetlenül sem volt megállapítható.

II. A közösségen belüli termékértékesítéssel kapcsolatos megállapítások:

A felperes a kereseteiben minden határozatban szereplő külföldi székhelyű számlabefogadóval kapcsolatos adóhatósági megállapítást érdemben is vitatta. Hivatkozásai szerint ugyanis az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 89. § (1) bekezdésében foglalt feltételek megvalósultak, a kibocsátott, hozzáadott értékadót nem tartalmazó számlái és az általa bemutatott dokumentumok, a beszerzett bizonyítékok az értékesítések adómentességét alátámasztották, az igazolási kötelezettségének a szükséges mértékben eleget tett.

Az Áfa tv. 2. § a) pontja szerint a törvény alapján adót kell fizetni az adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után.

Az Áfa tv. 26. §-a kimondja, hogy abban az esetben, ha a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék - a beszerző nevére szóló rendeltetéssel - a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.

Az Áfa tv. 27. §-a szerint:

(1) Abban az esetben, ha a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban első értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el, a 26. § kizárólag egy termékértékesítésre alkalmazható.

(2) Ha az (1) bekezdésben említett esetben van a sorban olyan beszerző, aki (amely) egyúttal értékesítőként a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását maga vagy - javára - más végzi, úgy kell tekinteni, mint aki (amely) a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását beszerzőként végzi, illetőleg arra másnak, beszerzőként adott megrendelést, kivéve, ha bizonyítja, hogy a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását értékesítőként végzi, illetőleg arra másnak értékesítőként adott megrendelést.

(3) Az (1) bekezdésben meghatározott termékértékesítések közül azokra, amelyek

a) megelőzik azt a termékértékesítést, amelynek teljesítési helye megállapítására a 26. § alkalmazandó, a teljesítési helye az a hely, ahol a termék - a beszerző nevére szóló rendeltetéssel - a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van;

b) követik azt a termékértékesítést, amelynek teljesítési helye megállapítására a 26. § alkalmazandó, a teljesítési helye az a hely, ahol a termék a küldeménykénti megérkezésekor vagy a fuvarozás befejezésekor van.

Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése értelmében mentes az adó alól a (2) és (3) bekezdésében meghatározott eltéréssel, a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termékértékesítése igazoltan belföldön kívülre a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, egy olyan másik adóalanynak, aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek.

Az Európai Unió Tanácsának a közös hozzáadott értékadó rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: irányelv) 138. cikk (1) bekezdése szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a terméket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukban más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett állam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy fuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy, vagy nem adóalany jogi személy.

Az Art. 99. § (2) bekezdése értelmében, ha az adózót adómentesség vagy adókedvezmény illeti meg ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

Az Európai Unió Bíróságának (EUB) ítélezési gyakorlata szerint az adómentesség kizárólag akkor vonatkozik a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre és az értékesítő igazolja, hogy a terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék a feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, 42. pont).

Az EUB több ítéletében kifejtette azonban, hogy bár a Közösségen belüli termékértékesítés objektív feltétele, a termék tényleges kiszállítása az érintett tagállam területéről, azonban a tagállamok közötti határ ellenőrzés megszűnése óta az adóhatóság nehezen bizonyosodik meg arról, hogy az áruk ténylegesen elhagyták-e az említett tagállam területét, ezért az adóhatóságok alapvetően az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és bevallásaik alapján tudják elvégezni ezen ellenőrzést. Az irányelv egyetlen rendelkezése sem írja konkrétan elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk az adómentességben való részesüléshez (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 35. és 36. pont).

Amennyiben az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget a termékek termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására, vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, ez utóbbi tartozik hozzáadott értékadó fizetési kötelezettséggel a tagállamban (Mecsek-Gabona ítélet 43. pont).

A bíróság következetes gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőktől, hogy jóhiszeműen járjon el és hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (Teleos ítélet 65. pont, Mecsek-Gabona ítélet 48. pont), így amennyiben megállapítható, hogy az érintett adóalany tudta vagy tudnia kellett, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást meg kell tagadni tőle a hozzáadott értékadó mentességhez való jogot (Mecsek-Gabona ítélet 54. pont).

Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A (6) bekezdés szerint továbbá az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni, a nem bizonyított tény, körülmény becslési eljárás kivételével az adózó terhére nem értékelhető.

A bíróság hangsúlyozza, hogy bár a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételeit az erre hivatkozó köteles okiratokkal alátámasztani, azonban azt, hogy az adózó nem kellő körültekintéssel járt el a teljesítés során, az adóhatóság köteles a kifejtetteknek megfelelően objektív tényekkel alátámasztani, mely bizonyítási eljárása során az adózó javára szolgáló körülményeket is fel kell derítenie.

A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése alapján megvizsgálja, hogy a felperes jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle ésszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz (Mecsek-Gabona ítélet 53. pont, 2017. június -i Santogal ítélet, C-26/16, ECLI:EU:C:2017:453, 72. pont). Ennek keretében a bíróság tehát értékeli az ügy összes körülményét, a rendelkezésre álló iratokat, a szükséges, vagy szükségképpen keletkező iratok hiányát, az ügyletben részt vevők nyilatkozatait és minden olyan körülményt ami az ügy eldöntése során relevanciával bírhat.

A perbeli ügyletek hústermékek értékesítésére vonatkoztak, amelyekhez kapcsolódóan az Európai Parlament és a Tanács az élelmiszerjog általános elveiről és követelményeiről, az Európai Élelmiszer-biztonsági Hatóság létrehozásáról és az élelmiszer-biztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról szóló 178/2002/EK rendelete (élelmiszer-biztonsági rendelet) további szabályokat, kötelezettségeket tartalmaz.

Az élelmiszer-biztonsági rendelet 3. cikk 2. pontja alapján élelmiszer-ipari vállalkozás a nyereségérdekelte vagy nonprofit, köz- vagy magánvállalkozás, amely az élelmiszerek termelésével, feldolgozásával és forgalmazásával összefüggő tevékenységet folytat. Ebből adódóan a felperest ilyennek kellett tekinteni.

Az élelmiszer-biztonsági rendelet 18. cikk (1) bekezdése kimondja, hogy a termelés, feldolgozás és forgalmazás minden szakaszában biztosítani kell az élelmiszerek, a takarmányok, az élelmiszer termelésre szánt állatok, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagok útjának nyomon követhetőségét.

A nyomon követhetőség fogalmát a rendelet 3. cikk 15. pontja tartalmazza. Eszerint a nyomon követhetőség lehetőség arra, hogy nyomon követhető legyen egy élelmiszer, takarmány, élelmiszer előállítására szánt állat vagy olyan anyag, amely anyagot élelmiszer vagy takarmány előállításánál felhasználásra szánják, illetve amelynél ez várható, a termelés, a feldolgozás és a forgalmazás minden szakaszában.

Ennek keretében a 18. cikk (2) bekezdése értelmében az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják azon személyeket, akiktől az élelmiszert, takarmányt, az élelmiszer termelésre szánt állatot, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagot kapják. A (3) bekezdés értelmében pedig az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik azoknak az egyéb vállalkozásoknak az azonosítását, ahová

termékeiket szállítják. Ezeket az információkat az illetékes hatóságok kérésére a hatóságok rendelkezésére kell bocsátani.

A felperes ezen kötelezettsége azt jelenteni, hogy képesnek kellett lennie arra, hogy azonosítsa, hogy az élelmiszer tőle pontosan kihez került. Így tehát a perbeli élelmiszerek esetében az elvárható körültekintés tanúsítása nem érhet ott véget, hogy a romlandó húsáru az országhatárt átlépi, ugyanis a szállítónak a tényleges átvevőt is azonosítania kell tudni, ezen azonosításhoz szükséges rendszerekkel és eljárásokkal kellett rendelkezni. A már részletezett jogszabályi környezetből és az EUB hivatkozott jogértelmezéseiből adódóan a bíróságnak értékelnie kellett azt is, ha a felperes ezen azonosításra nem volt képes.

A bíróság kiemeli továbbá, hogy a felperes minden esetben jelentős értékű szállításokat teljesített, amire tekintettel szintén magasabb szintű gondosságot kellett tanúsítania (Santogal ítélet 74. pont).

A Ket. 50. § (1) bekezdése szerint a hatóság köteles a döntéshozatalhoz szükséges tényállást tisztázni. Ha ehhez nem elegendők a rendelkezésre álló adatok, bizonyítási eljárást folytat le. A Ket. 2. § (3) bekezdése értelmében pedig a közigazgatási hatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valóságghú tényállásra alapozza.

Az Európai Parlament és Tanács 2002. január 28-i 178/2002/EK. rendeletének 18. cikk (3) bekezdése szerint az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik azoknak az egyéb vállalkozóknak az azonosítását, ahová termékeiket szállítják.

Az élelmiszerek forgalomba hozatalának, valamint előállításának engedélyezéséről, illetve bejelentéséről szóló 57/2010. (V.7.) FVM rendelet 1. § (4) bekezdése szerint élelmiszer-előállításban az a termékgyártás értendő, amelyet egy létesítmény a gyártott élelmiszer más létesítménynek való értékesítése céljából végez.

Az Európai Parlament és Tanács 2004. április 29-i 852/2004/EK. rendeletének 2. cikk (1) bekezdés c) pontja értelmében a létesítmény az élelmiszer-ipari vállalkozás bármely egysége.

Ugyanezen EK rendelet 3. cikke szerint az élelmiszer-ipari vállalkozók biztosítják, hogy az élelmiszerek termelésének, feldolgozásának és forgalmazásának az ellenőrzésük alá tartozó valamennyi szakasza megfeleljen az e rendeletben megállapított vonatkozó higiéniai követelményeknek.

A fenti jogszabályi helyek alapján a megállapítható, hogy az élelmiszer-ipari vállalkozók egyik intézményből a másik intézménybe szállítják az árut. Mind az indulási hely, mind az érkezési hely kizárólag intézmény lehet. Az ügyletek azonosítása során szükséges annak az azonosítása is, hogy hova került az áru leszállítása, és az élelmiszer-ipari vállalkozóknak az intézményt üzemeltető vállalkozások azonosítását is el kell végezniük.

A felperes magatartása kimerült abban, hogy állítása szerint a vevő közösségi adószámát leellenőrizte, de nem vizsgálta, hogy ténylegesen az általa kiállított számlán feltüntetett vevő részére került-e átadásra az áru, illetve az sem, hogy az áru megérkezett-e rendeltetési helyére.

A közúti közlekedési szolgáltatásról és a közúti járművek üzemen tartásáról szóló 89/1988. (XII.20.) MT rendelet 23. § (1), illetve (3)-(4) bekezdései szerint a közúti forgalomban a járműszerelvény menetlevéllel vehet részt.

Ugyanezen jogszabályhely (5) bekezdése tartalmazza, hogy a menetlevélnek milyen kötelező adatokat kell tartalmaznia, illetve a (6) bekezdésben rögzítésre került az is, hogy a menetlevél szigorú számadású okmánynak minősül, ezért azt eseményszerűen kell vezetni. A menetlevélen fel kell tüntetni az indulásra, a rakományra vonatkozó adatokat, továbbá az érkezési helyét (fel- és lerakodás) és idejét.

Ezekből következően a közigazgatási hatóság tényállás-tisztázási kötelezettsége nem parttalan, csupán az ügy eldöntéséhez szükséges tények tisztázására terjed ki, nem kötelezettsége a teljes valóság feltárása, a határozatát azonban valóságghú tényállásra kell alapoznia.

A bíróságnak mindezek fényében kellett vizsgálnia, hogy a felperes az ügyletei teljesítése során az adómentesség feltételeit teljesítette-e, az ügy körülményeire tekintettel elvárható körültekintést tanúsította-e, a tudattartalom adóhatósági vizsgálatára az irányadó tényállás alapján egyáltalán szükség volt-e, az alperes pedig a tényállás tisztázására és indokolásra vonatkozó kötelezettségét teljesítette-e.

1. A P. Sro. kapcsán tett megállapítások:

Az alperes a ... számú jogerős határozatával a felperes által 2009. december 1. napja és 2010. február 24. napja között a P. Sro. közösségen belüli vevő részére kiállított számlák vonatkozásában megállapította, hogy a számla címzettje nem vásárolta meg a nevére kiállított számlán feltüntetett árut.

Ezen megállapítását arra alapozta, hogy a szlovák adóhatóság nemzetközi megkeresésre arról tájékoztatta a magyar adóhatóságot, hogy a P. Sro. 2009. évtől Áfa bevallásait nem nyújtotta be, székhelyén elérhetetlen volt, ezért 2011. március 30-án hivatalból törölték.

Az adóhatóság a cég képviselőjét, **L.B.**ot az adóhatóság nem tudta elérni, azonban 20. szeptember 4-én ... Járási Rendőrkapitányság Bűnügyi Főosztálya tanúként meghallgatta. Ekkor elmondta, hogy a társaság ügyvezetését 2008-ban egy P. nevű magánszemély kérésére 1.000 euró ellenében vállalta el. A cég semmilyen kereskedelmi tevékenységet nem végzett, nem állt kapcsolatban a felperesi céggel sem, a cég eljárására más személynek meghatalmazást nem adott.

Az adóhatóság értékelt a felperes által bemutatott CMR okmányokat, amelyek azonban nem tartalmazták egy esetben sem az áru pontos kiszolgáltatási helyét, a felperes képviselője sem tudott erre vonatkozóan nyilatkozni.

Négy CMR-en fuvarozó egyáltalán nem szerepelt, további CMR-eken viszont forgalmi rendszámokat tüntettek fel. Két esetben a L. Kft. ..., illetve a ... forgalmi rendszámú gépjárműve szerepelt, azonban a felperes belföldi menetlevelei szerint ez a két jármű nem a számla szerinti vevő részére, hanem Gy. településbe szállított félsertéseket. Három másik fuvart az P. Sro. végezte az ... és az ... forgalmi rendszámú M. Kft. tulajdonában álló gépjárművel. Ezen cég azonban ügyvezetőjének nyilatkozata és a rendelkezésre álló további adatok szerint nem vállalt és nem végzett közösségi fuvarozást, nem rendelkezett közúti árufuvarozói engedéllyel és közösségi árufuvarozói engedéllyel sem. A M. Kft. ügyvezetőjének, B.L.nak nyilatkozatai szerint a

hivatkozott fuvarozások érdekében a **P.** Sro. nevében ő járt el a felperesnél, az ellenértéket is ő fizette meg, azonban ezt semmilyen okirati bizonyítékkal nem tudta alátámasztani. Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy **L.B.** vallomásának ismeretében, ilyen meghatalmazással nem is rendelkezhetett. **B.L.** nyilatkozatai szerint az árut egy meg nem nevezett magyar társaságnak adta el, melytől a **M.** Kft. azt visszavásárolta és Magyarországon tovább értékesítette.

A felperes keresetében hivatkozott arra, hogy **B.L.** meghallgatásával kapcsolatosan az adóhatóság elmulasztotta **P.** urat és **P.A.**-t meghallgatni, annak ellenére, hogy a **B.L.** meghallgatásáról készült jegyzőkönyv szerint **P.** úr személyének fontossága és jelentősége egyértelműen felmerült. Nem kísérelte meg a **M.** Kft. ügyvezetője, **B.L.** és a cég felszámolójának, a **K.** Kft. képviselőjének nyilatkozatai közötti Kft. irataira vonatkozó ellentmondások tisztázását, továbbá nem értékelte azt, hogy a közösségi fuvarokat az áru Szlovákiába szállítását **K.J.** mindig követte. Az adóhatóság ennek ellenére **K.J.**-et nem hallgatta meg, nem értékelte, hogy **B.L.** saját nyilatkozata szerint a **P.** Sro. nevében járt el személyesen. Nem nyilatkoztatta továbbá a jármű tulajdonosak a sofőrök személyéről sem.

A bíróság megállapította, hogy az adóhatóság az eljárásban a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, a szükséges bizonyítást lefolytatta. Ennek kapcsán a bíróság kiemeli, hogy bár a felperes és az eljárásban meghallgatott **B.L.** is nyilatkozott arra, hogy ő járt el a számla szerinti vevő, a **P.** Sro. részéről, azonban erre vonatkozóan nyilatkozatokon túl semmilyen további adat nem állt rendelkezésre. Így különösen nem állt rendelkezésre a felperes és a vevője közötti írásbeli szerződés, továbbá a vevő nevében eljáró személy képviseleti jogának igazolására szolgáló bármilyen okirat, annak ellenére, hogy a felperes állítólagos közösségi vevője részére 14.500.000 Ft értéket meghaladó értékű szállítást teljesített.

Egyértelműen megállapítható volt továbbá, hogy az áru közösségen belüli értékesítésére, az ország területéről való kiszállításának igazolására szolgáló CMR okmányok hiányosan kerültek kitöltésre, továbbá azok a már kifejtettek szerint tartalmi hiányosságokban is szenvedtek. Megállapítható volt továbbá, hogy rendelkezésre álltak olyan CMR okmányok, melyek szerint a szállítást maga a felperes végezte, azonban ezen tény cáfolatát a felperes hivatkozott belföldi menetlevelei tartalmazták. Ebből adódóan kétséget kizáróan megállapítható, hogy az adóhatóság helyesen jutott arra a következtetésre, hogy az adómentes közösségen belüli termékértékesítés feltételi nem álltak fenn.

A **M.** Kft. iratanyagával kapcsolatos felperesi hivatkozásokra tekintettel a bíróság megjegyzi, hogy azok esetleges rendelkezésre állása sem támaszthatta volna alá azt, hogy a felperes az ügylet teljesítése során elvárható körültekintéssel járt volna el.

Hangsúlyozza továbbá a bíróság, hogy az adómentesség törvényi feltételeinek igazolása már kifejtettek szerint az erre hivatkozó felperest terhelte, melynek a kifejtettek szerint eleget tenni nem tudott. Megállapítható továbbá, hogy a felperes az élelmiszer-biztonsági rendelet élelmiszerrel kapcsolatos nyomon követhetőségi hivatkozott rendelkezéseinek nem tett eleget, így az ilyen jellegű ügyletek teljesítése során elvárható és jogszabályi rendelkezésekből is következő fokozott gondosságának sem tett eleget. A felperes ugyanis maga a kiszállítási címet megjelölni nem tudta, arra vonatkozó iratot csatolni az eljárásban nem tudott, semmilyen, a tényleges szállítási hely azonosítására szolgáló rendszerrel, eljárással nem rendelkezett.

2. A K. Sro. kapcsán tett megállapítások:

Az alperes a ... számú határozatával a felperes által 2010. március 24. napjától 2010. június 29. napjáig a **K. Sro.** részére kiállított számlák vonatkozásában szintén megállapította, hogy az adómentes közösségi termékértékesítés feltételei nem álltak fenn.

Ennek alátámasztásául hivatkozott arra, hogy a szlovák adóhatóság tájékoztatása szerint a vevő székhelyén nem volt elérhető, utoljára 2009. december hónapra nyújtott be adóbevallást, melyben közösségi beszerzést nem szerepeltetett, az adószámát 2011. november 4-én törölték.

A vevő ügyvezetője vizsgált időszakban **L.B.** volt, aki 20. szeptember 30-án a ... Járási Rendőrkapitányságon tett tanúvallomásában úgy nyilatkozott, hogy 1.000 euró összegért 2009. évben lett a cég tulajdonosa. Az ügyvezetése alatt álló társaság semmilyen vállalkozási tevékenységet nem végzett, a cég nevében számlát, iratot nem írt alá, a számlakibocsátó felperest sem ismerte.

Az adóhatóság vizsgálta a felperes által az adómentesség igazolására szánt CMR okmányokat, melyekből megállapította, hogy egy fuvarokmányon fuvarozóként a vevő került feltüntetésre az ... forgalmi rendszámú **M. Kft.** tulajdonában álló gépjárművel, mellyel kapcsolatban a **M. Kft.** korábbi ügyvezetője **B.L.** 2012. június 12-i és 2015. május 13-i nyilatkozatával megerősítette, hogy közösségi fuvarozást nem végzett. Egyértelműen kijelentette továbbá, hogy a számlákon, CMR okmányokon nem az ő aláírása szerepel, az áru átvételét a szlovák cég nevében nem ő igazolta le, annak bélyegzőjével nem rendelkezett, CMR-eket nem látott, nem vett át. A szállítmányt ezek az okmányok nem kísérték, hiszen szállítást közvetlenül **Gy. településbe** vagy **V. településbe** teljesített.

Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy az ... forgalmi rendszámú jármű maximális terhelhetősége 547 kg volt, ehhez képest a CMR okmány szerint 2692 kg húst szállított.

Az alperesi megállapítások szerint további 15 CMR okmányon a **B. Kft.** került feltüntetésre fuvarozóként, azonban a cég ügyvezetője, **B.Cs.** nyilatkozatai szerint nemzetközi fuvarozásra megrendelést nem kapott, nemzetközi fuvarozást nem végzett. A CMR okmányokon szereplő időpontokban a **M. Kft.** megbízásából **H. településről** a **V. Kft. Gy. települési** telephelyére, valamint **V. településbe** a **H. Kft.** részére szállított félsertéseket. Az áru útját belföldi fuvarlevél és szállítólevél kísérte. Felrakodásnál, lerakodásnál a **M. Kft.** képviselőjében **B.L.** volt jelen, megbízást is ő adta.

Az adóhatóság beszerezte a NAV ... Megyei Adóigazgatósága tájékoztatása, mely szerint a **L. Kft.** telephelyéről érkező fuvarokat **Gy. településben** a **V. Kft.**, **V. településben** pedig a **H. Kft.** fogadta. Az értékesítésről szóló számlákat a **V. Kft.** részére a **M. Kft.** állította ki, a **H. felé** pedig a **Sz. Kft.**, melynek a **M. Kft.** állította ki a számlát.

Az adóhatóság hivatkozott arra, hogy a **K. Sro.** részére kiállított számlák alátámasztásául hivatkozott egy további CMR okmányon a **S. Kft.**, további három CMR-en a **K.(2) Kft.** szerepelt fuvarozóként, amelyek szintén nem erősítették meg a közösségi fuvar elvégzését. A cégek képviselőik elérhetetlenek voltak, azonban **B.L.** 2015. május 13-i nyilatkozatában elmondta, hogy a CMR okmányokon szereplő időpontokban mindkét társaság a **M. Kft.** megbízásából teljesített belföldi fuvar a **V. Kft. Gy. települési** telephelyére.

A felperes keresetében kifogásolta, hogy a **S. Kft.** és a **K.(2) Kft.** részére az adóhatóság a megkereséseit nem ismételte meg, adózót fel kellett volna kutatnia, több személy meghallgatására

indokolatlanul nem kerített sor. Így a felperes **H. települési** telephelyének működéséről, az ügylet teljesítéséről részletes információkkal nem rendelkezett. Nem értékelte megfelelően **B.L.** nyilatkozatait, aki éppen az adóhatóság megállapításai szerint kapcsolatba hozható a számlakibocsátóval. A felperesi ügyvezető is nyilatkozott arról, hogy szállítmányok a felperes telephelyét elhagyták, kiléptetésre kerültek, a kiléptetés ellenőrzése a felperes részéről többször megtörtént, azonban az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett megfelelően eleget.

A bíróság megállapította, hogy **B.L.** eljárásával kapcsolatban semmilyen a számla címzettje részéről származó adat, továbbá semmilyen okirat nem állt rendelkezésre. Minderre tekintettel a 137.000.000 Ft-ot meghaladó értékű szállítással kapcsolatosan a felperes ténylegesen semmivel nem tudta igazolni azt, hogy a számla címzettjével, annak meghatalmazottjával állt volna kapcsolatban. A bíróság megállapította tehát, hogy a felperes az eljárása során kellő körültekintést nem tanúsította, továbbá a már hivatkozott élelmiszer nyomon követhetőségi feltételeket sem teljesítette.

Ezt meghaladóan megállapítható, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségén túl további bizonyítást is lefolytatott arra vonatkozóan, hogy az áru ténylegesen hova került elszállításra.

Utal arra a bíróság, hogy amennyiben a felperesi nyilatkozatok szerint a CMR okmányok valóságosak lettek volna, úgy a felperes által az elvárható körültekintésre vonatkozó kötelezettségek teljesítése továbbra sem lehetett volna megállapítható figyelemmel arra, hogy amennyiben akár csupán egyetlen esetben is egy adott gazdasági kapcsolat során egy szállítóeszközbe teherbírásának ötszörösét elérő árumennyiséget kívánnak berakodni, már az olyan adócsalásra utaló körülménynek minősül, mely az ügylet teljesítése során a felrakodásnál jelenlévő felperesi alkalmazottak, ügyvezető részéről a szokásos mértéket is meghaladó körültekintést tenne szükségessé.

A kifejtettekre tekintettel a bíróság az adóhatósági határozatban foglaltakkal egyetértve megállapította, hogy helytálló következtetésre jutott az alperes amikor a **K. Sro.** részére kiállított közösségen belüli termékértékesítésről szóló számlák vonatkozásában megállapította, hogy azok az adómentesség feltételeit nem teljesítették. Ennek kapcsán a rendelkezésre álló, s az alperesi határozatokban hivatkozott bizonyítékok elegendőek voltak, a felperes által hivatkozott további tényállás tisztázási kötelezettségek sem eredményezhették volna eltérő megállapításra jutást.

3. A V. Sro. kapcsán tett megállapítások:

Az alperes a ... számú határozatával a **V. Sro.** társaság irányában kiállított felperesi számlák vonatkozásában szintén megállapította, hogy azok az adómentes közösségi termékértékesítés feltételeit nem teljesítették. Ennek kapcsán hivatkozott arra, hogy a számla címzettje a szlovák adóhatóság tájékoztatása szerint közösségen belüli termékbeszerzést nem vallott be, képviselője az adóhatóság előtt nem erősítette meg az ügyletek megtörténtét, a részére küldött idézést nem vette át.

Az elsőfokú adóhatóság 2012. október 10. napján meghallgatta a vevő ügyvezetőjét, **M.G.Gy.**öt, aki elmondta, hogy telefonon rendelte meg az árut, amelyet mindig az általa leszerezett fuvarozó gépkocsivezetője vett át, akiket azonban megnevezni nem tudott. A képviselő nyilatkozatai szerint a CMR okmányokon a **V. Sro.** bélyegzője szerepel, az aláírás tőle származik, de azokat már **H. település**en a felrakodáskor lebélyegezte és aláírta. Annak ellenére, hogy a kiszolgáltatási helyként **M.T.** szlovák település került feltüntetésre, az árut mindig közvetlenül a **V. Sro.** vevőiehez szállították le, konkrét vevőkört, kiszolgálás tényleges helyét megjelölni nem tudta.

Az adóhatóság hivatkozott a **V. Sro.** nevében eljáró **F.I.Zs.** 20. február 24-i meghallgatására, mely szerint őt **M.G.** bízta meg a felperesi telephelyen történő áruátvétellel. Hat CMR okmány aláírását, lebélyegzését elismerte, valamint megerősítette, hogy az áru átvételének igazolása már **H. település**en megtörtént.

Az adóhatóság a csatolt CMR okmányok vonatkozásában hivatkozott arra, hogy azok egyikén sem került feltüntetésre az áru pontos kiszolgáltatási helye, nyolc okmányon a fuvarozást végző gépjármű rendszáma sem szerepelt. A CMR-ek szerint a fuvarozást minden esetben a **T. Kft.** végezte az ... és a ... forgalmi rendszámú járművekkel, azonban a felszámolás alá került fuvarozó 2010. július 20-át követően a felszámolóbiztos nyilatkozata szerint ezen fuvarozásokat egészen biztosan nem végezte el. A többi fuvar teljesítését a rendelkezésre álló iratok nem támasztották alá, hiszen a fuvarozó **T. Kft.** törvényes képviselője **T.E.** nyilatkozatai szerint CMR-ek szerinti közösségi fuvarozások elvégzésére nem került sor, fuvarleveleket nem ő írta alá, a bélyegzőlenyomat sem a társaságtól származik.

A ... forgalmi rendszámú gépjármű üzemeltetője a **N. Kft.** volt, az ... forgalmi rendszámú jármű pedig fizikai tulajdonságai alapján alkalmatlan volt a CMR okmányokon feltüntetett 4,5 tonna áru elszállítására figyelemmel arra, hogy a teherbírása 3,5 tonna volt. Ezen jármű üzemeltetője **T.(2) Kft.** volt, melynek ügyvezetője **H.L.** és úgy nyilatkozott, hogy járműve nem végezte el a CMR okmányokban foglalt fuvarozásokat, sem a felperessel, sem a **V. Sro.**-val üzleti kapcsolatban nem állt.

A **N. Kft.** a ... forgalmi rendszámú jármű üzemeltetőjeként 2010. március 26. napját követően járművét nem használta, 2010. évben nem is volt jogosult arra, hogy ezzel a járművel közúti áru fuvarozói tevékenységet végezzen.

Mindezekből az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a közösségen belüli termékértékesítés igazolására szolgáló CMR okmányok közösségen belüli termékértékesítést nem erősítették meg, azt épp hogy cáfolták, továbbá egyértelműen arra a következtetésre lehetett jutni, hogy az áru külföldre szállításának elmaradásáról, a CMR okmányok valótlanságáról a felperesnek is tudnia kellett.

Felperes keresetében vitatta a CMR-ek kiállításával kapcsolatosan felmerült bizonyítékok értékelésének helyességét. Vitatta továbbá a tényállás tisztázási kötelezettség megfelelő teljesítését.

Ahogy arra a bíróság már hivatkozott a közösségen belüli termékértékesítés adómentességének igazolása elsődlegesen az erre hivatkozó felet terheli. A közigazgatási eljárásban azonban fél hivatkozásaival kapcsolatosan az adóhatóságon is bizonyítási kötelezettség nyugszik. A bíróság megállapította, hogy a rendelkezésre álló adatokat az adóhatóság helyesen értékelte, amikor megállapította, hogy a CMR okmányok, figyelemmel azok kiállításának körülményeire is, nem voltak alkalmasak annak alátámasztására, hogy az áru az értékesítés közvetlen következményeként kiszállításra került volna.

Ennek kapcsán a bíróság ismételtén utal az élelmiszerek szállításával kapcsolatos fokozott körültekintésre az áru nyomon követhetőségének biztosítására, valamint a fuvarozást végző gépjárművek azonosítására a jármű teherbírását jelentősen, jelen esetben 1010 kg-mal meghaladó mértékű rakodására, mint további körültekintést igénylő körülményre.

A bíróság külön is kiemeli, hogy a Nemzetközi közúti áru fuvarozási szerződésről szóló, 1971. évi III. törvényerejű rendelettel kihirdetett Genfi Egyezmény (CMR Egyezmény) 5. cikke szerint is a fuvarlevél kiállítását a feladó és a fuvarozó végzi. Nyilvánvaló továbbá, hogy a felrakodást követően a fuvarozás megkezdését megelőzően az áru átvételének írásbeli igazolása nem alkalmas annak igazolására, hogy az áru egy későbbi időpontban (a fuvarozás megtörténtét követően) a lerakodási helyre megérkezett. Ebből adódóan a felrakodás során elismert áruátvétel tényét a felperesnek szintén fel kellett ismernie.

Az áru kiszolgáltatási helye a fuvarozáshoz használt CMR okmányokon pontosan megjelölésre nem került annak ellenére, hogy az a hivatkozott egyezmény 6. cikk 1/d) pontja szerint a CMR okmány kötelező tartalmi eleme. Ezen hiányosságot felperesnek szintén fel kellett ismernie.

Az a tény, hogy **M.G.Gy.** az áru felperestől történő megrendelését és átvételét elismerte, ezt **F.I.Zs.** is alátámasztotta, csupán annak igazolására szolgálhat, hogy a számla szerinti vevő rendelte meg az árut. Az adómentes közösségi termékértékesítés feltétele a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék igazoltan belföldön kívülre, de a közösség területére történő szállítása. A perbeli esetben azonban a felperesi nyilatkozatokon kívül semmi sem támasztotta alá azt, hogy a felperesi értékesítés közvetlen következményeként az áru az ország területét elhagyta volna. Pontos kiszolgáltatási helyet egyebekben a felperes sem jelölt meg, a CMR okmányok sem tartalmaztak, a felperes a kifejtettek szerint külföldi átvevőt azonosítani nem tudott.

A **V. Sro.** képviselőjének nyilatkozata szerint az árut saját vevőik részére szállították le, azonban ezeket megnevezni, a kiszolgáltatási helyet megjelölni ő sem tudta. Ebből adódóan megállapítható, hogy az áru igazoltan belföldön kívülre történő szállítás nem történt meg, továbbá az sem volt megállapítható, hogy az értékesítés olyan adóalanynak történt volna, amely ilyen minőségében nem belföldön, hanem a közösség más tagállamában járt volna el.

A bíróság megállapította tehát, hogy az adóhatóság a határozatában jogszerű és helyes következtetésre jutva állapította meg a termékértékesítés adómentességének hiányát.

4. A C. Sro. kapcsán tett megállapítások:

Az alperes a ... számú határozatával a felperes **C. Sro.** szlovákiai székhelyű cég részére 2010. július 12. és 2010. szeptember 17. napja között kiállított közösségi termékértékesítésről készült Áfa-mentes számlái kapcsán megállapította, hogy az adómentes közösségen belüli termékértékesítés feltételeit nem teljesíti. Ennek alapján hivatkozott arra, hogy a szlovák adóhatóság arról tájékoztatta a magyar adóhatóságot, hogy a cég a kiküldött idézéseket nem vette át. Ügyvezetője és egyedüli tagja **Sz.J.** meghatalmazottja **K.J.** volt, azonban őket az adóhatóság nem érte el. A társaságot emiatt 2013. február 28. napján hivatalból törölték.

Az alperesi megállapítások hivatkoztak a 2015. április 8. napján, adatainak zártan történő kezelése mellett meghallgatott tanú nyilatkozataira, aki szerint a társaságot **B.L.** kereste meg húsáru értékesítésére, amelyből a **C. Sro.** haszna a közvetítői díj lett volna. A **C. Sro.** nevében az ügyletek megkötésére azonban senki nem rendelkezett meghatalmazással, képviselője nem találkozott a felperes ügyvezetőjével, vele szerződést nem kötött. A felperes telephelyéről a **C. Sro.** nevében elhozott árut nem is látta. Ígéretet kapott ugyan arra, hogy a szállítmányok átlépik a határt, mivel azonban a szállítások nem a megállapodásnak megfelelően történtek nem folytatták tovább az

ügyletet. A **C. Sro.** nevére kiállított öt CMR esetében elismerte, hogy azon a vevő képviselőjének aláírása szerepel, de hozzátette, hogy az árvételt igazoló rovatot a valóságban **D.(2) településen** töltötték ki, az áru valódi közösségi beszerzése nélkül. További számlákat, CMR okmányokat nem ismerte el sajátjának, tagadta az áru átvételét és továbbértékesítését. Nyilatkozatai szerint a **C. Sro.** nem adott fuvarmegbízást senkinek, maga pedig nem rendelkezett húsáru szállítására alkalmas gépjárművel, ilyet nem is bérelt. Így megállapítható volt, hogy a **C. Sro.** közösségen belüli beszerzést nem teljesített.

Az adóhatóság megvizsgálta a számlákhoz kapcsolódó 27 CMR okmányt, melyek egyikén sem szerepelt az áru kiszolgáltatási helyének pontosan feltüntetése. Egy CMR esetében az okmányon sem a fuvarozó, sem a fuvarozást végző gépjármű adatai nem kerültek feltüntetésre. Egy fuvarokmányon a felperes szerepel fuvarozóként, a fuvarozást végző rendszámának feltüntetése nélkül. Nyolc esetben a vevő került fuvarozóként is feltüntetésre. A szállítást végző gépjárművek rendszáma nélkül, több esetben pedig a fuvarozást végző személy aláírása nem szerepelt.

A **C. Sro.** további négy CMR okmányon szerepelt fuvarozóként úgy, hogy szállítóeszközként az ... és az ... forgalmi rendszám került feltüntetésre, melyeket a **M. Kft.** üzemeltetett, azonban **B.L.** már hivatkozott nyilatkozatában egyértelműen tagadta a CMR-ek szerinti nemzetközi fuvarozást, járműveit nem engedte át a **C. Sro.** részére, így ezen járművek biztosan nem szállítottak húsárut a CMR-eken szereplő időpontokban Szlovákiába. A ... forgalmi rendszámú gépjármű fizikai tulajdonságai alapján sem volt 547 kg-nál több húsáru szállítására, ennek ellenére a CMR okmányokon 2746, illetve 2415 kg került feltüntetésre a jármű által szállított áru tömegeként. Az ... forgalmi rendszámú gépjármű legfeljebb 00 kg árut volt képes szállítani, ezzel szemben CMR okmányokon 3099, 3105 és 3558 kg áru szerepelt.

A CMR-eken szerint tíz esetben a **Sz. Zrt.** végezte a közösségi fuvarozást, melynek ügyvezetője azonban 2012. június 4-én tájékoztatta az adóhatóságot, hogy a hivatkozott CMR szerinti időpontokban a **M. Kft.** megbízásából belföldi viszonylatban végeztek szállítást, a fuvarozások ellenértékét is ez a cég egyenlítette ki, a szállítmányok átvevője a **V. Kft.** volt. Ezen cég ügyvezetője **V.K.** 2012. szeptember 20. napján azt a tájékoztatást adta, hogy az árut a **M. Kft.**-től rendelte meg, ezen cég részére fizették meg az ellenértéket is. A **M. Kft.** értékesítéseit **B.L.** 2012. november 12. napján tett nyilatkozatában szintén megerősítette.

További két CMR okmányon a **B. Kft.** került feltüntetésre fuvarozóként, melynek ügyvezetője 2012. május 22-én és november 8-án tett nyilatkozataiban kijelentette, hogy nemzetközi fuvarozásra megrendelést nem kapott, nemzetközi fuvarszerződést nem kötött. A gépjárműveikkel a **M. Kft.** megbízásából a felperes telephelyéről a **H. Kft.** telephelyére szállított árut, melynek útját belföldi szállítólevél és fuvarlevél kísérte. Mindezt a NAV ... Megyei Adóigazgatóság ellenőrzése is megerősítette.

A felperes keresetében vitatta, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett volna **K.J.et**, **Sz.J.et**, valamint a **Sz. Zrt.** által megjelölt gépkocsivezetőket nem hallgatta meg, tanúmeghallgatásról értesítést nem kapott, jegyzőkönyv tartalmát vele nem ismertette.

A bíróság megállapította, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének szükséges mértékben eleget tett, a további felperes által hiányolt bizonyítási cselekmények elvégzése sem vezethetett volna eltérő tényállás megállapítására. Ennek kapcsán a bíróság kiemeli, hogy felperesi törvényes képviselő 2012. június 20. napján tett nyilatkozatában arra hivatkozott, hogy **B.L.** a **M. Kft.** képviselője a **C. Sro.** képviselőjét magával vitte, személyesen találkoztak, ennek ellenére 2015.

április 8. napján meghallgatott tanú nyilatkozatai szerint a C. Sro. képviselője nem találkozott az adózó ügyvezetőjével, vele szerződést nem kötött.

A bíróság megállapította, hogy a számlákhoz kapcsolódó felperes által az adóhatósági eljárásban becsatolt CMR okmányok valósága az adóhatósági határozatban foglaltak szerint megdőlt. Ismételten utal arra a bíróság, hogy a CMR okmány az áru külföldi kiszállításának igazolására csak az abban esetben lehet alkalmas, amennyiben az szabályszerűen és teljeskörűen kitöltésre került. Ennek kapcsán helyesen hivatkozott az adóhatóság arra, hogy azon CMR okmányok, amelyek az áru tényleges kiszolgáltatási helyét, a fuvarozást végző személyét, a fuvarozó jármű forgalmi rendszámát nem tartalmazzák, az adómentes közösségen belüli termékértékesítés igazolására nem használhatók fel.

A bíróság rámutat, hogy a felrakódások során a CMR okmányt kiállító felperesnek a fuvarozó jármű rendszámáról meg kellett volna győződnie. A bíróság ismételten utal arra, hogy több esetben felrakódás olyan járműre történt meg, amely a CMR okmányban szereplő áru elszállítására fizikailag sem lehetett képes. Ezen körülmények pedig mind olyan körülmények, amelyeket a felperesnek a rakodás helyszínén is észlelnie kellett volna. Ilyen körülmények észlelése esetén pedig az adott partnerrel való ügyletkötés és annak teljesítése során még fokozottabb gondossággal kellett volna eljárnia.

A bíróság utal arra, hogy a felperes és a C. Sro. között 2010. július 5. napján kelt szállítási szerződés szerint az áru átadásának helyszíne **H. település**, a szállítás költsége, felelőssége a vevőt terhelte. Szállító járműről a vevőnek kellett gondoskodnia, ennek ellenére felperesi törvényes képviselő nyilatkozatai szerint a CMR-eket nem a vevő, mint a fuvarozást megrendelő, hanem a felperes állította ki.

A CMR Egyezmény 5. cikk 1. pontja szerint a fuvarlevelet 3 eredeti példányban állítják ki, azokat a feladó és a fuvarozó aláírja. A 9. cikk 1. pontja szerint a fuvarlevél az ellenkező bizonyításáig bizonyítékul szolgál a fuvarozási szerződés megkötésére, a szerződés feltételeire és arra nézve, hogy a fuvarozó az árut átvette. Ebből következően annak ellenére, hogy a felek megállapodása szerint a fuvarozást a vevő rendezte ellenkező bizonyításáig a felperest kellett feladónak tekinteni. A CMR okmányokból továbbá az áru pontos kiszállítási helye nem derült ki, a **Sz.** esetében a CMR-ek fuvarozó általi aláírása sem történt meg.

A CMR Egyezmény szerint a CMR szerinti feladói megjelölés a fuvarlevélen történő eltérő bejegyzés hiányában a fuvarozó és mások számára annak írásos dokumentuma is, hogy ki az, aki a fuvarlevél másodpéldánya címzettnek történő átadásáig az áru felett rendelkezni jogosult, kiutasíthatja a fuvarozót a megjelölt kiszolgálási helytől eltérő szállításra, stb. (Egyezmény 12-15. cikkek). Ebből következően nem lehetett megalapozott az a felperesi hivatkozás, hogy a tényleges szállítási helyről a szállítás mikéntjéről nem tudhatott. Ugyanis amennyiben az eljárás során felhasznált és minden esetben a felperes feladóként feltüntetett CMR okmányokat valósan fogadnánk el, úgy éppen a felperes lehetett az, aki a CMR okmányon feltüntetett kiszolgálási helytől eltérő helyre utasíthatta a járműveket, így éppen az ő tudatos rendelkezése vezethetett ahhoz, hogy a CMR okmányon feltüntetett külföldi kiszállítási helytől eltérően az áru ne hagyja el az ország területét és az belföldön kerüljön leszállításra. Ebből adódóan a bíróság megállapította, hogy a felperesnek a fuvarozások esetében feladóként tudnia kellett arról, hogy az áru ténylegesen hol tartózkodik.

Ismételten kiemelését érdemel az, hogy a már hivatkozottak szerint a felperesnek nem csupán tudnia kellett volna a szállítás mikéntjéről és kiszolgáltatási helyéről, hanem az átvevő azonosítására is képesnek kellett volna lennie.

Mind a **Sz. Kft.**, mind a **B. Kft.** fuvarozó esetében a fuvarozók egyértelműen megerősítették azt, hogy a felperesi telephelyen árut vettek fel és azt belföldön szállították, azonban ezen szállítás nem a felperes megbízásából történt. Ezen szállítások az eljárás során megfelelően igazolást is nyertek.

Ezekből adódóan tehát vagy a külföldi szállítást alátámasztó CMR okmányok már a feladó tekintetében is hiteltelenek, melyet a szállítást meg nem rendelő felperesnek is fel kellett ismernie, vagy a belföldi szállítás ténylegesen a felperes utasítására történt, annak ellenére, hogy a CMR okmányokat kiállították. Mindkét esetben azonban azonos végkövetkeztetésre lehet jutni, hiszen sem a hiteltelen CMR okmány, sem a tényleges belföldi szállítás nem jelentheti az áru külföldre történő kiszállításának igazolását.

Ebből adódóan az adóhatóság által elvégzett bizonyítás teljes körű, a rendelkezésre álló és beszerzett adatokból levont következtetése okszerű, határozata pedig jogszerű volt. Az adómentesség objektív és szubjektív feltételei sem álltak fenn a perbeli esetben.

5. A B. Srl. kapcsán tett megállapítások:

Az adóhatóság a ..., a ..., a ..., a ... és a ... számú határozataival megállapította, hogy a felperes által a **B. Srl.** irányába 2010. november 3. napja és 2011. szeptember 29. napja között közösségen belüli termékértékesítésről, Áfa-mentesen kiállított számlák az adómentesség objektív feltételeit nem teljesítették. Ezzel kapcsolatosan hivatkozott arra, hogy a számlabefogadó **B. Srl.** a román adóhatóság tájékoztatása szerint hiányzó kereskedő, bejegyzett székhelyén gazdasági tevékenységet senki sem folytat, közösségi beszerzett nem vallott.

A **B. Srl.** képviselője **Sz.J.** 2012. március 19. napján tett nyilatkozatai szerint a cég az ő irányításával tevékenységet nem végzett, árut nem rendelt, ellenértéket nem adott át senkinek, nem állt kapcsolatban a felperessel. Sem a felperesi törvényes képviselőt, sem **T.J.**t nem ismeri. A szállítási keretszerződéshez csatolt megbízólevélen nem az ő aláírása szerepel.

A rendelkezésre álló iratok szerint a felperes és a **B. Srl.** 2010. november 3. napján szállítási keretszerződést kötött húsipari termékek szállítása vonatkozásában azzal, hogy az áru átadására a felperes **H. település,** ... szám alatti telephelyén kerül sor, melyekről nemzetközi fuvarokmányt állítanak ki. A felperes képviselőjeként **O.L.**, a **B. Srl.** részéről egy szerződéshez csatolt meghatalmazás alapján **T.J.** járt el.

A felperesi törvényes képviselő, **O.L.** az ügylettel kapcsolatban 2011. november 24. napján tett nyilatkozata szerint **T.J.** kereste meg azzal, hogy bősor felsértéseket szeretne Romániában értékesíteni. A felperes ezt követően ellenőrizte a vevő létezését, közösségi adószámát, majd megkötötték a szerződéseket. Megrendeléseket **T.J.** adta le, az ellenértéket is ő fizette meg készpénzben, majd aláírta a bevételi pénztárbizonylatokat. Megállapodás értelmében a vevő feladata volt a fuvarozás megszervezése, azonban a CMR okmányokat a felperes állította ki. Nyilatkozatai szerint a rendszámok azért nem kerültek feltüntetésre, mert az árurakodó rámpára tolatott, így csak a járművek belső része volt látható, a rendszámtábla nem. Felperesi törvényes képviselő elmondta, hogy **T.J.** a **B. Srl.** székhelyére is elvitte, azt le is fényképezte.

Az adóhatóság hivatkozott **T.J.** 2012. november 30. napján, büntetőeljárásban tett nyilatkozatára, melyben kijelentette, hogy a felperestől árut külföldre sosem szállított, továbbá **O.L.** kérdésére a felperesi törvényes képviselő titkárnőjénél hagyta a **B. Srl.** bélyegzőjét. További nyilatkozatai szerint az **S. Kft.** képviselője, **S.Z.** kérésére szervezték be a **B. Srl.** Céget, a társaság bélyegzőjét és a meghatalmazást egy ismeretlen személytől kapta meg. Ezt követően ő egyezett meg személyesen a részletekről **O.L.**val. A húst belföldön értékesítették, amelyet az **S. Kft.** gépjárműveivel szállítottak el. A sofőrök kézzel írt szállítóleveleket kaptak a szállítmányokhoz, amelyre a **L. Kft.** vagy **T.J.** neve volt feltüntetve. **O.L.** figyelmeztette a sofőröket, hogy ha ...re érnek tépjék szét a belföldi menetleveleket. Utólag számlákat kapott a szállításokról, azonban az elszámolást a felperesi cég által kiállított szállítólevelek, illetve papírdarabokra felírt összegek képezték, ezeket ő adta át **O.L.**nak vagy feleségének.

T.J. nyilatkozatai szerint egy idő után kiderült, hogy a felperes olyan eltúlzott összegeket jelentett le értékesítésként a **B. Srl.** nevére, amelynek elszállítása nyilvánvalóan fizikai értelemben lehetetlen volt. Később **O.L.** több alkalommal kereste telefonon, előadta, hogy hatósági ellenőrzést végeztek nála, ezért kérte, hogy egyező tartalmú nyilatkozatokat tegyenek. Egy papírt is kapott, amelyre az elmondandó nyilatkozatai rá voltak írva. Ebből megtudta, hogy **O.L.** olyan nyilatkozatot is tett, mely szerint együtt voltak a **B. Srl.** székhelyén, azonban ez nem fedhette a valóságot, hiszen akkor **T.J.** útlevele már másfél éve lejárt.

A meghallgatott **T.J.** nyilatkozatai szerint **O.L.** és **S.Z.** egy alkalommal közölte vele, hogy a **B. Srl.** könyvelése és bevallásai sincsenek rendben, ezért **O.L.** kiutazott Romániába intézni a könyvelést, mely nem vezetett eredményre.

Az adóhatóság **T.J.**t 2013. január 29-én tanúként meghallgatta, amikor a tanú - jogi képviselője jelenlétében - a korábbi, büntetőeljárásban tett nyilatkozatait fenntartotta, azokat kiegészíteni nem kívánta.

Büntetőeljárásban 2012. augusztus 22. napján **A.A.** meghallgatására is sor került, aki sofőrként vett részt a szállításokban. Nyilatkozataival megerősítette, hogy a húsról szállítólevelet kapott, amelyen fel volt tüntetve az áru megnevezése, minősége. Vevőként **T.J.** szerepelt, Romániába árut sosem szállított, azt **B. településen** terítette.

Büntetőeljárásban 2012. december 19. napján sor került **S.Z.** meghallgatására is, aki elmondta, hogy 2011 őszéig állt kapcsolatban a felperessel és **O.L.**val. A **B. Srl.** Cégen formálisan átszámlázva Áfa nélküli áron kapta meg az árut. A haszonból akként részesedett, hogy rendelkezésre bocsátotta az ügyvezetése alatt álló **S. Kft.** gépjárműveit, az árut **L. Kft.** nevére kiállított szállítólevél kísérette. Nyilatkozataiban elmondta, hogy egy alkalommal kiderült, hogy a **B. Srl.** Könyvelése nincs rendben, ezért **O.L.** pénzt fizetett valakiknek, hogy azt a román hatóságoknak benyújtsák. Később kiderült, hogy **O.L.** jóval nagyobb mennyiségről állított ki számlát és CMR-t, mint amiről nekik tudomásuk volt. Ugyanis **O.L.**nak a számla nélküli eladásai miatt készlethiánya keletkezett, amit a **B. Srl.**-re való utólagos számlázással fedett le.

Az adóhatóság IT csoportja beszerezte a felperes számítógépéről lementett azon üzenetet, mely szerint a felperesi cég megbízást adott egy román ügyvéd részére a **B. Srl.** bevallásainak megszerzésére. Az e-mailben **O.L.** hangsúlyozta, hogy a bevallások beszerzése hivatalos eljárásban történjen, nehogy feltűnést okozzon, hogy a felperesi cég jár el az ügyben és esetlegesen tájékoztassák a magyar adóhatóságot.

Az adóhatósági határozat indokolása szerint a határozatok indokolása szerint a CMR okmányok tartalmilag is hiteltelenek voltak, hiszen fuvarozóként a valós gazdasági tevékenységet nem végző, s az ügyleteket el nem ismerő **B. Srl.** került feltüntetésre. Hiányoztak a szállítójárművek azonosító adatai, melyre tekintettel egyetlen konkrét fuvarozás sem volt azonosítható, továbbá a beszerzett adatok szerint az árut ténylegesen Magyarországra szállították belföldi szállítólevelekkel.

A felperes keresetében vitatta a beszerzett bizonyítékok mérlegelésének okszerűségét. Kifogásolta a büntetőeljárásban tett nyilatkozatok bizonyítékként való felhasználását, hivatkozásai szerint az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének nem megfelelően tett eleget.

A bíróság az alperesi határozatokban foglalt érveléssel a **B. Srl.** vevő esetében is egyetértett. Kiemeli, hogy a román adóhatóság tájékoztatása, valamint a cég törvényes képviselője, **Sz.J.** nyilatkozatai egybevágtak abban a tekintetben, hogy a **B. Srl.** gazdasági tevékenységet ténylegesen nem végzett, az ügyvezetője ezzel kapcsolatosan megbízást senkinek nem adott.

T.J. gyanúsítottként tett nyilatkozataiban magára is terhelő nyilatkozatokat tett, így azok logikailag sem tekinthetők a felperesi hivatkozásokkal ellentétben, védekezési hazugságoknak. **T.J.** nyilatkozatai, továbbá a bíróság megállapítása szerint is összhangban álltak mind **Sz.J.** nyilatkozataival, hiszen **T.J.** sem állította, hogy tőle kapta volna a cég bélyegzőjét és a meghatalmazást, továbbá egybehangzóak voltak **S.Z.** nyilatkozataival is, mind a tényleges szállítást végző cég, mind a fuvarozás helye kapcsán, továbbá **O.L.** ügyletben betöltött szerepe vonatkozásában is.

T.J. nyilatkozatai szintén összhangban voltak **A.A.** nyilatkozataival is, a szállítólevelek kiállítása, tartalma, valamint **O.L.** ügyletben betöltött szerepe kapcsán.

T.J.t az adóhatóság tanúként is meghallgatta, ahol a korábban tett nyilatkozatait fenntartotta, így azok a továbbiakban az adóigazgatási eljárásban tanúként tett nyilatkozatként is értékelhetőek voltak.

Figyelemmel azok tartalmi összhangjára a bíróság egyetértett azon alperesi hivatkozással, mely szerint **S.Z.**, s **A.A.** nyilatkozatait is megfelelően is értékelni lehetett.

A bíróság csupán a teljesség kedvéért jegyzi meg, hogy az Art. 97. § (5) bekezdése szerint kötött bizonyítás nem érvényesül, ezen jogszabályhely ugyanis bizonyítási eszközök vonatkozásában példálózó felsorolást tesz, azonban a bizonyítékok teljeskörű, összességében történő értékelése során minden olyan bizonyításra alkalmas eszköz felhasználható, amely a tényállás tisztázására alkalmas.

A bíróság megjegyzi továbbá, hogy a kifejtettek szerint meghallgatott személyek nyilatkozatait és a felperesnek az ügyletben való tevékeny, szervező közreműködését az adóhatóság IT Csoportja által lefoglalt e-mail üzenet tartalma is alátámasztotta.

Mindezekre tekintettel az adóhatóság jogszerűen értékelte úgy, hogy a felperes tevőlegesen szervező módon vett részt adókijátszásban.

A bíróság megállapította, hogy az ügyletbe kapcsolódó CMR okmányokon feladóként minden esetben a felperesi cég szerepelt, az áru kiszolgáltatási helye „**H.**, Románia” volt.

A bíróság a fentiekben már a fuvarlevelek kapcsán kifejtettekre ismételten utalva rámutat arra, hogy a felperes által kibocsátott és bevallásaiban szerepeltetett számlák tanúsága szerint a felperes a nyilatkozatai és okiratai szerint kb. 1 milliárd Ft értékű árut úgy adott fel, hogy annak kiszolgáltatási helyét sem jelölte meg pontosan, a fuvareszközt sem azonosította be, mely nyilvánvalóan ésszerűtlen gazdasági magatartás lett volna, különösen olyan esetben, hogy Romániában két **H.** nevű település van, **H.(2)** és **H.(3)**, melyek egymástól közúton kb. 50 km-es távolságra helyezkednek el.

Nem hivatkozhatott alappal a felperes arra sem, hogy a járművek rendszámát a rakodás során nem tudta ellenőrizni, mivel azt megtehetette volna akár a rakodást megelőzően, akár azt követően, akár a rakodás közben a jármű okmányainak megtekintésével.

Az adóhatóság továbbá helyesen értékelte a felperesi törvényes képviselő és az eljárás során beszerzett egyéb nyilatkozatok és rendelkezésre álló bizonyítékok közötti ellentmondásokat is. Utal továbbá arra a bíróság, hogy az állítólagosan **T.J.** által tett befizetések vonatkozásában is ellentétes nyilatkozatokat tett a felperesi törvényes képviselő 2011. november 24. és 2012. október 19. napján, továbbá az általa hivatkozott pénztárbizonylatok az eljárásban becsatolásra nem kerültek. A felperesi törvényes képviselő az eljárásban ugyan állította, hogy a vevő székhelyén is járt, arról fényképfelvételt készített, azonban ezt sem a közigazgatási eljárásban, sem a bírósági eljárásban az iratokhoz nem csatolta be.

Megállapítható volt tehát, hogy a felperes az ügylet teljesítése során az elvárható minimális körültekintést sem teljesítette, annak ellenére, hogy kb. 1.000.000.000 forint értékű húsárú Közösségen belüli értékesítéséről állított ki számlákat és a fentiek szerint mind a fuvarozást végző jármű, mind a kiszolgáltatási hely vonatkozásában nyilvánvalóan hiányos CMR okmányokat. Ilyen körülmények között a felperes nem azonosította élelmiszer esetleges romániai átvevőjét sem.

A lefolytatott bizonyítás szerint a felperes nem csupán elmulasztotta a kellő körültekintést, hanem az ügylet megszervezésében is aktív szerepet játszott.

A kifejtettekre tekintettel az adóhatóság **B.** Srl. vonatkozásában tett megállapításai jogszerűek voltak, a felperes által indítványozott további bizonyítás sem lehetett volna alkalmas arra, hogy a bíróság ettől eltérő következtetésre jusson.

6. A D. Srl. kapcsán tett megállapítások:

Az adóhatóság a ..., valamint a ... számú határozataival a felperes által a **D.** Srl. irányába kiállított és adóbevallásban adómentes közösségen belüli termékértékesítésként vallott, 2011. október 1. napja, s 2011. november . napja között kelt számlák kapcsán megállapította, hogy a közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételei nem teljesültek.

A határozatok indokolása szerint két szállítási keretszerződés keletkezett a felperes és vevője között. Az első 2011. október 1. napján (alperesi határozatban elírás folytán 2010. év szerepel, mely elírás azonban az ügy érdemére nem hat ki) kelt határozatlan időre szóló szállítási keretszerződés, melyben a felperes a megrendelő által leadott egyedi megrendelésben meghatározott húsipari termékek szállítását vállalta vevője részére azzal, hogy az átadás helye a felperes **H. település**, ... szám alatti telephelye volt. A szállítást a megrendelő szervezi és az ő teherviselése mellett kell elszállítani az Európai Unió másik tagállamába, a szállításról nemzetközi fuvarokmány kerül kiállításra, a közösségen belüli termékértékesítés igazolása céljából. Ezen szerződésen a vevő képviselője nem került feltüntetésre, a vevő részéről a szerződést egy V betűvel kezdődő nevű

személy írta alá.

A második szerződés 2011. október 27. napján kelt, tartalmában az előzővel megegyezett azzal az eltéréssel, hogy a vevő képviselőjeként **Sz.L.** került feltüntetésre és a szerződést ő is írta alá. A felperes becsatolt továbbá egy 2011. szeptember 24. napján kelt meghatalmazást, amely szerint **Sz.L.** meghatalmazta **V.M.**-t, hogy eljárjon a cég nevében a felperesnél hús vásárlásával kapcsolatban 2011. október 1. napjától október 27. napjáig.

Az adóhatóság az eljárásában a felperes ügyvezetőjét meghallgatta, akinek nyilatkozatai szerint a vevő képviselője kereste meg hús vásárlásával kapcsolatban. A kapcsolattartó neve **Sz.L.** volt. A nyilatkozatai szerint a kapcsolatot kizárólag **Sz.L.**-on keresztül tartották, más személlyel nem állt kapcsolatban a társaság vonatkozásában. **Sz.L.** képviselői jogosultságát nem vizsgálta, csupán azt ellenőrizték, hogy a vevő cég jogosult-e közösségi kereskedelemre. A felperes részéről továbbiakban a napi megrendeléseket, kapcsolattartást **B.Sz.** végezte.

A felperesi törvényes képviselő nyilatkozatai szerint, bár a szállítást nem ő végezte, azonban a CMR okmányokat kiállította, melyek a rakodással egyidejűleg készültek. A felrakodásnál a törvényes képviselő mindig jelen volt. Alkalmoszerűen ellenőrizték azt is, hogy a szállítmány átlépte-e a határt **Á. település**nél. Az ellenértéket a 2012. június 20-i nyilatkozata szerint készpénzben bevételte, melyről házastársa átvételi pénztárbizonylatot adott ki, azonban ezen nyilatkozatát 2012. október 19-én úgy módosította, hogy kizárólag gépi kiállítású bevételi pénztárbizonylatot készítettek, melyeket nem nyomtattak ki.

Az adóhatóság határozataiban hivatkozott arra, hogy a **D. Srl.** tevékenységével kapcsolatban a román adóhatóság fordult a magyar adóhatósághoz közölve, hogy a román cég egy hiányzó kereskedő, ügyvezetője **V.M.** magyar állampolgár, aki a revízióval nem működött együtt, nem bocsátotta a román adóhatóság rendelkezésére a cég könyvelési dokumentumait, nem nyújtott be általános forgalmi adó bevallást sem.

Az adóhatóság hivatkozott **Sz.L.** 2012. december 7-i gyanúsított meghallgatásában foglaltakra, mely szerint **T.J.** és **V.M.** beszélgetéséből hallotta, hogy valakinek el kellene adni a **D. Srl.**-t és mivel **V.M.** 100.000 Ft-ot ígért neki a cég átvételéért, ezért erre önként jelentkezett, ezután **V.M.** kivitte Romániába, ahol egy ügyvédi irodában papírokat írt alá. 2013. február 6. napján gyanúsítottként tett vallomásaiban a korábbi nyilatkozatait megerősítette. Mindkét alkalommal elmondta, hogy **V.M.** kérésére mentek **H. település**re, ahol az irodában **O.L.** és egy öszes hajú nő különböző papírokat tett elé, ezeken **Sz.L.** neve szerepelt, közel 40.000.000 Ft áruról szólt. A papírokon a **D. Srl.** kerek bélyegzőjét tüntették fel, **O.L.** pedig azt mondta, hogy írja alá az elé tett iratokat, megfenyegette őt, hogy ha nem írja alá akkor baj lesz.

Az adóhatóság hivatkozott a NAV Bűnügyi Igazgatósága előtt **V.M.** 2012. augusztus 22. napján gyanúsítottként tett nyilatkozataira, mely szerint 2011 májusában adta át a céget **Sz.L.**-nak, azonban a cég ekkor már nem működött, pénztára üres volt. A cég két román rendszámú gépjárművét az értékesítést megelőzően hazahozták Magyarországra, a forgalomból kivonatták. Nyilatkozatai szerint **Sz.L.** ügyvezetője alatt **O.L.** aláíratott vele néhány dokumentumot arról, hogy a felperes által berakodott hús valóban annyi volt.

V.M. 2012. december 18. napján történő meghallgatása során elmondta, hogy többször is járt a felperesnél, a szintén ügyvezetése alatt álló **B. Kft.** részére történő szlovákiai élő sertés beszerzési

ügyletei miatt, amikor egy ilyen látogatás alkalmával észrevette azt a mappát **O.L.** irodájában, amellyel **D. Srl.**-t eladta **Sz.L.**-nak. Ezt követően **T.J.** felhívta telefonon, hogy **O.L.**-val együtt szeretnének beszélni vele, mivel **O.L.**-nak szüksége lenne a **D. Srl.** Társaságra és látta, hogy annak **V.M.** az ügyvezetője. Ekkor közölte **O.L.**-val, hogy már nem ő vezeti a céget, végül **O.L.** és **T.J.** ráhatására aláírta azokat a CMR-eket, amely szerint kivitték a felperestől a **D. Srl.**-hez a félsertéseket. Heti rendszerességgel általában 8-10 CMR okmányt írt alá annak ellenére, hogy ekkor már nem ő volt a cég képviselője, hanem **Sz.L.**.

Az adóhatóság a CMR okmányokat megvizsgálta, megállapította, hogy azon szállítóeszközként a ... és a ... forgalmi rendszámok kerültek feltüntetésre, fuvarozó pedig a **D. Srl.** volt. Ezekből megállapította, hogy a CMR okmányok hiteltelenek, ugyanis **Sz.L.** ügyvezetésének időszakában már nem rendelkezett a vevő cég semmilyen hússzállításra alkalmas gépjárművel, amivel a nemzetközi fuvarozást elvégezhette volna, mivel a két román rendszámú gépjárművet még a cég **Sz.L.**-nak történt értékesítése előtt Magyarországra szállították, kivonták a forgalomból, a rendszámát leadták a hatóságoknak. **Sz.L.** nyilatkozatai szerint a társaság semmilyen gazdasági tevékenységet nem végzett, ő maga is csak kényszer hatására írt alá iratokat, **V.M.** pedig érvénytelen meghatalmazás birtokában írt alá iratokat **O.L.** kérésére.

Az alperesi hatóság megállapította továbbá, hogy a felperes tudatosan hozta létre a jogosulatlan adóelőny elérésére szolgáló számlázási kapcsolatot, tisztában volt azzal, hogy a **D. Srl.** nevére kibocsátott számlák szerinti áru az értékesítés közvetlen következményeként nem hagyta el Magyarországot területét.

Az adóhatóság határozatában kiemelte, hogy a román adóhatóság azon tájékoztatását, mely szerint a vevő romániai cég valós gazdasági tevékenységet nem végzett, **V.M.** és **Sz.L.** nyilatkozatai is alátámasztották, hiszen mindketten elmondták, hogy 2011 májusát követően a céget **Sz.L.** vette át, az gazdasági tevékenységet nem végzett, eszközzel nem rendelkezett.

Figyelemmel arra továbbá, hogy fuvarozóként is a valós gazdasági tevékenységet nem végző vevő cég került feltüntetésre, szállítóeszközként pedig annak a két gépjárműnek a román rendszáma szerepelt, melyről **V.M.** maga mondta el, hogy már a számla szerinti ügyletek előtt leadta a román rendszámokat az illetékes hatóságnak, a járműveket pedig Magyarországra hozták és kivonatták a forgalomból, a fuvarozás sem lehetett valós. Hivatkozott továbbá arra is, hogy **Sz.L.** nyilatkozataiban egyértelműen többször is kijelentette, hogy kényszer hatására írt alá több dokumentumot, melynek tartalmát nem ismerte, s amelyeken **D. Srl.** bélyegzője szerepelt, **V.M.** pedig azt ismerte el, hogy **O.L.** és **T.J.** hatására írta alá a CMR okmányokat, amikor erre már nem volt jogosult.

Az adóhatóság hivatkozott arra, hogy a felperes törvényes képviselője ellentétesen nyilatkozott a készpénzben átvett ellenértékről kiállított bevételi pénztárbizonylatokról, csak a számlákat mutatta be az adóhatóságnak. Arról sem tudott nyilatkozni, hogy pontosan ki, kinek, mikor és mennyit fizetett. Egyetlen megrendelést, egyetlen megrendelési bizonylatot sem tudott az ellenőrzés során bemutatni arra hivatkozva, hogy ezeket az ügyleteket követően szándékosan megsemmisítették, ezzel szemben ő maga állított ki CMR okmányokat, holott nem ő fuvaroztatott, hanem a vevő.

Az adóhatóság határozatában értékelte, hogy a szállítási keretszerződésben a CMR okmányok kérdéskörét részletesen rendezték, azonban még csak ország szintjén sem nevesítették a kiszállítás helyét. **O.L.** továbbá a nyilatkozataiban **V.M.** nevét meg sem említette annak ellenére, hogy az eljárásban maga csatolta be azt a meghatalmazást, mely szerint 2011. szeptember 24-én 2011 októberére **Sz.L.** őt az eljárásra meghatalmazta, ezt követően is mindössze kapcsolattartóként

hivatkozott **Sz.L.ra**.

Az adóhatóság mindebből arra a következtetésre jutott, hogy a számlára írt húsnek nem a román társaság volt a valódi vevője, az áru nem hagyta el Magyarország területét, ezért nem volt tisztában **O.L.** az adóhatóság előtti meghallgatása során az általa benyújtott iratok ellenére sem **Sz.L.** cégjogi helyzetével, és állította azt, hogy csupán tolmácsként járt el az ügyletekben, de ez az indoka annak is, hogy miért nem emlékezett arra sem, hogy jelen volt az üzletkötés során valaki a vevő képviselője, vagy tulajdonosai közül, holott állítása szerint üzletfelével ő tárgyalt és állapotodott meg az értékesítésről, továbbá két határozatlan idejű keretszerződést is kötöttek és aláírtak.

Így megállapította, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés konjunktív feltételei nem teljesültek, a felperes pedig a hiteltelen CMR okmányok kiállításával aktív részese volt az adókijátszásnak. Mindezt szűkségtelen volt további alkalmazottak meghallgatása, további bizonyítástól sem volt olyan körülmény várható, amely az adóhatóság termékértékesítés kapcsán levont következtetéseinek megalapozottságát érdemben érintette volna.

A felperes keresetében kifogásolta, hogy munkavállalóját, **B.Sz.-t** az adóhatóság nem hallgatta meg, így az adózó javára szolgáló tényeket nem tárta fel annak ellenére, hogy ahogyan a keresetlevélhez is csatolta és a felek nyilatkozatai is megerősítették **B.Sz.** jelen volt az ügyletek során. Az ő nyilatkozatai szerint pedig fenyegetés nem történt. **Sz.L.** és **V.M.** azért hogy kibújjon a felelősség alól nyilatkozatukban valótlannal, rossz színben tüntették fel a felperest, nyilatkozataik egymásnak és önmaguknak is ellentmondóak. Ezzel szemben a hivatkozásai szerint a felperes javára kellett volna értékelní, hogy két szállítási keretszerződést is kötöttek, meggyőződtek a fél képviselőjének ügyletkötési képességéről, bár **Sz.L.** nyilatkozatai szerint **V.M.** pénzt ajánlott az ügyvezetőség elvállalására, azonban erről a felperes nem tudhatott, a fuvarokmányokat is becsatolta. A román adóhatóság megkeresése pedig azt bizonyítja, hogy kizárólag **V.M.** az, aki közösségi beszerzőként az adófizetési kötelezettsége alól mentesülni kíván. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem tisztázta teljes körűen a tényállást arra vonatkozóan, hogy a vevő cég milyen tárgyi eszközökkel rendelkezett, az éves beszámolóját nem vizsgálta meg, nem nyilatkoztatta a cég könyvelőjét.

A bíróság az alperesi határozatokban foglalt okfejtéssel egyetértve megállapította, hogy az adóhatóság a szükséges mértékben a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. További felperes által indítványozott bizonyítások sem vezethettek volna olyan eredményre, mely alapján ellentétes tartalmú megállapítás lehetett volna tenni.

A bíróság kiemeli, hogy a felek két alkalommal is szállítási keretszerződést kötöttek, az elsőnek a megkötésére 2011. október 1. napján került sor. Ezen szerződés tartalmazta azt, hogy a megrendelést 24 órával korábban le kell adni, ennek ellenére mégis aznap az első számla kiállításra került, az ahhoz csatolt CMR okmány szerint a szállítás is ugyanezen a napon megtörtént.

Helyesen értékelte az adóhatóság azt, hogy az ellenértékek megfizetésével megrendeléssel kapcsolatban a felperesnek semmilyen irata nem állt rendelkezésre, a Közösségen belüli termékértékesítés megvalósulását pedig csupán a szállítási szerződéssel és a CMR okmányokkal kívánta alátámasztani.

A becsatolt CMR okmányokon feladóként a felperes szerepelt, annak ellenére, hogy a szerződés szerint a szállítás elvégzése a vevő feladata volt. Külön kiemelés érdemel, hogy 2011. október 1. napján a rendelkezésre álló felperesi hivatkozások és a szállítási szerződés megkötésére tekintettel a vevő képviselője is jelen volt a felrakodásnál. Ennek ellenére a felperes mégis fuvarozási szerződés

feladóként keretében kívánta azt a vevővel, mint fuvarozóval elszállíttatni.

A csatolt CMR okmányok szerint az áru kiszolgáltatási helye **O. település**, Románia, az tehát csupán település szinten került meghatározásra.

Utal arra a bíróság, hogy a felperesi nyilatkozatok szerint a vevő elérhetőségét, adatait az interneten ellenőrizték. Az interneten elérhető adatok szerint azonban a felperesi székhely csupán egy romos állapotban lévő egyszintes régi épület, amely nyilvánvalóan nem alkalmas a CMR okmányokban feltüntetett mennyiségű hústermék befogadására, így a kiszolgáltatási hely még csak úgy sem érhető, hogy a felperesi székhelyre kellett volna a szállításnak megtörténnie. Azzal pedig, hogy a CMR okmányokat a felperes állította ki feladóként, a már kifejtettek szerint az ő rendelkezési jogába tartozott az áru kiszolgáltatási helyének meghatározása. Amennyiben viszont az áru feladója ténylegesen nem a felperes volt, úgy ezen okirat sem volt alkalmas arra, hogy az áru külföldi kiszállítását alátámassza.

A bíróság rámutat arra, hogy a vizsgált számlázási időszakban a felperes a szintén **V.M.** által képviselt **B. Kft.**-től élő állatokat szerzett be. Minderre tekintettel tehát amennyiben ténylegesen az ügyben a felperes által hivatkozott szerződések szerint valóban a **V.M.** által képviselt cégtől élő állatot szerez be és a levágott sertést a **V.M.-val** kapcsolatba hozható külföldi cég részére értékesíti, úgy ez a körülmény további fokozott körültekintést tett volna indokolttá a felperes esetében.

A bíróság ismételten hivatkozik az élelmiszerek nyomon követhetőségével kapcsolatos követelményekre, mely kötelezettség minden, a termelésben, feldolgozásban és forgalmazásban résztvevőt köt. Erre tekintettel tehát a felperestől elvárható volt az, hogy az áru tényleges kiszolgáltatási helyéről adatokkal rendelkezzen, melyet azonban a rendelkezésre álló iratok nem támasztottak alá.

A bíróság megállapította, hogy helyesen értékelte az adóhatóság, hogy a vevőként feltüntetett cég tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, így a fuvarozást sem végezhetette el. A felperes által hivatkozott ellentmondások az eljárásban bizonyítékként értékelt **V.M.** és **Sz.L.** nyilatkozatai között nem álltak fenn. Mindketten elmondták, hogy a cég tényleges tevékenységet nem végzett, az ügyletekben **O.L.** kérésére jártak el.

Ha az adóhatóság hitelt érdemlő módon igazolja, hogy az adómentesség egyik feltétele a számla szerinti termék másik tagállamba történő kiszállítása nem történt meg, az eladót általános forgalmi adó fizetésére csak akkor kötelezheti, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy az eladó elmulasztotta mindazokat az ésszerű intézkedéseket, amelyekkel elkerülhette volna az adócsalásban való részvételét. Követelmény, hogy a mérlegelt körülménynek kapcsolódnia kell az adózótól elvárt magatartáshoz. Az eladó tudattartalmának vizsgálatánál alapvető jelentőséggel bír, hogy a valótlan tartalmú CMR-ek kitöltésére ki által és milyen körülmények között került sor. Amennyiben az eladó volt az, aki a valótlan adattartalmú CMR fuvarleveleket kiállította, nem hivatkozhat arra, hogy nem ismerhette fel a vevő adókiadási szándékát. (Kúria, Kfv.III.35.561/2015/6 számú eseti döntés)

A kifejtettekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy az alperesi határozatok a **D. Srl.** vonatkozásában a jogszabályoknak megfeleltek.

7. A P. Srl. kapcsán tett megállapítások:

Az első- és másodfokú adóhatóság a felperes által a P. Srl. irányába 2011. november 28. napja, s 2012. március . napja között közösségen belüli adómentes termékértékesítésről kiállított számlák kapcsán megállapította, hogy azok ennek objektív-szubjektív feltételeit nem teljesítik. Mindezért a ..., ... és a ... számú alperesi határozatokkal helybenhagyott elsőfokú határozatokban felperest azzal kapcsolatosan adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A határozatok indokolása szerint a felperes a P. Srl. céggel 2011. november 25. napján szállítási keretszerződést kötött, amely alapján húsáru szállítását vállalta a vevő részére azzal, hogy az áru átadására a felperes **H. település**, ... szám alatti telephelyen kerül sor. A szerződés szerint a szállítást a megrendelő által szervezett fuvarszöközettel kell végezni az Európai Unió más tagállamába, mely szállításról CMR okmányok kerülnek kiállításra. A vevő képviselőjének neve a szerződésben nem került feltüntetésre.

A keretszerződés alapján kiállított számlákhoz csatolt CMR okmányok szerint a feladó minden esetben a felperesi Kft. volt, az átvevő a CMR okmányok 2-es rovata szerint a P. Srl. volt. Az áru kiszolgáltatási helyeként **O. település** Románia, **A. település** Románia vagy **B. település**, Románia került feltüntetésre. A fuvarozó minden esetben a W. Srl. volt, a fuvarszököz a ... forgalmi rendszámú gépjármű. A CMR okmányok 24. rovatában az átvevő vagy a P. Srl., vagy az aradi székhelyű L. Srl. volt. Néhány CMR okmányon fuvarozóként a T. Srl., illetve a N. Srl. került feltüntetésre.

Az adóhatóság hivatkozott a felperesi törvényes képviselő nyilatkozataira, aki elmondta, hogy a céget képviselő személylyel állapodtak meg az ügylet feltételeiben, ő írta alá a szállítási szerződést is, de megnevezni őt nem tudta. Ezt követően felperes részéről megrendeléseket **B.Sz.** vette fel, ezeket bemutatni nem tudta, mivel azokat a teljesítést követően megsemmisítették, a mérlegelésről készült feljegyzéseket sem őrizték meg. A CMR okmányokat a felperes alkalmazottja állította ki, a jármű rendszámát rakodás közben jegyezték fel a bizonylatra. A felrakodásnál felperesi törvényes képviselő nyilatkozata szerint ő és a jármű vezetője volt jelen, azonban a járművezetőt megnevezni nem tudta.

Elmondása szerint néhány alkalommal ellenőrizték, hogy a szállítmány ténylegesen **Á. település**nél átlépte a határt.

A felperes meghatalmazott képviselője 2012. június 28-án nyilatkozattétel céljából bekísérte az adóhatósághoz **B.T.** román állampolgárt, aki a P. Srl. kereskedelmi igazgatójaként mutatott be és a cég ügyvezetőjeként **B.S.t** nevezte meg.

Bancsik Sándor tanúkenti meghallgatására 2012. július 3. napján került sor, aki elmondta, hogy **B.S.** céget akart alapítani Romániában. Egy barátja mutatta be őket egymásnak, ezért segített a cégalapításban. A cég alapítását követően **B.S.** kinevezte kereskedelmi igazgatónak, ennek keretében gyakorlatilag minden területet ő igazgatott és felügyelt. Nem tartozott sem beszámolási, sem elszámolási kötelezettséggel az ügyvezető felé. 2011 novembere óta a képviselő nem volt kinn a cégnél, **B.T.** a meghallgatását megelőző két-három hónapban már egyáltalán nem állt vele kapcsolatban, telefonon sem tudta elérni. Elmondása szerint a cégnek **N. település**en bérelt irodahelyisége volt, sem telephelye, sem tárgyi eszközei, sem alkalmazottai nem voltak.

B.T. nyilatkozatai szerint a felperessel **H. település**en keretszerződést kötöttek, melynek aláírásánál a W. Srl. részéről **P.O.-M.** és egy **L.** nevű kollégája volt jelen. A képviseleti jogosultságát az adózó

felperes felé semmivel nem igazolta, azt nem is kérték tőle. Elmondása szerint sem a megrendelés leadásában, sem a felperessel való kapcsolattartásban, sem az áru átvételében nem vett részt, jelen sem volt. A megrendeléseket ugyanis minden esetben **P.O.-M.** és a **L.** nevű kollégája adta le telefonon, ők tartották a kapcsolatot a felperessel, a szállítást is a **W. Srl.** végezte. A szállítás közvetlenül a **P. Srl.** vevőjéhez történt meg.

A tanúként meghallgatott **B.T.** az adóhatóság rendelkezésre bocsátotta a vevő cég román nyelvű társasági szerződésének fénymásolatát, valamint a meghallgatás előtt egy nappal korábban 2012. július 2. napján kelt román nyelvről magyarra lefordított igazolást, amely szerint 2011. március 1-jétől ő a **P. Srl.** alkalmazottja kereskedelmi igazgatói munkakörben. A fordítás értelmében az ügyvezető az eredeti román nyelvű iratot egy olvashatatlan aláírással látta el. **B.T.** azonban az eredeti iratot nem tudta a rendelkezésre bocsátani.

Az adóhatóság 2012. augusztus 9. napján a ... Büntetés-végrehajtási Intézetben tanúként meghallgatta **B.S.t**, aki a **P. Srl.** vevő ügyvezetője volt. Nyilatkozatai szerint ezen cégről ő viszont soha nem hallott, nem állt vele kapcsolatban, semmilyen tisztséget nem vállalt el, azzal kapcsolatosan Romániában nem járt, a román nyelvet nem beszéli, **B.T.t** nem ismeri, vele soha nem találkozott, részére semmilyen meghatalmazást nem adott. A társasági szerződésen szereplő aláírást nem ismerte el sajátjának, nyilatkozatai szerint a romániai bevallásait nem ő adta be, nem ő írta alá, könyvelővel kapcsolatot nem tartott. A **P. Srl.** nevében számlát nem bocsátott ki, szerződést nem írt alá, cégbélyegzőjével nem rendelkezett, a felperest nem ismerte, **H. település**en nem járt, a társaság részére ellenértéket nem fizetett. A nyilatkozatai szerint a **W. Srl.** részére fuvar megbízást nem adott, a **L. Srl.** társasággal kapcsolatban nem állt. Elmondta továbbá, hogy két vagy három évvel meghallgatást megelőzően egy hölgy megkereste, hogy legyen valamilyen cég névleges vezetője, de azt nem vállalta el. Személyazonosító igazolványát egy-két éve elhagyta, így lehetségesnek tartotta, hogy adataival visszaéltek.

Az adóhatóság felhívta a felperest a **B.T.** által bemutatott igazolás eredeti példányának bemutatására, amely azonban nem történt meg. Megállapította továbbá, hogy **B.S.** 2012. június 6. napján kezdte meg szabadságvesztés büntetésének letöltését, így július 2-án nem állíthatta ki **B.T.** eljárási jogosultságának igazolására szolgáló okiratot sem.

A felperes 2012. november 6. napján becsatolt egy „11/2011. november 04-ei határozat” elnevezésű magyar nyelvű fordítást, amely szerint **B.S.** ezen időponttól kereskedelmi igazgatónak nevezte ki **B.T.t** és feljogosította a társaság teljes körű képviselőjére, azonban az eredeti ügyvezető aláírásával ellátott iratot szintén nem tudta bemutatni.

Az adóhatóság bizonyítékként értékelte **K.L.A.**, valamint a tolmács jelenlétében, 2012. július 25. napján, szeptember 19. napján és október 4. napján meghallgatott **P.O.-M.** román állampolgár nyilatkozatait is, aki a **W. Srl.** képviselője volt.

A meghallgatott tanú elmondta, hogy a felperessel 2011 nyarától kapcsolatban állt az **A. Srl.** és a **W. Srl.** társaságokon keresztül, mint vevő. **N. település**en találkozott a felperes járműveivel, az azon szereplő telefonszámon felvette a kapcsolatot a felperes törvényes képviselőjével. **P.O.-M.** nyilatkozatai szerint a **W. Srl.** nemzetközi fuvarozást végzett a **P. Srl.** részére, melyet **B.T.** kereskedelmi igazgató rendelt meg. A szállítások során vele állt kapcsolatban, társaság ügyvezetőjével nem találkozott. Állítása szerint **B.T.** a képviselői jogát nem igazolta, azt nem is kérte tőle. Az árut **H. település**ről közvetlenül a **P. Srl.** vevőinek szállították. Kifejezetten tagadta, hogy a megrendelések leadásában bármilyen esetben is részt vettek volna, vagy kapcsolattartóként

jártak volna el, azt sem tudta megmondani, hogy **B.T.** hogyan tartotta a kapcsolatot a felperessel. **B.T.**ral egybehangzóan nyilatkozott arról, hogy a ... rendszámú gépjárművel a **W. Srl.** alkalmazásában álló **D.Zs.** román állampolgár végezte a szállítást. Elmondta továbbá, hogy amikor **B.T.**ral beszélt, akkor átadta neki és rajta keresztül a **P. Srl.-nek** a **W. Srl.** vevői körét (így különösen a **L. Srl.** nevét), ezért szerepelnek ugyanazok a vevők átvevőként, mint amik korábban a **W. Srl.** vevői voltak.

Az adóhatóság határozatában hivatkozott **D.Zs.** 2012. július 25-i meghallgatásában foglaltakra, mely szerint **P.O.-M.** adta meg neki szállítással kapcsolatos utasításokat. Az áru **H. településen** felpakolásra, **A. településen**, **N. településen** vagy egy **N. településtől** nem messze lévő hűtőháznál kerültek lerakásra.

Az adóhatóság megkereste a román adóhatóságot, amely arról adott tájékoztatást, hogy a **P. Srl.** 2011. november 1. napja és 2012. március 31. napja közötti időszakban 2.799.311 RON összegű Közösségen belüli beszerzést vallott, az iratok szerint a szállítást a **W. Srl.** és a **N. Srl.** végezte. Az ellenértéket részben a felperes pénztárába készpénzes, részben átutalásos befizetéssel egyenlítette ki, melyeket **B.T.** végzett meghatalmazottként. A húst a **L. Srl.** és a **V. Srl.** részére számlázták tovább. Minden Közösségen belüli beszerzést nyilvántartásba vett a felperessel szemben és bevallotta az összesítő nyilatkozatban és Áfa bevallásaiban.

Az adóhatóság ... szám alatt tájékoztatta a magyar adóhatóságot arról, hogy az árut nem az adózó számla szerinti vevőjénél szolgálták ki, ezért a román adóhatóság körhinta-csalásra gyanakodott, majd a ... számú tájékoztatása szerint a **P. Srl.-t** ezen körhinta csalás egyik szereplőjeként azonosították.

A román adóhatóság ... számú válaszában 2015. szeptember 4. napján azt a tájékoztatást adta, hogy **P.O.-M.t** és **K.L.A.et** adócsalás gyanújával őrizetbe vették, mivel azzal vádolják őket, hogy a **V.s Srl.** képviselőjeként több társaság, közöttük a **P. Srl.** nevében is fiktív számlákat bocsátottak ki adófizetési kötelezettségük elkerülése céljából.

A román adóhatóság tájékoztatása szerint a **P. Srl.** egyedüli tagja és képviselője **B.S.** volt, korábbi ellenőrzés és iratok szerint a társaságot **B.T.** képviselte, mint meghatalmazott.

A kifejtettekre tekintettel az adóhatóság megállapította, hogy számlák szerinti ügylet a számlákon szereplő felek között nem valósult meg, erről a számlakibocsátó felperes tudomással bírt. A számla befogadója **B.S.** nyilatkozatai szerint tevékenységet nem végzett, ő arra senkinek megbízást nem adott, **B.T.** viszont fiktív dokumentumokkal kívánta igazolni képviseleti jogosultságát. **P.O.-M.** az **A. Srl.** és a **W. Srl.** tulajdonosaként 2011. július-november időszakokban már mint vevő közvetlen kapcsolatban állt a felperessel. A két társaság a számlák szerint nagy mennyiségben vásárolt húst a felperestől.

Az áru mindhárom román partner esetén ugyanazokhoz a román társaságokhoz került közvetlenül, amelyről a visszaérkezett CMR okmányok adatai alapján a felperes is nyilvánvalóan tudott.

A felperes tehát nemcsak elmulasztotta a tőle ésszerűen elvárható körültekintések megtételét, hanem tudatosan hozzájárult az adókijátszás megvalósításához. Nyilvánvalóan tudomással bírt arról, hogy rövid időn belül újabb társaságok jelentek meg vevőként, miközben a szállítást végző gépjármű, az árut megrendelők személye, valamint az árut átvevő társaságok változatlanok maradtak. Tisztában volt **P.O.-M.** és **K.L.A.** által képviselt, egymást vevőiként váltogató társaságok tényleges

tevékenységével azt is tudta, hogy a **P. Srl.** nem végzett valós gazdasági tevékenységet, ügyvezetője valós ügyvezetői tevékenységet nem látott el és nem a számla szerinti vevő képviselőjével állt kapcsolatban, amit az adóhatóság következtetései szerint az is bizonyít, hogy **B.T.** eljárásának legalizálását szolgáló hamis adattartamú bizonylatot maga a felperes csatolta be.

Mindezekre tekintettel a felperes által a **P. Srl.** nevére kibocsátott számlák után az Áfa tv. 2. § a) pontja, 25-26. §, 55. § (1) bekezdés, 56. §, 65. §, 89. § (1) bekezdés és 82. § (1) bekezdés, 138. §-a alapján tett megállapítást.

A felperes keresetében a bizonyítékok értékelését a tényállás tisztázási kötelezettség teljesítését vitatta, kifogásolta, hogy az általa indítványozott tanúk meghallgatására nem került sor, az adóhatóság a felperes javára szolgáló körülményeket nem derítette fel, egyébként a felperes javára értékelendő bizonyítékokat pedig a terhére értékelte. A nyilatkozatai szerint korábbi vevője, a **W. Srl.** a hús értékesítésével kapcsolatos ügyletekből kiszállt, befektetésként szállító járműveket vásárolt és a szállítást azzal végezve, fuvarozóként működött tovább. Hivatkozott továbbá arra, hogy az áru nem vitatottan elszállításra került Romániába, így a magyar költségvetést, a Magyar Államot bevételkiesés nem érte.

A bíróság felperes hivatkozásaival szemben megállapította, hogy az adóhatóság a szükséges és lehetséges mértékben bizonyítási kötelezettségének eleget tett. Kiemelendő, hogy helyesen hivatkozott az adóhatóság arra, hogy az ügy körülményeire tekintettel a felperesnek tudomással kellett bírnia arról, hogy ténylegesen az árut nem a számla szerinti vevő rendelte meg, annak leszállítása sem hozzá történt.

Ennek kapcsán a bíróság az adóhatósági határozatban foglaltakat megismételni nem kívánja, azonban a teljesség kedvéért rámutat arra, hogy **B.T.** képviseleti jogosultságát semmi nem támasztotta alá az eljárásban, sem a felperesnek nem állt rendelkezésre ezzel kapcsolatos olyan irat, amelyet a képviseleti jog igazolásaként értékelni lehetett volna, továbbá az adóhatóság sem talált arra utaló jelet, hogy **B.T.** jogszerűen képviselhetne volna a céget.

A bíróság ennek kapcsán megjegyzi, hogy **B.T.** 2012. július 3. napján tett nyilatkozatai szerint **B.S.** kereste meg őt azzal, hogy segítsen neki Romániában céget alapítani, ennek ellenére **B.S.** a céggel ténylegesen semmit sem csinált, csupán **B.T.**-t kereskedelmi igazgatónak nevezte ki, aki a továbbiakban - az elmondása szerint - a **B.S.** érdekében létrehozott céget úgy működtette, hogy **B.S.**-ral semmit sem kellett egyeztetnie. A bíróság megítélése szerint ez olyan logikai ellentmondást tartalmazó nyilatkozat, mely szintén arra vezetett, hogy a bíróság azt állapítsa meg, hogy **B.T.** **B.S.**-tól a cég képviseletére érvényes meghatalmazással nem rendelkezhetett.

A bíróság megállapította továbbá, hogy az alperes helyesen hivatkozott arra, hogy a felperes tudomással kellett, hogy rendelkezzen arról, hogy a tényleges vevője nem a számla szerinti **P. Srl.** volt. A megrendelések, a szállítás ténylegesen a **W. Srl.** cég érdekében történt, ezt támasztotta alá az is, hogy a rendelkezésre álló adatok szerint a számla szerinti vevő „nevében” **K.L.** és **P.O.-M.** jártak el, az áru is az ő érdekeltségi körükhöz kapcsolódó cégekhez került kiszállításra. Megállapítható volt továbbá, hogy a szállítást minden esetben ugyanaz a ... forgalmi rendszámú jármű végezte, így nem lehetett valós a felperesi hivatkozás sem, hogy a **W. Srl.** Új járműveket vásárolva a továbbiakban csupán fuvarozóként járt el.

A bíróság kiemeli, hogy az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése szerint az adómentesség feltétele egy olyan adóalanynak történő értékesítés, aki ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más

tagállamban jár el. Az Áfa tv. 26. §-a szerint pedig abban az esetben, ha a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást, akár az értékesítő, akár a beszerző vagy bármelyikük javára más végzi a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék a beszerző nevére szóló rendeltetéssel a küldeménykori feladáskor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.

Az EUB ezzel kapcsolatban a joggyakorlatában rámutatott, hogy abban az esetben, amikor a vevő az értékesítés helye szerinti tagállamban tulajdonosként történő rendelkezési jogot szerez a termék felett, és elvállalja, hogy azt a rendeltetési hely szerinti tagállamba szállítja, amint ez - az áruk értékesítő raktárából való elszállításának a feltételével történő - termékértékesítések esetén történt, amennyire lehetséges, figyelembe kell venni a vevőnek a termékbeszerzés időpontjában fennálló szándékát, feltéve hogy azt objektív körülmények támasztják alá. A termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak a beszerzőre való átruházását követően azonban az első termékértékesítést megvalósító értékesítőt lehetne az ezen ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezett személynek tartani, ha e beszerző tájékoztatta arról, hogy az árut a termékértékesítés helye szerinti tagállam elhagyása előtt egy másik adóalany számára újra fogja értékesíteni, és ha az értékesítő ezen információt követően elmulasztott a beszerzőnek egy, a HÉA-t is tartalmazó kijavított számlát kibocsátani.

Ezt követően az adómentesség feltételei egyikének minősülő feltétellel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy még ha főszabály szerint az értékesítő feladata is annak igazolása, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, olyan körülmények között, amikor a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot a termékértékesítés szerinti tagállam területén ruházzák át a beszerzőre, és e beszerző feladata a terméket a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre feladni vagy elszállítani, az a bizonyíték, amelyet az értékesítő az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a beszerzőtől e célból kapott információktól függ. (A 2010. december 16-i Euro Tyre Holding BV ítélet, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, 34-37. pontok)

A kifejtettekre tekintettel a bíróságnak megvalósuló láncértékesítéssel kapcsolatosan meg kellett határozni, hogy melyik volt az a személy, amely azt az értékesítést teljesítette, melynek közvetlen következtében a termék elfuvarozásra került, ennek kapcsán a felperes milyen információkkal rendelkezett, illetve kellett rendelkeznie. Amennyiben ugyanis a láncértékesítés tárgya olyan termék, amely belföldön van, akkor mindazon értékesítés belföldön teljesül, amely a termék elfuvarozásával nem jár, illetve a közösségi értékesítést megelőzi.

Amennyiben a fuvarozás rendeltetési helye más tagállam vagy harmadik ország területe, akkor a termék elfuvarozásával járó értékesítést követő értékesítések nem belföldön teljesülnek. A láncértékesítésbe tartozó belföldön teljesített értékesítések közül csak az értékesítés minősülhet adómentesnek, melynek közvetlen következtében a terméket más tagállam területére vagy harmadik országba fuvarozzák. (Kúria Kfv.I.35.701/2013/7.)

A bíróság ezzel kapcsolatosan megállapította, hogy a rendelkezésre álló adatok szerint a felperestől elszállított termékek tényleges romániai átvevői a felperessel közvetlen gazdasági kapcsolatban nem álltak. Közéjük beékelődött ugyanis egy további értékesítő (amely azonban nem azonos a számla szerinti vevő, azonban gazdasági tevékenységet nem végző P. Srl.-l). Ez a vevő (függetlenül attól, hogy az a W. Srl., P.O.-M. vagy K.L.A., vagy más volt) tekinthető ugyanis annak az értékesítőnek, akinek az értékesítése közvetlen következményeként hagyta el az áru az ország területét.

A felperes keresetében hivatkozott arra, hogy adókijátszásban nem vett részt, ő az ügyletben

jóhiszeműnek volt tekinthető. Ezzel kapcsolatban a bíróság megállapította, hogy az Art. 99. § (2) bekezdése szerint az adómentességet az adózó köteles bizonyítani, melyre tekintettel, bár az adóhatóságnak is tényállás tisztázási kötelezettsége van, tényállás tisztázásának központi elemei az adózó által az adóhatóság részére átadott iratok egyéb bizonyítók.

Ennek kapcsán a bíróság nem értékelhette az adómentesség igazolására szolgáló bizonyítékként a megrendelések, mérlegjegyek hiányát, valamint azt sem, hogy **B.T.** képviseleti jogának igazolására szolgáló eredeti (meghatalmazást adó aláírását is tartalmazó) iratot nem tudott a revízió rendelkezésére bocsátani. Az adóhatóság továbbá helyesen állapította meg, hogy a felperes által benyújtott számlák és CMR okmányok a határozatban kifejtettek szerint szintén nem voltak alkalmasak az adómentesség igazolására.

Mindezekre tekintettel tehát az adómentes közösségen belüli termékértékesítés Áfa tv. 89. §-a szerinti feltételek fennállását a bemutatott iratok nem tudták alátámasztani. Bár az adóhatóságnak az Art. 97. § (6) bekezdése szerint az adózó javára szolgáló tényeket is fel kell derítenie, ezen bizonyítási kötelezettsége azonban nem parttalan. Ennek érdekében az adóhatóság a román adóhatóságot megkereste, amely arról adott tájékoztatást, hogy a számla szerinti vevő a beszerzéseket bevallásaiban szerepeltette. A bevallások azonban önmagukban szintén nem alapozzák meg azt, hogy az adóbevallásában beszerzés szerepeltető fél ténylegesen ügyletet kötött, az áru feletti rendelkezési jogot megszerezte és az ő beszerzésének közvetlen következményeként a tagállamába az áru leszállításra is került. Ezen körülmények ugyanis a jelen eljárásban a számla befogadójával szemben már kifejtettek szerint egyértelműen megdőlték, továbbá román adóhatóság későbbi tájékoztatásai szerint ott is ugyanezen következtetésre jutottak.

A bíróság csupán a teljesség kedvéért, a felperesi keresetkiegészítésben foglaltakra tekintettel utal arra, hogy a felperes az eljárásban csupán állította, hogy a vevőjét ellenőrizte, azonban ezt csupán a saját és a munkavállalói nyilatkozataival kívánta alátámasztani. Ezzel viszont az eljárásban beszerzett adatok ellentmondásban voltak a már kifejtettek szerint. **B.T.** képviseleti jogának fennállását csupán a román adóhatóság első, azon tájékoztatása támaszthatta alá, amely szerint ő, más cégek irányában is eljárta a **P. Srl.** nevében. Ez azonban nem jelentheti azt, hogy a cég képviselőjére ténylegesen jogosult lett volna. Arra vonatkozó adat, irat nem állt rendelkezésre. Bár a felperesnek a képviseleti jog igazolására szolgáló iratok megőrzésére a felperesi hivatkozásokkal egyezően nincs jogszabályi kötelezettsége, azonban az adómentesség feltételeinek igazolása az ő feladata, az adóhatóság által lefolytatható bizonyítás pedig alapvetően a fél által hivatkozott és átadott adatokon alapul. A felperes pedig nem hivatkozott a kifejtettek szerint megvizsgált iratokon kívül más olyan bizonyítékra, amely **B.T.** képviseleti jogát alátámasztotta volna.

B.S. nyilatkozatai sem támasztották alá **B.T.** képviseleti jogának fennállását, azonban amennyiben a felperesi keresetkiegészítés szerint **B.S.** szavahihetősége az eljárásban megdőlt volna, az sem vezethetett volna a képviseleti jog megállapításához. Ennek érdekében tehát további bizonyítás nem volt szükséges.

A fentiekben már részletesen hivatkozottak szerint pedig megállapítható volt, hogy a felperesnek tudnia kellett arról, hogy ténylegesen nem a számla szerinti vevőjével áll kapcsolatban.

A felperes a ... számú ügyben, a 2017. április 12-i tárgyaláson becsatolt előkészítő iratában maga is elismerte, hogy teljesen mindegy volt neki, hogy melyik román partnerének értékesített (hivatkozott beadvány 4. oldal), ami éppen a fenti bírósági megállapításokat támasztja alá. Kiemelendő, hogy a felperes ezen nyilatkozatával maga is elismerte, hogy a nyomon követhetőség biztosítása számára

nem volt lényeges. Ez viszont kizárja annak megállapítását, hogy a felperes az elvárható körülményekkel járt volna el.

Mindezekre tekintettel tehát további bizonyítási eljárás lefolytatására felperes által indítványozott nyilatkozatok, további bizonyítékok beszerzésére az ügy eldöntése szempontjából nem volt szükség, azok alapján sem lehetett volna eltérő tényállást megállapítani.

8. A P.(2) Srl. kapcsán tett megállapítások:

Az adóhatóság a felperes **P.(2) Srl.** irányába 2012. március 21. napja, s 2012. június 29. napja között adómentes közösségen belüli termékértékesítésről kiállított számlák kapcsán az adómentesség feltételeinek hiányát állapította meg a ... és a ... számú határozatokkal.

Az adóhatóság a határozatában hivatkozott arra, hogy a felperes törvényes képviselője, **O.L.** a **P.(2) Srl.** kapcsán felvetett egyik kérdésre sem tudott választ adni, csupán általánosságban tudott nyilatkozni a hasonló jellegű ügyletek megkötéséről. A szállítást elmondása szerint mindig a vevő végezte saját vagy bérelt járművel, CMR okmányokon mindig rögzítették a fuvarozást végző jármű rendszámát. A rendelést elmondása szerint többnyire telefonon kapták. A nyilatkozatai szerint a **P.(2) Srl.** kapcsán is így jártak al.

O.L. elmondta, hogy a felperest **K.L.** kereste meg és ő járt el az ügyletek során, ő adta le a megrendeléseket is. Állítása szerint **K.L.**on és a sofőrön kívül a cég képviselőjével is találkozott a szerződés aláírásakor és még kb. két alkalommal **N. település**en. Írásbeli szerződést azonban az adóhatóság rendelkezésére nem bocsátott.

Az adóhatóság a számlabefogadóval kapcsolatosan megkereste a román adóhatóságot, amelynek válasza szerint társaság egy „hiányzó kereskedő”, melynek közösségi adószámát 2013. február 1-jén törölték, a cég ellen feljelentést tettek. Az ügyvezetője **G.R.Zs.** magyar állampolgár, aki **N.A.R.**-t hatalmazta meg. A kockázatos termékek beszerzésének nyomon követésére kialakított áruforgalom ellenőrzési rendszer adatainak alapján megállapította, hogy a felperestől származó terméket nem a számla szerinti vevőnél, azaz a **P.(2) Srl.**-nél, hanem közvetlenül a **V. Srl.** címén rakodták le, az áruszállítást a **C.L. Srl.** végezte. Mindkét cég képviselője és tagja **P.O.-M.** és **K.L.A.** voltak.

Ezt követően az adóhatóság a már **P. Srl.** kapcsán tett megállapításaira és az azok alapjául szolgáló bizonyítékokra hivatkozva megállapította, hogy felperes által vallott közösségi értékesítések nem a számlákon feltüntetett **P.(2) Srl.** felé teljesültek, az áru felett a számlabefogadó tulajdonjogot sosem szerzett. **G.R.Zs.**ot megkísérelte tanúként meghallgatni, azonban az idézése nem vezetett eredményre.

A felperes keresetében kifogásolta, hogy az adóhatóság ténylegesen ezen számlabefogadóval kapcsolatosan csupán a felperes törvényes képviselőjét hallgatta meg, a felperes bizonyítási indítványait elutasította, figyelmen kívül hagyta a fellebbezéshez csatolt azon munkavállalói nyilatkozatot (**B.Sz.** nyilatkozatát) mely szerint részére bemutatásra került egy **G.Zs.R.** ügyvezetőséget alátámasztó és általa **N.A.R.** részére adott meghatalmazás. Nem értékelte továbbá azt, hogy a fellebbezésében hivatkozott arra, hogy a nála megjelent **N.A.R.**, aki szóban meghatalmazta **K.L.**ot a cég nevében történő eljárásra. Hivatkozott továbbá a bizonyítékok értékelésén, mérlegelésén, a tényállás tisztázásának hiányosságaira, valamint arra, hogy az áru Romániába nem vitatottan ténylegesen kiszállításra került, így a Magyar Államot adóhiány nem érte.

A bíróság az alperesi határozatban foglaltakkal egyetértve ismételten utal a **P. Srl.** kapcsán kifejtettekre, azokat megismételni nem kívánja. Rámutat azonban arra, hogy a felperes az ügylet teljesítése során **K.L.**ot nevezte meg a vevő képviselőjeként, akinek képviseleti joga igazolására, azonban semmit nem tudott felmutatni, annak ellenére, hogy a számla befogadójával kb. három hónap alatt 300.000.000 Ft-os forgalmat bonyolított le. A felperes ugyan a fellebbezésében hivatkozott arra, hogy **K.L.**ot **N.A.R.** hatalmazta meg, azonban ezen személy nevét csupán az elsőfokú megállapítások ismeretében adta meg első alkalommal, az eljárás során a képviseleti jog igazolására tőle származó iratot sem tudott felmutatni. Minderre tekintettel nem állapítható meg az, hogy a számla befogadója részéről eljáró személy képviseleti jogosultságát bármilyen formában érdemben vizsgálta volna.

Mindez pedig arra a következtetésre vezet, hogy a felperes ahogyan azt már a bíróság a **P. Srl.** esetében is kifejtette elmulasztotta a kellő körültekintést az ügylet teljesítése során, továbbá aktív módon közreműködött adókijátszásban való részvételben. Megállapítható továbbá, hogy (ahogyan azt a bíróság a **P. Srl.** esetében kifejtette) a termék nem a felperes értékesítése közvetlen következményeként hagyta el az ország területét, így az adómentesség törvényi feltételei nem teljesültek.

III. Tágállamon belüli termékbeszerzéssel, felperes adólevonási joggal érintett beszerzéseire vonatkozó kapcsolatos megállapítások:

A perbeli időszakban az Áfa-levonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: irányelv) 168. cikke, az Áfa törvény 120. §-a formai feltételeit az irányelv 168. cikke és az Áfa törvény 127. §-ai határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar Áfa törvény mellett az irányadó Európai Uniósi norma, így az irányelv rendelkezései is.

Az Áfa tv. 120. § a) pontja szerint: abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.

Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdése értelmében a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülálló által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).

Az Sztv. 165. § (2) bekezdése alapján a számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. Szabályszerű az a bizonylat, amely az adott gazdasági műveletre (eseményre) vonatkozóan a könyvvitelben rögzítendő és a más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza, megfelel a bizonylat általános alakai és tartalmi követelményeinek, és amelyet - hiba esetén - előírászerűen

javítottak.

Az Sztv. 166. § (2) bekezdése szerint pedig a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállóknak kell lennie.

Az általános forgalmi adó levonásához való jog gyakorlása körében az Európai Unió Bírósága széles joggyakorlatot alakított ki, kimondva, hogy a jogbiztonság elve kötelezettséget is megfogalmaz minden adóalany számára annak érdekében, hogy az ügyletei ne segítsenek másokat adókiadáshoz. Ha az adóhatóság az ellenőrzés során objektív tényekkel bizonyítja, hogy az adózó tudott arról, hogy az általa az adólevonási jog gyakorlására felhasznált számla fiktív, vagy a számla valótlanágáról azért nem tudott, mert elmulasztotta a terhére előírt ésszerű intézkedéseket, az adózót magát és az adókiadást elkövető személynek kell tekinteni. Ilyen esetben az adóhatóság jogosult arra, hogy megfoszsa őt az adólevonás jogától (A 2006. július 6-i Kittel ítélet, C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2006:446 53-57. pontok).

A C-80/11. és C-2/11. számú egyesített ügyekben (A 2012. június 21-i Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet, ECLI:EU:C:2012:373), illetve a C-324/11. számú ügyben (A 2012. szeptember 6-i Tóth Gábor ügyben hozott ítélet, ECLI:EU:C:2012:549) az EUB szintén hangsúlyozta, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő adóból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös HÉA rendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonás joga fő szabály szerint nem korlátozható (Mahagében-Dávid ítélet 38-40. pont, Tóth ítélet 23-24. pont).

A Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet 42. pontja 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. Ugyanezen ítélet 54. pontjában az EUB megerősítette a C-409/04. számú Teleos és társai ügyben (A 2007. szeptember 27-i Teleos plc. és társai ügyben hozott ítélet, ECLI:EU:C:2007:548) már kimondott értelmezését, mely szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőktől, hogy tegyenek meg minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általuk teljesítendő ügylet ne vezessen adókiadáshoz.

Az EUB gyakorlata is megerősíti tehát azt, hogy az adólevonási jog gyakorlása csak a valós gazdasági eseményen alapuló számla alapján gyakorolható. Ezen értelmezés összhangban van a Sztv. 15. § (3) bekezdésében meghatározott valódiság elvével, továbbá a 165. § (2) bekezdésével és a 166. § (2) bekezdésével.

Ezzel egyezően foglalt állást és adott a bíróságok számára iránymutatást a Kúria az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében, kimondva, hogy az Áfa tv. 120.§ a) pontjával összefüggésben a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, neki kell bizonyítani az objektív körülmények fennállását, hogy az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozott. Ha az adóhatóság bizonyítékokkal alátámasztotta állapítja meg a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságára alkalmas bizonyítást felajánlania. A gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív körülményeket” sem az EUB ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatívén nem tartalmazzák, annak sokszínűsége miatt nem is tartalmazhatják, ennek körét a bírói gyakorlat alakíthatja ki. A jelenlegi magyar bírósági gyakorlat szerint az alapozhatja meg az alperesi határozat jogszerűségét, ha nem egyetlen, objektívnek minősülő tényre, vagy körülményre, hanem több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapítják a határozatot, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét.

A perbeli esetben az adóhatóság az összes levonási joggal érintett ügylet tekintetében azt állapította meg, hogy a termékértékesítés megtörtént, de azt nem a számlakiállító adóalany teljesítette.

A KMK vélemény ezzel kapcsolatosan kiemeli, hogy az EUB esetjoga nem tesz különbséget a között, amikor maga az adóalany követ el adókijátszást, és a között, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése által héa-csalásra irányuló ügyletben vesz részt. Az Irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem. (A 20. február 13-i Maks Pen EOOD ügyben hozott ítélet, C-18/13, ECLI:EU:C:20:69, 48. pont)

Ennek az adózói magatartásnak (tudattartalomnak) bizonyítása az adóhatóság feladata, de az adózót együttműködési kötelezettség terheli, ugyanis vannak olyan esetek, amikor kizárólag a számlabefogadó adóalany rendelkezik olyan információkkal, amelyek bizonyítékként tudnak szolgálni az eljárás során. Az „objektív körülmények” fennállásán alapuló adóhatósági határozat jogszerűségének megítéléséhez tehát - tényállástól függően - szükség lehet annak vizsgálatára, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adókijátszásról, adócsalásról. Szükséges továbbá, hogy az adóhatóság feltárja, hogy mely adóalannál/adóalanyoknál jelentkezik a jogellenes adóelőny, amelyre tekintettel - a fentiekre figyelemmel - megtagadható a felperesi adóalany adólevonási/visszaigénylési joga.

Az adóhatóság ezzel kapcsolatban a perbeli esetben azt állapította meg, hogy a felperes minden ügylet esetében tudott az adókijátszásról, abban aktív szereplő volt, továbbá a jogosulatlan adóelőny is nála jelentkezett.

A felperes az ellenőrzéssel érintett időszakban minden határozatban szereplő belföldi székhelyű számlakiállítóval kapcsolatos adóhatósági megállapítást az alábbiak szerint érdemben is vitatta.

1. T. Kft. kapcsán tett megállapítások:

Az adóhatóság a 2010. január 03-tól 2011. május 31. napjáig terjedő időszak vonatkozásában megállapította, hogy a felperes a T. Kft. által élő sertés értékesítéséről kiállított számlák alapján 2.166.624.337 Ft adóalap után összesen 541.565.093 Ft előzetesen felszámított adót vont le az általa fizetendő adó összegéből.

A felperes 2011. június hónapban a T. Kft. által élő sertés értékesítéséről kiállított számlák alapján 159.978.817 Ft adóalap után összesen 39.994.709 Ft előzetesen felszámított adót vont le az általa fizetendő adó összegéből.

A felperes 2011. július hónapban a T. Kft. által élő állat sertés értékesítéséről kiállított számlák alapján 176.896.364 Ft adóalap után összesen 44.224.103 Ft előzetesen felszámított adót vont le az általa fizetendő adó összegéből.

A felperes 2011. augusztus hónapban a T. Kft. által élő állat sertés értékesítéséről kiállított számlák alapján 195.510.816 Ft adóalap után összesen 48.877.705 Ft előzetesen felszámított adót vont le az általa fizetendő adó összegéből.

A felperes 2011. szeptember hónapban a **T. Kft.** által élő sertés értékesítéséről kiállított számla alapján 16.620.215 Ft adóalap után összesen 4.155.054 Ft előzetesen felszámított adót vont le az általa fizetendő adó összegéből.

Az adóhatóság a ... számú megbízólevéllel a 2009. novemberétől 2011. május hónapig terjedő időszakra vonatkozóan végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során vizsgálta a felperes Közösségen belül történő élő sertés beszerzési ügyleteit és ennek keretében a **T. Kft-től** befogadott számlák hitelességét is.

Az ellenőrzés eredményeként az adóhatóság azt állapította meg, hogy a felperes az Európai Unió Magyarországtól eltérő tagállamában bejegyzett adóalanyoktól élő állatokat szerzett be, de nem közvetlenül vásárolt a közösségi eladótól nettó áron, hanem egy vagy több belföldi kieső kereskedőt is igénybe vett annak érdekében, hogy a belföldi adóalanyok felszámított áfát tartalmazó számlája birtokában, az általuk a költségvetésbe be nem fizetett áfa visszaigénylésével tegye olcsóbbá az alapanyag beszerzési árát.

A számlák szerint 2010. január 06. napjáig az **A. Kft.** volt a felperes közvetlen szállítója, 2010. januárjától azonban a **T. Kft.** vált a felperes közvetlen szállítójává.

A tagállami partnerektől beszerzett élő sertéseket 2010. januárjától júniusig a **Cs. Kft./ F. Kft.** (2010. december -ig a cég neve: **F.' Kft.**) - **T. Kft.**, majd 2010. júniusától 2011. szeptemberig az **A. Kft.** - **T. Kft.** belföldi társaságok láncolatánál számlázták ki a felperesi társaság részére.

Az állatok a belföldi számlakibocsátók személyének időszakonkénti cserelésétől függetlenül, folyamatosan a felperesi társaság **H. település, ...** szám alatti telephelyére érkeztek.

Az adóhatóság azt is megállapította, hogy a sertések az Európai Unió más tagállamaiból ugyanazon partnerektől, ugyanazon fuvarozó társaságok szállítványozásával érkeztek mind az **A. Kft-től**, mind a **T. Kft-től** történő beszerzések esetén.

Az I. fokú adóhatóság megállapította, hogy a felperes az ellenőrzés során az áru számozására vonatkozóan a beérkező számlák mellé „Bizonyítvány a közösségen belüli kereskedelemhez” elnevezésű nyomtatványt, valamint CMR okmányokat csatolt be.

A közösségi bizonyítvány (I/5. címzett rovat), valamint a CMR okmányokon (2. átvevő rovat) a közösségi beszerzés címzettjeként maga a felperesi társaság, a többi esetben pedig az **A. Kft.** szerepelt, ami azt igazolja, hogy a közösségi adóalanyok az **A. Kft-nek** értékesítettek, illetve számláztak.

A felperes számlakibocsátójaként eljáró **T. Kft.** azonban a gazdasági eseményhez kapcsolódó bizonylatok egyikén sem szerepelt, ennek ellenére az élő állatokról a **T. Kft.** számláit fogadta be.

Az áru feladói holland, német és cseh illetőségű közösségi adóalanyok voltak. Az áru pedig az Európai Unió tagállamaiból közvetlenül a szállítvány indításakor már ismert rendeltetési helyre, a felperes **H. település, ...** szám alatti vágóhídjára érkezett.

A bíróság álláspontja szerint az eljáró adóhatóság részletes és széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le, megvizsgálta a beszerzés összes lényeges körülményét, az ellenőrzés során feltárt tények és körülmények okszerű, a logika szabályainak megfelelő értékelésével megalapozottan

állapította meg, hogy a **T. Kft.** a felperes részére nem végezte el a nevében kiállított számlákra írt termékértékesítést.

A feltárt objektív tények és körülmények szerint ugyanis a közbeiktatott vállalkozás a számlán feltüntetett élő állatokkal nem rendelkezett tulajdonosként, enélkül pedig nem engedhette át a rendelkezési jogát a felperesnek.

A **T. Kft.** számlájára írt termékeket a felperes az **A. Kft.**-vel rendeltette meg a közösség más tagállamában bejegyzett tulajdonosoktól, az áru egyenesen a felperes vágóhidjára érkezett, a közbeiktatott kereskedő szerepét betöltő **T. Kft.** pedig nem avatkozhatott az értékesítés eleve elrendelt útjába, nem dönthetett az áru megtartásáról vagy más, nem a felperes felé történő értékesítéséről.

A **T. Kft.** - az adóhatóság által meghallgatott személyek vallomásai alapján - alapján kétségtelenül nem rendelkezett ezen számlái szerinti élő állatokkal, az eljárás során meghallgatott valamennyi ügyleti szereplő lényegi kérdésekben egybehangzó vallomása, a beszerzéssel összefüggésben keletkezett CMR okmányok, a közösségi beszerzési számlák, a közösségi bizonyítványok, mind azt támasztották alá, hogy a **T. Kft.** semmi olyan tevőleges szerepet nem végzett a felperes élő állat beszerzéseiben, amely alapján a tevékenysége az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek lett volna minősíthető.

Az adóhatóság meghallgatta a felperes ügyvezetőjét, **O.L.t.**, aki előadta, hogy a **T. Kft.**-vel mintegy három éven át tartó kapcsolat során egy **J.P.** nevű személlyel tartotta a kapcsolatot, illetve a szállítással összefüggő napi dolgokkal kapcsolatban egy **M.Sz.** nevű személlyel egyeztetett, aki szerinte a **T. Kft.** alkalmazottja volt.

A cégnyilvántartás adata szerint azonban **J.P.** 2007. január 23. és 2007. június 19. között az **A. Kft.** ügyvezetője volt, a **T. Kft.**-vel soha nem állt jogi kapcsolatban. **M.Sz.** 2010. április 01. napjáig volt az **A. Kft.** ügyvezetője, majd 2011. augusztus 31. napjáig alkalmazottként dolgozott a cégben. A **T. Kft.** nevében egyikük sem volt jogosult nyilatkozat tételre.

Felperes ügyvezetője a 2015. június 25. napján adóhatóság előtt tett vallomásában az **A. Kft.** kapcsán megerősítette **M.Sz.**-nak az élő állat közösségi beszerzésben betöltött kizárólagos szerepét. Kijelentette, hogy minden pénteken **M.Sz.**-dal állapodott meg a következő heti árakban és a szállítandó áru mennyiségében, a számlákat pedig átutalással egyenlítették ki.

A **T. Kft.** a NAV Kiemelt Adózók Adóigazgatósága ... számú megbízólevéllel 2011. január 01. - 2011. április 30. napja közötti időszakra folytatott egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzése során meghallgatta **V.Z.t.**, aki 2009. július 07. napjától 2011. január 20. napjáig volt a társaság képviselője, valamint **P.T.t.**, aki 2011. január 20. napjától képviselte a **T. Kft.**-t.

A képviselők 2011. május 10. napján tett együttes nyilatkozatukban kijelentették, hogy az **A. Kft.** volt az a vállalkozás, amely a magyarországi vágóhidak által igényelt élő állatmennyiség és minőség ismeretében megszervezte és lebonyolította a közösségi beszerzéseket és fuvarokat. Az áru átvételében nem vettek részt, mert az áru minden esetben a vágóhidra érkezett. A számlázásról elmondták, hogy előbb állították ki a felperes felé a számlájukat az átvett mennyiségnek megfelelően, mint ahogyan ők maguk számlát kaptak az **A. Kft.**-től, de persze a számlákat mindig

ugyanazzal a teljesítési nappal és ugyanazzal a súllyal állították ki mindketten. A számlákat is utólag, az átutalást követően állították ki **F. település**ban, az **Ó.** dűlőben lévő telephelyen. Állításuk szerint nagyon nagy forgalmat bonyolítottak le ily módon, de ebben egyiküknek sem volt saját pénze, mert ők csak azt a pénzt utalták át az **A. Kft.**-nek, amit megkaptak a felperesi társaságtól.

V.Z.t, a **T. Kft.** egyik képviselőjét és tulajdonosát a NAV ... Regionális Bűnügyi Igazgatóságának Kiemelt Ügyek Osztálya is meghallgatta 2012. március 01. napján az élő állat beszerzés kapcsán, amelynek során megerősítette, hogy az élő állatot az **A. Kft.** szerezte be, csak ez a vállalkozás rendelkezett a termékbeszerzéshez és az értékesítéshez szükséges kapcsolatokkal, személyi és tárgyi feltételekkel.

V.Z. a nyomozóhatóság előtt 2012. június 25. napján tett vallomásában az **A. Kft. - T. Kft.** közötti számlázással kapcsolatban azt is elmondta, hogy az **A. Kft.**-vel egy irodában voltak **F. település**ban, az ... szám alatt, így a számlákat és a szállítóleveleket jellemzően úgy kapták meg, hogy azokat a közös irodájukban az **A. Kft.** alkalmazottja átadta a **T. Kft.** alkalmazottjának.

Az adóhatósági eljárásban megállapításra került, hogy az áru a közösségi adóalanyoktól közvetlenül a vágóhidra került leszállításra, ahol a vágóhidat üzemeltető társaságok vették át. A legtöbb CMR 2. számú rovatban (átvevő), illetve a legtöbb ENAR nyomtatvány I.5. rovatában (címezett) az **A. Kft.** szerepel, ami azt igazolta, hogy a közösségi adóalanyok az **A. Kft.**-nek értékesítettek, illetve számláztak.

M.Sz. 2015. június 15. napján az adóhatóság előtt tett vallomásában elmondta, hogy az élő állat beszerzés 2011. augusztus 31. napjáig az ő feladata volt, ennek keretében ő tartotta a kapcsolatot a vevőkkel, a szállítókkal, a külföldi partnerekkel, a lerakókkal, ahová a sertéseket leszállították. Határozottan kijelentette, hogy a felperes részére az Európai Unió tagállamaiból származó élő állatokat, vágósertéseket az **A. Kft.** értékesítette. Elmondta, hogy 2010. április végén eladta a céget, de az eladást követően is ugyanazokat a feladatokat látta el a társaságban, mint korábban, csak alkalmazottként. Bár a két társaságnak közös irodája volt **F. település**ban, **M.Sz.** arra a kérdésre, hogy milyen feladatot látott el a **T. Kft.** az élőállat beszerzésében, mindössze annyit adott elő, hogy - tudomása szerint - az átvételnél ott volt **Sz.S.**, a **T. Kft.** alkalmazottja is, ezen kívül semmilyen más, a **T. Kft.** által végzett konkrét tevékenységet nem nevezett meg.

Az adóhatóság fentiek alapján megállapította, hogy a **T. Kft.** nem végzett termékértékesítést, csak átszámlázták ezen a vállalkozáson az élő állatokat, az áru felett tulajdonosként nem rendelkezett, nem voltak a beszerzéshez és értékesítéshez szükséges kapcsolatai és pénzügyi forrásai sem.

A **T. Kft.** szerepe mindössze az **A. Kft.** által beszerzett és a felperes felé továbbértékesített élő állat beszerzési árának, a valóságban meg nem történt belföldi értékesítésekről kiállított számlára alapított áfa levonási joggal történő olcsóbbá tétele volt. A számlázási lánc szereplői a valótlan tartalmú számlák kiállításakor lényegében változatlan áron számlázták egymás között az árut, és a számlákon feltüntetett általános forgalmi adót az állami költségvetés felé soha nem fizették meg.

A felperes keresetlevelében arra hivatkozott, hogy a közigazgatási szerv a tényállást nem tárta fel kellő mértékben. A határozatból a mérlegelés szempontjai sem állapíthatók meg, a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége egyáltalán nem tűnik ki.

A bíróság álláspontja szerint felperes által az adóhatóság tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségével kapcsolatban előadottak nem helytállóak, mivel az adóhatóság az ítéletben, illetve

az adóhatósági határozatokban rögzítettek szerint széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, amelynek során számos tanú nyilatkoztatásra került sor. A hatóság megállapításait valamennyi rendelkezésre álló bizonyítékot, jogilag jelentős tényt és körülményt értékelve tette.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy a határozat a kapcsolódó vizsgálatok vonatkozásában kizárólag a megbízólevél számát tartalmazza, illetve az adóhatóság nem ismertette vele a T. Kft.-nél lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés megállapításait.

A fenteikhez kapcsolódóan a bíróság rögzíti, hogy a hatósági határozatok a T. Kft.-nél végzett adóhatósági ellenőrzések jegyzőkönyvbe foglalt megállapításain alapult, az ellenőrzési jegyzőkönyveknek a felperest érintő része a jegyzőkönyvben és az elsőfokú határozatok indokolásában részletesen ismertetésre kerültek, ezért felperes érvelése megalapozatlan.

A bíróság rögzíti, hogy a kapcsolódó ellenőrzések tájékoztatásának formájára nézve az Art. nem tartalmaz kötelező előírást, az Art. 100. § (4) bekezdése vonatkozásában csak a feltárt adatok, bizonyítékok adózót érintő részének az ismertetését írja elő, ez pedig megtörtént.

Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint a felperes által hivatkozott 33/2015. számú közigazgatási elvi határozatra történő hivatkozás nem tehetette az alperesi határozatban foglalt megállapításokat jogszerűtlenné, az adóhatósági határozatot jogellenessé.

A bíróság álláspontja szerint az alperesi határozat jogszerűségét az a felperesi előadás sem érinthette, hogy az Art. 92. § (11) bekezdése értelmében a kapcsolódó vizsgálatok kezdő és befejező időpontjáról felperest értesíteni kell.

Az adóhatóság megállapításainak jogszerűségét érdemben nem befolyásolták a felperes által keresetlevelében a vállalkozás által foglalkozott munkavállalók számára, a beszállítók nagyságrendjére, valamint a cég Európai Uniói forrásokból történő pályázati lehetőségeire vonatkozóan előadottak, és az sem, hogy korábban a felperesi társasággal szemben bíróság által jogerősen elbírált megállapításra még nem került sor.

Ezek a körülmények - az adóhatóság által megállapítottan helyesen - legfeljebb egy méltányossági eljárás keretében képezhetik az adóhatóság mérlegelésének tárgyát, az adólevonási jog jogszerűségének megítélése szempontjából viszont irrelevánsak, a hatóság határozata nem ütközik az Art. 97.§ (6) bekezdésébe sem.

A bíróság álláspontja szerint a felperes tudta, hogy beszerzésével a HÉA-rendszer kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, ezért a HÉA-irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy ebből nyeresége származik-e vagy sem.

Az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyította, hogy az érintet felperesi adóalany tudta, hogy adólevonási jogának megalapozása érdekében megvalósított ügylettel adókijátszásban vesz részt.

Kétséget kizáró tény, hogy a felperes egy olyan számlázási lánc utolsó szereplője volt, amelyben úgy igényelt vissza a T. Kft. számlái alapján áfát, hogy azt a számlázási láncban őt megelőző alanyok soha nem fizették meg, az állami költségvetés felé.

Felperes keresetlevelében foglaltakkal ellentétben az adóhatóság által megállapított objektív tényállás alapján a felperes tudta, illetve tudnia kellett, hogy az érintett ügyletek adócsalás részét képezik, illetve, hogy az értékesítési láncban a megelőző vagy következő másik ügylet adókijátszást valósít meg.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra, hogy a **T. Kft.** vonatkozásában tett megállapítások alapjait képező bizonyítékok között található egyéb nemzetközi fuvarlevelek, és gazdasági társaságok bélyegzőlenyomatai, illetve a revízió nem tisztázta a tényállást arra vonatkozóan sem, hogy pontosan hány külföldi élő állat előállító vett részt a **T. Kft.** felperes részére kibocsátott és a revízió által megállapított számlán feltüntetett gazdasági eseményben.

A fentiek vonatkozásában a bíróság rögzíti, hogy az adóhatóság megalapozott megállapításához a közösségi adóalanyok élő állat értékesítéseinek vizsgálatára nem volt szükség, a részükről történt értékesítés megtörténtét ugyanis az adóhatóság nem vitatta.

Egyébiránt a felperes keresetlevelében hivatkozott **A. A.S.** a vizsgált időszakban nem volt a számlázási lánc résztvevője, ezért a jogorvoslati kérelemben előadottak e vonatkozásban sem helytállóak.

Felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy a **T. Kft.** részére beszámlázó gazdasági társaságok a **Cs. Kft.**, a **F. Kft.**, az **A. Kft.** és a közösségen belüli élő állat előállítók közötti kapcsolódó vizsgálatról és az azt alátámasztó bizonyítékokról a hatóság semmilyen részletes tájékoztatást nem adott.

Ezzel kapcsolatban a bíróság rögzíti, hogy a **Cs. Kft.-nél** a ..., illetve a ... számú megbízólevéllel lefolytatott, valamint a **F. Kft.-nél** a ... számú megbízólevéllel végzett ellenőrzés eredményét az adóhatóság a felperesnél 2009. november - 2011. május időszakra vonatkozóan végzett vizsgálatánál használta fel, a kapcsolódó ellenőrzés megállapításait a vizsgált időszak vonatkozásában az adóhatósági határozat tartalmazza, ahogyan az **A. Kft.-vel** kapcsolatos megállapításokat is.

Az Art. 100. § (4) bekezdése értelmében ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, illetőleg határozatnak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell. Ez az ismertetés pedig az eljárásban nem vitatott módon megtörtént, az adózó jogvédelmét pedig az Art. 104. § (1) bekezdése szerint elkészített megállapításokról készült jegyzőkönyv, és az azzal kapcsolatosan előterjeszhető észrevétel lehetősége biztosítja.

Felperes keresetlevelében hivatkozott arra is, hogy **M.Sz.** nyilatkozatait a hatóság egyoldalúan értelmezte, nyilatkozataiból csak egyes kiragadott részletet fogadott el bizonyítékként, az felperes a javára szolgáló kijelentések pedig nem kerültek beépítésre az I. fokú határozatokba sem.

A fentiekkel kapcsolatban a bíróság rögzíti, hogy az **A. kft.** ügyvezetését 2010. április 01-jétől 2011. október 24-ig ellátó **M.F.** elmondta, hogy az ő időszakában is az élő állat beszerzés volt a cég fő tevékenysége, melynek lebonyolításával **M.Sz.** foglalkozott. **M.Sz.** pedig 2015. június 15-i tanúvallomásában az **A. Kft.** és a felperes közötti gazdasági kapcsolat végét 2011. augusztus 31. napjában jelölte meg. Az ellenőrzés azon kérdésére, hogy „*Kinek továbbította a megrendelést, amelyet a L. Kft.-től kapott*”, azt a választ adta: „*Akitől tudtunk vásárolni*”. **M.Sz.** tehát elismerte, hogy az **A. Kft.** volt a megrendelő. Egyértelműen elmondta azt is, hogy mindig ő adta meg a külföldi partnerek és a belföldi vevő nevét és rendeltetési helyét.

M.Sz.dal felvett jegyzőkönyvből az is megállapítható, hogy a neki feltett kérdések egyike esetén sem jelezte, hogy azok bármelyike is számára értelmezhetetlen lett volna, sőt - éppen ellenkezőleg - világosan elmondta, hogy alkalmazottként is ugyanazon feladatokat látta el, mint ügyvezetőként az élő állatok közösségi beszerzése kapcsán. Ezzel szemben egyetlen olyan érdemi tevékenységet sem tudott megnevezni az élő állat beszerzési ügyletekben, amit a **T. Kft.** végzett volna, azon kívül, hogy - tudomása szerint - az átvételnél jelen volt **Sz.S.**, a **T. Kft.** alkalmazottja is, holott a két cég alkalmazottai közös irodában voltak **F. település**ban.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra is, hogy minden bizonyíték, tanúvallomás azt mutatja, hogy az árak és a mennyiség tekintetében kétséget kizáróan a **T. Kft.** részéről **M.Zs.**tal történt hetente egyeztetés a megrendelések vonatkozásában, amely alapján kijelenthető, hogy a felperes a **T.** részére adta le megrendeléseit. Felperes szerint ezt megerősíti **P.T.** és **V.Z.**, a **T. Kft.** vezető tisztségviselőinek 2011. május 10. napján tett nyilatkozata is.

Ezzel szemben a bíróság álláspontja szerint az ügylet fiktív jellegét bizonyította, hogy **V.Z.** a nyomozóhatóság előtt 2012. június 25-i meghallgatása során a sertés üzlet kapcsán azt állította, hogy azt általában **M.Zs.** intézte. **M.Zs.** viszont a nyomozóhatóságnál 2011. október 04. napján történt meghallgatásakor azt mondta, hogy a cégben semmilyen tényleges ügyvezetési feladatot nem látott el, a sertés üzletben pedig a vevőktől beérkező utalások felügyeletében és a cég szállítói tartozásainak a kifizetésében jelölte meg a fő feladatát.

Mindemellett a felperes ügyvezetője 2015. szeptember 01. napján a **T. Kft.** vonatkozásában a társasággal körülbelül három éve tartó üzleti kapcsolatában egyértelműen **J.P.re** és **M.Sz.ra** hivatkozott. Ehhez képest 2015. június 25. napján már azt állította, hogy a napi ügyeket **M.Zs.** koordinálta, azt azonban nem tudta megmondani, hogy ezt milyen minőségben tette.

A felperes alaptalanul hivatkozott arra keresetlevelében, hogy az adóhatóság **M.Sz.** nyilatkozatából nem emelte ki a javára szolgáló tényeket, így azt sem, hogy **Sz.S.** ellenőrizte a **T. Kft.** által a vágóhídra szállított élő állat teljesítését.

Ezzel szemben **Sz.S.** átvételnél való jelenlétét az eljárás során felvett nyilatkozatok egyértelműen megcáfolták, hiszen **O.L.** a 2015. szeptember 01. napján tett nyilatkozatában maga mondta el, hogy az áru **H. települési** vágóhídra történő megérkezését követően **B.S.** végezte az állatok mérlegelését, minőségi átvételét és ellenőrizte a dokumentumokat.

Az áru átvételénél ténylegesen jelenlévő **B.S.** pedig azt is kijelentette, hogy mindig a kamion vezetői adták át az árut és csak az átvételt követően jött át **Sz.S.** az élő állatok súlyáért. Miután **Sz.S.** a teljesítés időpontjában nem volt jelen, ezért e vonatkozásban indokolatlan volt további személyek meghallgatása, illetve nem volt szükség annak a vizsgálatára sem, hogy **B.S.** mikor volt szabadságon, vagy betegszabadságon, tekintettel arra, hogy **O.L.** minden esetben őt jelölte meg az áru átvevőjeként.

Felperes által a keresetlevelében hivatkozott **Sz.S.** által elvégzett utólagos ellenőrzés pedig semmiképpen nem bizonyíték arra, hogy az áru a **T. Kft.**-től származott, már csak azért sem, mert a teljesítés körülményeit, nevezetesen, hogy ki, milyen szállítójárművel, kinek a nevében eljárva, mekkora mennyiségű árut szállított le, utólag ellenőrizni nem is lehet.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra is, hogy az adóhatóság nem vizsgálta a **T. Kft.** éves

beszámolóját, melyből megállapítható, hogy tevékenysége során jelentős nyereséget termelt és osztalék kifizetése is történt.

Ebben a körben a bíróság rögzíti, hogy az a körülmény, hogy a **T. Kft.** tulajdonosai a cég alapításához szükséges törzstőkével rendelkeztek, a társaság pedig 2010. évben osztalékot is fizetett, az adóellenőrzés során feltárt tényekkel szemben nem bizonyítja, hogy a számlakibocsátó valóban rendelkezett az ügyletek finanszírozásához szükséges pénzeszközökkel. A **T. Kft.** ügyvezetői (**V.Z.**, **P.T.**) 2011. május 10-én tett közös nyilatkozatukban ugyanis maguk mondták el, hogy a számlázásokban senkinek nem volt saját pénze. **V.Z.** a 2012. március 1-jén tett nyilatkozatában szintén megerősítette, hogy az **A. Kft.** az élő állatot a **T. Kft.** által átutalt vételárból fizette ki, a társaság pénzforgalmi számláinak adataiból pedig egyértelműen kiderül, hogy legelőször mindig a felperes utalt, annak érdekében, hogy a külföldi tulajdonosokkal a beszerzési ügylet egyáltalán létrejöjjön.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra is, hogy a felperesnek, mint címzettnek nem volt és nem is lehetett ráhatása a fuvarokmányok kitöltésére, ezért az, hogy a fuvarokmányokon milyen adatok szerepelnek, nem adhat alapot arra, hogy a hatóság a felperesi adózóra nézve bármilyen terhelő megállapítás tegyen.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor az adóhatóság következtetésének megalapozottságát támasztotta alá az, hogy - a **T. Kft.** ügyvezetői által is elismerten - csak az **A. Kft.** rendelkezett az élő állatok beszerzéséhez szükséges kapcsolatrendszerrel, személyi állománnyal, gépparkkal. Az adóhatóság megállapításait támasztotta alá azon körülmény is, hogy a **T. Kft.** szállítmányaihoz kapcsolódó elsődleges bizonylatok (CMR, Közösségi bizonyítvány) egyikén sem szerepelt, ezekkel a dokumentumokkal nem rendelkezett. Emellett a felperes állatok átvételét végző alkalmazottja, **B.S.** a **T. Kft.** nevét egyetlen ügylethez sem tudta kötni, ellenben biztos volt abban, hogy az **A. Kft.** volt az élő állatok beszállítója.

Az adózói tudattartalom vonatkozásában a felperes keresetlevelében hivatkozott az Európai Unió Bíróságának eseti ügyben hozott döntéseire, a 14/2014. számú közigazgatási elvi döntésre, illetve arra, hogy az adóhatóság nem tett eleget az Art. 97.§-ában foglalt tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor az adóhatóság mind tényállás tisztázási, mind bizonyítási kötelezettségének eleget tett. A határozatokban foglaltak alapján, az abban tett megállapítások alapján egyértelműen rögzíthető, hogy az adóhatóság egyértelműen bizonyította, hogy nem történt teljesítés, illetve nem a számlán szereplő felek között jött létre az ügylet.

A felperes hivatkozott arra is keresetlevelében, hogy az alperes a fellebbezéshez csatolt bizonyítékok közül okszerűtlenül és megalapozatlanul mellőzte **B.Sz.** nyilatkozatát, illetve **M.-né P.V.** nyilatkozatát, annak ellenére, hogy a pontos, korrekt tényállás felderítése alperes jogszabályi kötelezettsége lett volna.

Ehhez kapcsolódóan a bíróság rögzíti, hogy az alperes - a 2011. június hónapra vonatkozó ügyben - ellenkérelmében arra hivatkozott, hogy a fellebbezéshez sem **B.Sz.**, sem **M.-né P.V.** nyilatkozata, illetve egyáltalán semmilyen nyilatkozat becsatolására nem került sor.

Miután a bíróság álláspontja szerint az adóhatóság a releváns tényállást tisztázta, ezért a felperes keresetlevelében felsorolt személyek és társaságok alkalmazottainak nyilatkoztatása sem volt

indokolt, arra külön figyelemmel, hogy a hatóság által megállapított tényállást és a bizonyítékok mérlegelésének okszerűségét a felperes által indítványozott tanúk vallomása aggályossá tenni nem tudta volna, és bizonylatokat, dokumentumokat tanúvallomással pótolni, kiváltani nem lehet.

Felperes keresetlevelében a **T. Kft.**-vel bonyolított ügyletek tisztázása érdekében meghallgatni kért, név szerint felsorolt személyek kapcsán az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy **Z.Cs.** 2009. július 09. napjától 2010. június 10. napjáig, **P.G.** 2010. június 15. napjától 2013. december 03. napjáig a **Cs. Kft.** ügyvezetője volt, a **P.(2) Kft.** pedig a cég kijelölt felszámolója.

A fenti személyek meghallgatása a 2010. júniust követő időszakban már csak azért sem indokolt, mert az ellenőrzés során vizsgált időszakban a **Cs. Kft.** a számlázási láncolatnak nem volt a szereplője, e társaság vonatkozásában az adóhatóság megállapítást a határozatában nem tett.

P.G. a **F. Kft.** bejelentett alkalmazottja volt 2010. április 01. - 2010. augusztus 01. között, így az ő meghallgatása, tekintve, hogy a számlázási láncnak 2010. júniust követő vizsgált időszakban már a **F. Kft.** sem volt szereplője, ugyancsak indokolatlan volt.

Szükségtelen volt a **T. Kft.** ügyvezetését 2009. december 29. napjáig ellátó **U.B.**, valamint a társaság ezt követő ukrán ügyvezetőjének, **B.E.**-nak a meghallgatása is, hiszen 2010. évben már ez a társaság sem vett részt a közösségből beszerzett élő sertések kiszámlázásában.

A **T. Kft.** felszámolóbiztosának, **G.I.**-nak és **K.F.Gy.** könyvvizsgálónak, valamint a társaság név szerint meg nem nevezett munkavállalóinak a meghallgatására szintén nem volt szükség, hiszen a NAV Kiemelt Adózók Igazgatósága a ... számú megbízólevéllel 2011. január 01. napjától 2011. augusztus 31. napjáig terjedő időszakra vonatkozóan végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló kapcsolódó ellenőrzés során már megvizsgálta az élő sertés beszerzési ügyleteket.

Tekintettel arra, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázás kötelezettségének eleget tett, a közigazgatási eljárásban feltárt körülmények alapján a hatósági megállapítások helytállóak voltak, ezért további - a keresetlevelekben megjelölt - személyek meghallgatása sem a 2010. júniusát megelőző, sem az azt követő időszak vonatkozásában nem volt indokolt.

Az adóhatóság tényállást tisztázási kötelezettsége ugyanakkor az Art. 97.§ (4) bekezdése értelmében tényszerűen generális szabály, de ez a kötelezettség a hatóságot csak a megalapozott határozat meghozatalához szükséges mértékben terheli.

A hatóság feltárta az ügy eldöntése szempontjából jelentős tényeket, a bizonyítandó tények megismerése az eljárási szabályok által meghatározott alaki rendben, bizonyítási eljárásban, bizonyítási eszközök igénybevételével történt, vizsgálta az adózó javára és terhére értékelendő körülményeket.

Az adóhatóság a beszerzett bizonyítékok alapján okszerű, az ésszerűség és a logika követelményeinek megfelelő, a Ket. 2.§ (3) bekezdése és 50.§ (6) bekezdése szerint megalapozott megállapításokat tett határozatában.

A felperes a hatóság tényállás tisztázási, illetve bizonyítási kötelezettségének elmulasztása, valamint az adózói tudattartam körében hivatkozott az 5/2013. számú közigazgatási elvi határozatra, továbbá a Kúria, valamint az Európai Unió Bíróságának eseti ügyekben hozott döntéseire.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor az önmagában az ítéletekre történő hivatkozás, illetve az eseti ügyekben hozott döntések felsorolása alkalmatlan volt arra, hogy az adóhatósági határozatban foglalt megállapítások jogszerűségét a felperes megalapozatlanná tegye.

Az adóhatósági eljárásban feltárt bizonyítékok széles körű értékelésével a hatóság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az ügylet során adókijátszás történt, amelyről az érintett adóalany tudott, sőt kezdeményezője volt. A felperes által hivatkozott elvi élű döntések pedig kivétel nélkül a jóhiszemű és kellő gondossággal eljáró adóalany esetén állítják a levonási jog objektív jellegét, tudatos magatartás esetén nem.

A felperes keresetlevelében alaptalanul hivatkozott arra is, hogy az adóhatóság megsértette a Ket. 49. § (1) bekezdését, amikor 2012. november 13. napján és november . napján tartott **O.I., Z.P.** és **L.Cs.** tanúkénti meghallgatásáról nem értesítette.

Ezeket a magánszemélyeket az adóhatóság az adózónál a ... számú megbízólevéllel végzett ellenőrzés során hallgatta meg. Mivel a fenti magánszemélyek a felperes alkalmazottai (sofőrök) voltak, akiknek a nyilatkoztatására - munkaviszonyukra tekintettel - az Art. 48. § (1) bekezdése alapján került sor, így az Art. 48. § (3) bekezdése értelmében az adóhatóságnak nem is volt értesítési kötelezettsége.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra is, hogy a revízió 2013. február 19. napján küldött értesítést az adózónak egy békéscsabai tanúmeghallgatásról, amit a felperes nem kapott meg a meghallgatás előtt öt nappal. Az ekkor meghallgatott személy **F.I.Zs.** volt, aki a **V. Sro.** kapcsán került meghallgatásra. Mivel a **T.t** érintő hatósági megállapítások tekintetében ez a társaság nem szerepelt, ezért a keresetlevelében e vonatkozásban előadottnak nincs jogi jelentősége. A felperesi hivatkozás egyebekben sem minősül az ügy érdemére kiható jogszabálysértésnek.

A 2015. május 19. napján kelt értesítés kapcsán előadott kifogás szintén megalapozatlan, figyelemmel arra, hogy az a **M. Kft.** képviselőjének, **B.L.**-nak a meghallgatására vonatkozik, aki a **T.t** érintő ügyletekben nem szerepelt, így a keresetlevelében előadottnak nincs jogi jelentősége az adóhatósági határozatok és az eljárás jogszerűsége szempontjából. A felperesi hivatkozás egyebekben sem minősül az ügy érdemére kiható jogszabálysértésnek.

Alaptalan a keresetlevelében foglalt azon kifogás is, hogy jogszabálysértően járt el a hatóság, amikor a kapcsolódó vizsgálatok elrendeléséről, illetve a belföldi jogsegély iránti megkeresésről - illetve megkeresés esetén az eljárás szüneteléséről - a felperest nem értesítette az Art. 92.§ (10) és (11) bekezdései alapján.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor ennek az ügy érdemére kihatása nem volt. A felperes a kapcsolódó ellenőrzések eredményét, illetve belföldi jogsegélyre adott válaszokat, illetve az ezzel összefüggő és a felperes ügyét érintő releváns adóhatósági megállapításokat az adóhatósági határozatokból, jegyzőkönyvekből megismerhette, az eljárás szünetelésével kapcsolatban előadott kifogása pedig az adóhatósági határozatok jogszerűségét nem érinti, ennek az ügy érdemére kiható jelentősége nincs.

2. T.(3) Kft. kapcsán tett megállapítások:

A felperes 2011. május hónapban 1.769.381 Ft adólevonási jogot gyakorolt a **T.(3) Kft.** nevében

2011. május 24-i teljesítési időponttal kibocsátott 7.077.525 Ft értékű élő állat értékesítéséről kibocsátott készpénzfizetési számla alapján.

A felperes 2011. június hónapban 5.456.850 Ft előzetesen felszámított adót vont le a **T.(3)** Kft. nevében felsorolt három darab, 27.284.250 Ft értékű élő állat értékesítéséről kibocsátott egyszerűsített készpénzfizetési számla alapján.

A felperes 2011. július hónapban 1.793.138 Ft előzetesen felszámított adót vont le a **T.(3)** Kft. nevében 8.965.688 Ft értékű élő állat értékesítéséről kiállított készpénzfizetési számla alapján.

Az adóhatóság a lefolytatott adóellenőrzés alapján megállapította, hogy a fiktív adatokkal alapított, székhelyén elérhetetlen, valós gazdasági tevékenységet nem folytató, a különleges kapcsolatrendszer, speciális szakértelmet igénylő élő állatkereskedelemhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkező **T.(3)** Kft. - amelynek képviselője a társaságban valós ügyvezetői tevékenységet saját bevallása szerint nem végzett, a gazdasági esemény teljesítését sem ismerte el, valamint a számlák kiállítását és ellenérték átvételét is tagadta - a felperes részére nem végezte el a nevében kiállított számlákra írt élő sertés értékesítését.

A felperesi társaság ügyvezetője **O.L.** 2011. szeptember 01-jén a **T.(3)** Kft. képviselőjét, kapcsolattartóját megnevezni nem tudta. Nyilatkozata szerint nem kötöttek írásbeli szerződést, csak alkalmi jelleggel vásárolt a cégtől. Az állatok mennyiségi és minőségi átvételét **B.S.** végezte, egy kolléganő pedig a Traces-rendszerből ellenőrizte, hogy az áru a társasághoz volt-e irányítva. A számlák ellenértékét a vágást és a minősítést követően készpénzben egyenlítették ki.

A felperesi ügyvezető 2011. szeptember 07. napján kelt nyilatkozatában a **T.(3)** Kft. ügyvezetőjeként **T.T.**t nevezte meg.

A felperes az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta az ügyletbe kapcsolódó CMR okmányokat, valamint a „Bizonyítvány a Közösségen belüli kereskedelemhez” elnevezésű nyomtatványokat. A közösségi bizonyítványok I.5. rovatában azonban a közösségi beszerzés címettelként nem a számlakibocsátó, hanem a **T.(3)** Bt. neve és a cégjegyzékben 2011. június 01. napjáig székhelyként bejegyzett **D.(3) település**, ... szám alatti cím került feltüntetésre. Az áru rendeltetési helye a felperes **H. települési** telephelye volt, feladó pedig a **G.M. B.V.** holland kereskedő volt, a fuvarozást a **K. GmbH.** valamint a **K. B.V.** holland társaságok végezték. A tagállami kontroll adatok szerint a **G.M. B.V.** a **T.(3)** Bt. felé Közösségen belülré történő értékesítést nem vallott.

Az adóhatóság a **T.(3)** Kft.-nél kapcsolódó ellenőrzést rendelt el. A cégnyilvántartás adatai szerint a **T.(3)** Kft-t egyszemélyes gazdasági társaságként 2011. május 05. napján **T.T.** alapította. A társaságot az ellenőrzés időpontjában képviselő **B.J.A.**-val az adóhatóság kapcsolatba lépni nem tudott, a Kft. székhelyének címére küldött idézés „cím elégtelen”, a képviselő nyilvántartott lakóhelyére küldött idézés pedig „ismeretlen helyre költözött” jelzéssel érkezett vissza.

A **T.(3)** Kft. vonatkozásában rögzítésre került az is, hogy számlakibocsátó székhelyként bejelentett **B. település**, ... szám alatti címen székhely szolgáltató társaság működött. A **T.(3)** Kft-nek 2011. november 05. napjáig volt rendezve a székhely szolgáltatási szerződés alapján fizetendő díja, ezt követően a cég székhelyhasználati jogosultsága a díjfizetés elmaradása miatt megszűnt.

T.T. a NAV Bűnügyi Főigazgatása Központi Nyomozó Főosztálya Vizsgálati Osztály II. előtt 20.

június 18. napján tett vallomásában előadta, hogy egy borozóban szólította le egy férfi azzal, hogy ha a nevére vesz egy céget, akkor havonta 10.000-20.000 Ft-ot kap cserébe. Ennek a társaságnak így lett az ügyvezetője, de elmondása szerint ő a cégben semmilyen tevékenységet nem végzett, a felperes felé kibocsátott készpénzfizetési számlákat nem ő állította ki és kijelentette, hogy a számlákon és a kiadási pénztárbizonylatokon nem az ő aláírása szerepel, a számlákhoz kapcsolódó ENAR bizonyítványokat soha nem látta, a felperes képviselőjét, **O.L.**t nem ismerte.

Az adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében megvizsgálta a közösségi beszerzés címzettjeként feltüntetett **T.(3)** Bt-t is. A Bt. 2011. június 1-ig székhelyként bejegyzett **D.(3) település, ...** alatti címe azonos volt a **T.(3)** Kft. központi ügyintézésének helyeként 2011. július 12-ig bejelentett és a felperes felé kibocsátott számlákon szereplő címmel, valamint **T.T.** időközben fiktívvé nyilvánított lakcímével. A fenti címen egy kis családi ház állt, a csengetésre senki nem nyitott ajtót, ott az adóellenőrök semmilyen gazdasági tevékenység végzésére utaló jelet nem tapasztaltak.

Az adóigazgatóság 2011. július 18. napján helyszíni ellenőrzést tartott a Bt. 2011. június 01. napjától bejegyzett 1211 **B. település, ...** szám alatti székhelyén is, ahol a ... Önkormányzat Gyermekotthona található. A gyermekotthon vezetője elmondta, hogy a **T.(3)** Bt. részére nem adtak engedélyt a székhelyhasználatra, a társaság ügyvezetőjeként 2011. június 01. napjától bejegyzett **B.A.** pedig a növendékük volt, ő azonban egy befolyásolható, enyhe fokban értelmileg sérült személy, aki saját ellátására is alkalmatlan, nemhogy arra, hogy egy gazdasági társaságot vezessen.

Mivel az állatoknak a felperesi társaság **H. település, ...** szám alatti telephelyére történő megérkezését a ... Megyei Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági és Állategészségügyi Igazgatósága a Traces-rendszer alapján visszaigazolta, a felperes pedig a kapcsolódó CMR okmányokon nyugtázta az átvétel tényét, ezért az adóhatóság jogszerűen állapította meg, hogy az állatok beszerzése megtörtént, de azt kétséget kizáróan nem a **T.(3)** Kft. végezte el.

A felperes keresetlevelében arra hivatkozott, hogy a **T.(3)** Kft. és Bt. vizsgálatával összefüggésben az alperes megállapításai jogalap nélküliek, az adóhatóság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének. Álláspontja szerint azzal, hogy a felperes a **T.(3)** Kft. cégkivonatát ellenőrizte, adatait a közhitelesség elve alapján elfogadhatónak és helyesnek tekinthette. A felperes nem kell, nem is kellett tudomással bírnia arról, hogy a társaság gépjárművel, foglalkoztatottakkal milyen számban és terjedelemmel rendelkezik, vagy a bevallását benyújtotta-e.

A bíróság álláspontja szerint a felperes keresetlevelében foglaltakkal ellentétben az adóhatóság a tényállást széleskörű bizonyítás eredményeként állapította meg, és tárta fel azt, hogy a számlakibocsátó nem végzett élő állat értékesítést a felperes részére.

T.T. kifejezetten tagadta a cége nevében kibocsátott számlák szerinti gazdasági esemény teljesítését. Az, hogy a társaság nem rendelkezett az élő állat nagykereskedelemhez szükséges engedélyekkel, nem volt nyilvántartott élő állat kereskedő, nem voltak bejelentett alkalmazottai, mind annak a bizonyítéka, hogy nem teljesítette és nem is teljesíthette a számláin feltüntetett élő sertés értékesítést a felperes részére.

A **T.(3)** Kft. számláinak hiteltelenségére vonatkozó megállapítás megalapozottságát érdemben nem befolyásolta **B.A.** meghallgatásának az elmaradása, mivel a nevelőjétől lehetett tudni, hogy még önmaga ellátására sem volt képes, nemhogy társas vállalkozás nevében sertések közösségen belülről történő beszerzésének és belföldi értékesítésének a bonyolítására.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság jogszerűen utasította el a felperes **B.S.** és a felperes titkárnőjének meghallgatására vonatkozó bizonyítási indítványát is. **B.S.** ugyanis az ellenőrzés során már nyilatkozatot tett, amelyben elmondta, hogy a **T.(3)** Kft., a **T.(3)** Bt. nevét még csak nem is hallotta, az árut pedig mindig a kamion vezetőjétől vette át, így tőle az ügy érdemi megítélése szempontjából jelentős új bizonyíték nem volt várható. A titkárnő meghallgatása pedig azért nem volt indokolt, mert **O.L.** nyilatkozott úgy, hogy az üzletkötés, a partnerekkel való tárgyalás kizárólag az ő kezében volt.

Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint az alperesi hatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, azt sem indokolta semmilyen körülmény, hogy **B.J.A.** megkeresése érdekében a hatóság további lépéseket tegyen, a rendelkezésre állt nyilatkozatok, illetve bizonyítékok egyértelműen alátámasztották a hatósági határozat megállapításának jogszerűségét.

Az alperesi határozatban tett megállapítások alapján, illetve a feltárt tényekre való tekintettel rögzíthető, hogy a felperes egyértelműen nem tett meg mindent annak érdekében, amely az adott helyzetben tőle elvárható.

A bíróság álláspontja szerint további bizonyítás lefolytatásának sem volt helye a **T.(3)** Bt., illetve **T.(3)** Kft.-vel összefüggésben. A feltárt tények, illetve körülmények alapján a felperesi társaságnak így mindenképpen fel kellett ismernie, hogy adókijátszásban vesz részt.

A hatóság által feltárt tényállás mellett a **T.(3)** Kft., illetve **T.(3)** Bt. vonatkozásában a felperes keresetlevelében hivatkozott 5/2013. számú közigazgatási elvi határozat, továbbá a keresetlevelben felsorolt eseti bírósági döntések, illetve az Európai Unió Bíróságának az eseti döntéseire utalás nem tehetette az alperesi határozat megállapításait megalapozatlanná.

3. T.(3) Bt. kapcsán tett megállapítások:

A felperes 2011. május hónapban 1.775.025 Ft áfát vont le az általa fizetendő adó összegéből a **T.(3)** Bt. nevének felhasználásával, 7.100.000 Ft értékű élő állat értékesítéséről kiállított számla alapján.

A készpénzfizetési számla hitelességének a bizonyítására felperes az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta az élő állat telephelyre történő leszállítását igazoló CMR-t, valamint a „Bizonyítvány a Közösségen belüli kereskedelemhez” elnevezésű nyomtatványt. Az állatok tulajdonosa a **V. B.V.** holland kereskedő volt, aki a tagállami kontroll adatok szerint a **T.(3)** Bt. felé közösségi értékesítést nem vallott.

A **T.(3)** Bt. ügyvezetője a cégnyilvántartás adatai szerint a számlakibocsátás időszakában **T.T.** volt, 2011. június 01. napjától pedig **B.A.**.

A NAV ... Regionális Főigazgatóság ... Megyei Adóigazgatósága a számlakibocsátó székhelyként bejelentett családi háznál helyszíni szemlét tartott, de itt gazdasági tevékenységre utaló jel nem volt tapasztalható, ajtót senki sem nyitott. A Bt. 2011. június 01-ei hatállyal bejegyzett székhelycímén pedig a helyszíni szemlét lefolytató adóhatósági alkalmazottak a ... Önkormányzat Gyermekeotthonát találták, ahol a gyermekeotthon vezetője az adóhatóság kérdésére elmondta, hogy senkinek nem adtak engedélyt székhelyhasználatra. **B.A.** a gyermekeotthon növendéke volt, enyhe fokban értelmileg sérült befolyásolható ember, aki saját ellátására sem képes, nemhogy egy gazdasági társaságot vezetésére.

A NAV Bűnügyi Főigazgatósága Központi Nyomozó Főosztálya **T.T.**t 20. június 18. napján tanúként hallgatta meg. Előadta, egy borozóban szólították le azzal, hogy ha a nevére vesz egy céget, akkor 10.000-20.000 Ft-ot kap havonta, és a nevére íratott cégek között ismerte el a **T.(3)** Bt-t, valamint a **T.(3)** Kft-t. Kijelentette, hogy ezekben a társaságokban semmilyen tevékenységet nem végzett. A neki bemutatott, felperes felé kibocsátott készpénzfizetési számla kiállítását nem ismerte el, kijelentette, hogy a számlán nem az ő aláírása szerepel, **O.L.**t és a felperes képviselőjét pedig nem ismeri.

Felperes a keresetlevelében a **T.(3)** Bt. vonatkozásában kifogásolta, hogy az adóhatóság határozatát arra alapította, hogy a Bt. vizsgált időszaki képviselője, **T.T.** nem ismerte el a számla kiállítását, a társaságokat az ellenőrzés időpontjában képviselő **B.A.**-t azonban nem nyilatkoztatta. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem folytatott le további bizonyítási eljárási cselekményeket **T.T.** vallomásaiban foglaltak tisztázására.

A bíróság álláspontja szerint az alperesi határozatban megállapított tényállásra való tekintettel az adóhatóság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a **T.(3)** Bt. felperes részére nem végezte el a nevében kiállított számlákra írt termékértékesítéseket, mivel élő állatokkal soha nem rendelkezett tulajdonosként, ezért nem is engedhette át a rendelkezési jogot a felperesnek.

A társaság vizsgált időszaki képviselője, **T.T.** pedig világos, egyértelmű és befolyástól mentes nyilatkozatot tett arra vonatkozóan, hogy sem a **T.(3)** Kft., sem a **T.(3)** Bt. nem végzett semmilyen gazdasági tevékenységet az ügyvezetése alatt, amit az a körülmény is alátámaszt, hogy az élő állatok beszerzése olyan speciális ismereteket igényel, amellyel **T.T.** ügyvezetése alatt álló társaságok egyáltalán nem rendelkeztek.

Az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a Ket. 3. § (2) bekezdése b) pontja alapján a közigazgatási hatóság hivatalból állapítja meg a tényállást, határozza meg a bizonyítás módját és terjedelmét, ennek során pedig nincs kötve az ügyfelek bizonyítási indítványaihoz.

Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint az alperesi hatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, semmilyen körülmény nem indokolta, hogy a hatóság további bizonyítás érdekében lépéseket tegyen, a rendelkezésre állt nyilatkozatok, illetve bizonyítékok egyértelműen alátámasztották a hatósági határozat megállapításának jogszerűségét.

4. Z. Kft. kapcsán tett megállapítások:

A felperesi társaság adólevonási jogot gyakorolt a **Z.** Kft. nevében élő állat értékesítéséről 2011. június 23-ai teljesítési időponttal kibocsátott számla alapján 6.864.000 Ft adóalaphoz tartozó, 1.716.000 Ft áfa értékben.

A számla mellé CMR okmány, valamint „Bizonyítvány a Közösségen belüli kereskedelemhez” megnevezésű iratokat mellékelte. A CMR okmány 2. rovatában a **K.** Kft. volt feltüntetve, az okmány 24. rovatában pedig az áru átvételét a felperes igazolta le. A Közösségi bizonyítványon viszont a beszerzés címzettjeként és rendeltetési helyeként is a felperesi társaság került megjelölésre.

A felperes számlakibocsátójaként feltüntetett **Z.** Kft. neve a szállítmányhoz kapcsolódó bizonylatok

egyikén sem szerepelt.

A felperes ügyvezetője 2011. szeptember 01. napján a számla szerinti gazdasági esemény kapcsán sem a társaság képviselőjét, sem a kapcsolattartóját nem tudta megnevezni, arról sem volt információja, hogy kitől vették át a számlát, valamint kinek fizették ki az állatok ellenértékét. Nyilatkozata szerint a sertések mennyiségi és minőségi átvételét **B.S.** végezte, az áru származását pedig a Traces-rendszerből látták.

A felperesi ügyvezető 2011. szeptember 07. napján kelt nyilatkozatában a **Z.** Kft. képviselőjeként **H.K.t** nevezte meg.

Az adóhatóság a **Z.** Kft-nél kapcsolódó ellenőrzést rendelt el, azonban a cég képviselőjének kiküldött idézés a „cím elégtelen, ilyen házszám nincs” jelzéssel érkezett vissza a társaság **B. település, ...** szám alatti székhelyéről.

Az adóhatóság a társaság székhelyeként bejegyzett címen végzett helyszíni ellenőrzés eredményeként megállapította, hogy ez egy a valóságban nem létező, fiktív cím, ahol semmilyen vállalkozás nem működhet.

Az adóhatóság a cég bevallását benyújtó könyvelőjét is megkereste, aki azt a tájékoztatást adta, hogy 2011. november 30. napján a cég ügyvezetője a teljes iratanyagot elvitte tőle és vele kapcsolatba lépni, az iratok adóhatóság részére történő megküldése érdekében, nem tudott.

Az adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében nyilatkozattételre hívta fel a CMR okmányon szállítmányozóként feltüntetett **M.** Kft-t, amelynek ügyvezetője 2012. július 16. napján kelt nyilatkozatában elismerte a nemzetközi fuvarfeladat ellátását, amelynek keretében kétszáz darab sertést szállítottak Szlovákiából a felperes **H. települési** telephelyére. A fuvar megrendelőjeként Nagy Imre egyéni vállalkozót nevezte meg, a számlát is az ő nevére állították ki, amit megküldött az adóhatóság részére.

Nagy Imre az adóhatóság felhívására 2012. július 30. napján kelt nyilatkozatában kijelentette, hogy a fuvarra a megrendelést **H.K.t**ól kapta, a számlát a **Z.** Kft-nek állította ki, és a számla ellenértékét is **H.K.** fizette ki készpénzben.

Az adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében kapcsolódó ellenőrzést rendelt el a CMR okmányon címzettként megjelölt **K.** Kft-nél, amelynek keretében idézést bocsátott ki **H.G.** ügyvezető részére, aki a társaság székhelyére küldött idézést átvette, de megjelenési kötelezettségének nem tett eleget. Az ügyvezető **B. település, ...** szám alatti címére küldött idézés „cím elégtelen”, míg a **B. település, ...** szám alatti levelezési címére küldött idézés „nem kereste”, valamint a cég székhelyére küldött újabb idézés szintén „nem kereste” jelzéssel érkezett vissza.

Az adóhatóság 2012. április 02. napján helyszíni ellenőrzést végzett a **K.** Kft. székhelyén, ahol a társaság neve sem az épületen, sem a kaputelefonon, sem a postaládán nem volt feltüntetve.

A NAV Bűnügyi Főigazgatósága 20. június 27. napján tanúként hallgatta ki **H.G.t**, aki elmondta, hogy egy **L.** nevezetű személytől havi 250.000 Ft-ot kapott azért, hogy az ő utasítására papírokat írjon alá és pénzt fizessen ki akkor és úgy, ahogy ő utasítja. A **K.** Kft. tevékenységére rálátása, abba beleszólása nem volt. A **K.** Kft. vonatkozásában a hatóság megállapította, hogy 2010-2011. évi és 2012. évi adóbevallási kötelezettségének nem tett eleget, a társaság 2011. évben bejelentett

alkalmazottal nem rendelkezett, közösségi beszerzést nem vallott.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság a feltárt tényállás alapján jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a felperesi társaság tudott, illetve kellő körültekintés tanúsítása esetén tudnia kellett, hogy az alacsony jegyzett tőkéjű, veszteségesen gazdálkodó cég nem rendelkezett az élő állat szállításához szükséges gazdasági potenciállal.

A felperes nem győződött meg arról sem, hogy a **Z.** Kft. tevékenységi körében szerepelt-e egyáltalán az élő állat kereskedelem, harmadik fél által is megtekinthető közhiteles nyilvántartásokban jegyezték-e a számlakibocsátót élő állat kereskedőként.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság jogszerűen jutott arra a megállapításra, hogy a felperesi társaság magatartása kizárólag a formailag szabályos számlák befogadására korlátozódott annak érdekében, hogy a bevallásában a számlán szereplő előzetesen felszámított adó levonásával csökkentse az általa fizetendő általános forgalmi adó összegét.

A felperes a **Z.** Kft.-vel összefüggésben keresetlevelében a tényállás felderíthetlenségére hivatkozott, illetve arra, hogy az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítékokat nem helytállóan értékelte. Hivatkozott a Kúria, illetve az Európai Unió Bíróságának eseti ügyben hozott döntéseire, az 5/2013 közigazgatási elvi határozatra, továbbá arra, hogy az adóhatóság az ellenőrzés során az felperes javára szolgáló tényeket nem tárta fel, a rendelkezésre álló bizonyítékokból, melyek álláspontja szerint a felperes javára szolgálnak, a felperes terhére vont le következtetéseket.

A bíróság álláspontja szerint az adólevonási jog megtagadásához kapcsolódóan az adóhatóság kellően bizonyította, hogy a felperes tudott, illetve tudhatott az ügylet adókijátszói jellegéről.

Az I. és a II. fokú határozat indokolásában nevesített objektív tényekből egyértelműen megállapítható, hogy a felperes tudott arról, hogy az élő sertéseket nem a **Z.** Kft. értékesítette a részére, már csak azért is, mert a szállítmányhoz kapcsolódó bizonylatok egyikén sem szerepel a **Z.** Kft. neve. Felperes a részére megküldött mérlegadatokból azt is láthatta, hogy a 2010. évi üzleti évet 2.000 Ft veszteséggel záró, minimális jegyzett tőkéjű, likvid pénzeszközökkel, tárgyi eszközökkel, alkalmazottakkal nem rendelkező társaság nem képes a részére 8.580.000 Ft értékben kiszámlázott élő sertés közösségi beszerzésére.

A bíróság álláspontja szerint az alperes helytállóan utalt arra is, hogy a belföldi beszerzésekhez kötődő áfa levonásával kapcsolatos ügyekben az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége az Art. 97. § (4) bekezdése értelmében valóban generális szabály, azonban ez a kötelezettsége nem parttalan. Az adóhatóságnak a releváns tények megállapítása érdekében minden rendelkezésre álló eszközt alkalmaznia kell, de ha ez indokkal marad eredménytelen, annak következményét a adózónak kell viselnie.

A gazdasági, üzleti életben általában elvárható ugyanis racionális mértékig a partner ellenőrzése, például, rendelkezik-e egyáltalán a gazdasági esemény teljesítéséhez szükséges feltételekkel. Ha azonban a befogadott számla után adót is kíván visszaigényelni, ez még inkább így van.

A felperesi adózótól pedig e körben nemcsak a szokásos gondosság volt elvárható, hanem - mint emberi fogyasztásra szánt hús- és húskészítmények előállításával foglalkozó adóalanynak - fokozott gondossággal kellett eljárnia üzleti partnereinek a kiválasztása során. Az Európai Élelmiszerlánc-biztonsági hatóság létrehozásáról és az élelmiszer-biztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról

szóló Európai Parlament és Tanács 2002. január 28-i 178/2012/EK. rendelete szerint ugyanis a felperesnek biztosítani kellett az élelmiszerek, valamint az élelmiszer termelésre szánt állatok útjának nyomon követhetőségét.

Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozó teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységük keretében a beszerzésével összefüggő rá áthárított fizetendő vagy megfizetett áfa terhe alól. A beszerzést terhelő adólevonáshoz való jog az Áfa tv. mechanizmusának a szerves részét képezi, azonban a jog gyakorlásának az Áfa tv. 120. § a) és 127. § (1) bekezdésének a) pontja értelmében nemcsak az a feltétele, hogy az adózó rendelkezzen egy formailag megfelelőnek tűnő számlával, hanem az is, hogy a számla adatai teljes egészében egyezzenek meg a valóságban végbe ment gazdasági eseménnyel.

Az adólevonás jogát ugyanis a gazdasági esemény megtörténtéről kiállított dokumentum akkor igazolja, ha az értékesítés azok között is úgy történt, ahogyan a számla tartalmazza. A tartalmi helytállóság egyik követelménye, hogy a gazdasági esemény ténylegesen a számlában feltüntetett adatok szerint valósuljon meg. Az ellenőrzés során feltárt objektív tények és körülmények azonban arra a megállapításra engedtek következtetni, hogy a közbeiktatott vállalkozások a számláikon feltüntetett élő állatokkal nem rendelkeztek tulajdonosként, e nélkül pedig nem is engedhették át a rendelkezési jogukat az adózónak, így a felperesi társaság adólevonási jogával sem élhet az érintett ügyletekhez kapcsolódóan.

5. N. Kft. kapcsán tett megállapítások:

A felperes *2011. augusztus* hónapban 1.889.280 Ft előzetesen felszámított adót vont le a N. Kft. nevében, 7.557.120 Ft + 1.889.280 Ft áfa értékű élő sertés értékesítéséről kibocsátott egyszerűsített készpénzfizetési számla alapján.

A felperes *2011. szeptember* hónapban 11.270.905 Ft előzetesen felszámított adót vont le a N. Kft. nevében, 45.083.619 Ft + 11.270.905 Ft áfa értékű élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján.

A felperes *2011. december* hónapban a N. Kft. által élő sertés értékesítéséről kiállított számla alapján 50.566.072 Ft adóalap után 12.641.517 Ft előzetesen felszámított forgalmi adót helyezett levonásba.

A felperes *2012. I. negyedéve* vonatkozásában 7.293.967 Ft előzetesen felszámított áfa-t helyezett levonásba a N. Kft. nevében kibocsátott élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján 27.0.695 Ft adóalap után.

A számlák mellékleteként becsatolt CMR okmányok 1. rovatában exportörként holland társaságok, a 2. számú rovatában címzettként az A. Kft. (2012. I. negyedév; 2011. december), vagy a F. Kft. (2011. augusztus; 2011. szeptember, 2011. december) szerepelt. A CMR okmányok 24. rovatában az áru átvételét a felperes igazolta le.

A számlákhoz mellékelte bizonyítvány („Bizonyítvány a Közösségen belüli kereskedelemhez”) nyomtatványokon a közösségi beszerzés címzettjeként és rendeltetési helyeként 2011. augusztus hónapra a felperesi társaság szerepelt; 2012. első negyedévére címzettként az A. Kft., rendeltetési helyként a felperesi társaság szerepelt; 2011. szeptember hónapra címzettként a F. Kft., rendeltetési helyként a felperesi társaság szerepelt; 2011. december hónapra címzettként a F. Kft. és az A. Kft.

szerepet, rendeltetési helyként a felperesi társaság szerepelt. A közösségi bizonyítványokon rendeltetési helyként minden esetben a felperes neve szerepelt.

A felperes a 2011. augusztus, szeptember hónap vonatkozásában **N. Kft**-vel létrejött szerződést nem tudott csatolni, viszont az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta a felperes, mint vevő és a **N. Kft.**, mint eladó által 2011. december 07. napján határozatlan időre kötött szállítási szerződést, amely tartalmát tekintve lényegében azonos volt a **B. Kft**-vel kötött megállapodással.

Az adóhatóság megállapította, hogy az állatoknak a felperes **H. település**, ... szám alatt lévő vágóhídjára való megérkezését a ... Megyei Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági és Állategészségügyi Igazgatóság a Traces-rendszer alapján visszaigazolta, a számlák ellenértékét pedig - a bizonylatok szerint - készpénzzel egyenlítette ki a felperes.

Az adóhatóság a **N. Kft**-hez kapcsolódóan az adóhatóság kapcsolódó ellenőrzést folytatott le. Megállapította, hogy a cég székhelye azonos a **F. Kft.** székhelyeként bejelentett címmel. A cég képviselőjét 2011. október 26-ig **H.T.**, ezt követően **Sz.F.** látta el.

Az adóhatóság 2012. május 29-én meghallgatta **Sz.F.**-et, aki a számla szerinti ügyletek kapcsán - saját bevallása szerint - mindössze annyit tett, hogy az **O.L.**-től telefonon közölt megrendelést továbbította egy **K.I.** nevű személynek, valamint számlákat állított ki a **N. Kft.** nevében és átvette az áru ellenértékét, amelyek összegével szintén **K.I.**-nak számolt el. Erről azonban semmilyen bizonylat nem készült és **K.** elérhetőségét, azonosításra alkalmas adatait sem tudta megadni. A szállítás útvonalát és a szállítójárművek azonosítóit nem tudta megjelölni, arra sem ráhatása, sem rálátása nem volt, mivel mindent **K.I.** intézett, és ő hozta az előre kiállított számlákat is, csak a számlákból látta, hogy a pénz sertés kereskedelemről származott. Állítása szerint vagy **H.T.** hívta, vagy **K.I.** szólt, hogy vegye fel kapcsolatot **H.**-sel a pénz átadása érdekében. Mindezért heti 25.000-50.000,-Ft-ot kapott, amit **K.I.**-tól vett át. Ennek ellenére **K.I.** telefonos elérhetőségét az adóhatóságnak megadni nem tudta, róla semmilyen azonosításra alkalmas adattal nem rendelkezett.

A **N. Kft.** olyannyira nem rendelkezett tulajdonosként a számlán feltüntetett élő sertésekkel, hogy - **Sz.F.** nyilatkozata szerint - még az állatok eladási árát is a társaságával semmilyen jogviszonyban nem álló **K.I.** határozta meg. Az áru eredetét **Sz.F.** nem vizsgálta, a **F. Kft.** székhelyén nem járt. Az **A. Kft**-vel kapcsolatban feltett kérdésekre egyáltalán nem tudott válaszolni.

Az adóhatóság 2012. július 16-án meghallgatta **H.T.**-t, aki előadta, hogy a **Sz.F.** révén került kapcsolatba az élő sertés üzlettel. **H.T.** - saját elmondása szerint - semmi sem tudott az élő állat kereskedelemről, mert kárpitos végzettséggel rendelkezett, illetve nem voltak alkalmazottai és tárgyi eszközei sem. Nyilatkozata szerint a számlák kiállításán és az ellenérték átvételén kívül nem kellett tennie semmit. A beszerzés, a fuvarozás és az értékesítés teljes folyamatát ugyanis a **F. Kft.** nevében eljáró **Sz.F.** bonyolította, aki egy általános meghatalmazással igazolta eljárási jogosultságát. Az élő sertésekről annyi információval rendelkezett, hogy Hollandiából származtak és **H. település**re érkeztek, a fuvarok megrendelésére rálátása nem volt, a fuvarozó társaságokat nem ismerte, nem tudta ki viselte a fuvarozási költségeket, mert az ő cége biztos nem. A szállítmányhoz kapcsolódó dokumentumokról sem tudott érdemben nyilatkozni, mivel azokat nem látta, soha nem voltak a birtokában, fogalma sem volt arról, hogy mit és hol kellett volna azokon leigazolni, ezért valamennyi iratot a sofőrök adták át - az állatokkal együtt - a felperesi társaságnak.

A **F. Kft**-nél, illetve az **A. Kft**-nél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat alapján az adóhatóság

megállapította, hogy a **F. Kft.** és az **A. Kft.** szintén nem rendelkezett az élő állat kereskedelemhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, ahhoz engedélyt nem kértek, illetve nem kaptak, bevállási kötelezettségüket nem teljesítették, székhelyükön székhely szolgáltató működik, ott tárgyalások nem folytak. A két társaságnak 2011. december 28. napja óta azonos a székhelye, és képviselőjét ugyanazon személy, **Cs.L.** látta el, aki az adóhatóság számára elérhetetlen volt.

Az adóhatóság számára a **F. Kft.** képviselőjét 2011. december 27. napjáig ellátó Kovács József is elérhetetlen volt.

Mindezek alapján az adóhatóság megállapította, hogy a vizsgált számlákon feltüntetett gazdasági események a felek között nem valósultak, mert a **N. Kft.** által kiállított számlákon szereplő állatok a valóságban soha nem kerültek a társaság tulajdonába, azok felett rendelkezési jogot nem gyakorolt, így nem is értékesíthette azokat a felperes részére.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy az eljáró hatóság a tényállást nem tisztázta megfelelő mértékben, nem hallgatta meg a felperes munkavállalóit, és a gazdasági eseményben érintett személyeket.

A bíróság a fentiekhez kapcsolódóan rögzíti, hogy az adóhatóság által feltárt tényállásra való tekintettel a felperes munkavállalóinak, illetve egyéb a gazdasági eseményben érintett személyeknek (sofőrök, a külföldi gazdasági társaságok vezető tisztségviselői) a meghallgatását semmi sem indokolta, mivel a nyilatkozatoktól nem volt várható olyan érdemi információ, amely az ügy érdemére kihatott volna.

A felperesi keresetlevél szerint az adóhatóság a bizonyítékokat sem megfelelően értékelte, ennek körében sérelmezte azt, hogy a CMR okmányok és a számlák kiállítására a felperesnek nem volt ráhatása. Felperes álláspontja szerint **H.T.** és **O.L.** vallomásaiból egyértelműen kiderül, hogy a felperes ellenőrizte a **N. Kft.** dokumentumait, meggyőződött arról, hogy az működő, érvényes adószámmal rendelkező gazdasági társaság. Álláspontja szerint **Sz.F.** nyilatkozata alapján megállapítható, hogy **Sz.F.** a **F. Kft.** nevében járt el meghatalmazással, amit Kovács József adott neki. Álláspontja szerint ezen személyek nyilatkozatai, mint bizonyíték a felperes terhére nem értékelhetők. Felperes előadása szerint a hatóság nem igazolta azon állítását sem, hogy a felperes közvetlen kapcsolatban állt bármely Hollandiában lévő élő állat előállítóval.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor a fenti felperesi keresetlevelében rögzített észrevételeknek az alperesi határozat jogszerűsége körében semmilyen jelentőségük nincs. A szöveggörnyezetből kiragadott nyilatkozatok, illetve egyéb felperesi észrevételek - tekintettel az adóhatóság által lefolytatott bizonyítás eredményeként megállapított tényállásra - nem teheték az alperesi határozatokat, illetve az abban foglalt felperes terhére tett megállapításokat jogszabálysértővé.

Az eljáró hatóság az értékesítési láncban részt vevő valamennyi társaságnál önálló vizsgálatot folytatott le, önállóan vizsgálta a határozatában az értékesítési láncban részt vevő társaságok, illetve személyek szerepét.

A felperes a keresetlevelében hivatkozott **H.T.** nyilatkozatára, ez azonban a 2011. december hónapra, 2012. első és második negyedére vonatkozó megállapítások tekintetében irreleváns, mivel ekkor a **N. Kft.** képviselőjét - 2011. október 27. napjától hatályosan - már **Sz.F.** látta el.

A felperes álláspontjával ellentétesen az adóhatóság bebizonyította, hogy a felperes nem a N. Kft.-től szerezte be a számlákon feltüntetett élő sertéseket és bizonyította azt is, hogy erről a felperes is tudott, illetve kellő körültekintés megtartása mellett tudnia kellett, figyelemmel arra nem elhanyagolható körülményre is, hogy a felperes az állatok útját a Traces-rendszeren keresztül rendszeresen, az indítástól a vágóhídra történő érkezéséig végig követte.

A felperes az elektronikus rendszeren keresztül és a rendelkezésre álló dokumentumokból tudomással bírt az ügylet szereplőiről, valamint arról is, hogy a szállítmány nem került útközben átrakódásra. A szállítmányt kísérő dokumentum átvizsgálásakor látnia kellett, hogy a közösségi bizonyítványon és a nemzetközi fuvarokmányon a N. Kft. neve sehol nem szerepelt.

Az alperesi hatóság a rendelkezésre álló adatokból kétséget kizáró módon és jogszerűen állapította meg azt is, hogy az értékesítési láncolatban részt vevő F. Kft., illetve a közösségi bizonyítványokon szereplő A. Kft. és a N. Kft., sem a Közösségen belülről történő termékbeszerzés után, sem a belföldi továbbértékesítést terhelő általános forgalmi adót nem fizették meg.

A fentiekhez kapcsolódóan a felperes keresetlevelében hivatkozott az Európai Bíróság, illetve a magyar bíróság ítélkezési gyakorlatára, azonban a bíróság álláspontja szerint a felperes keresetlevelében hivatkozott eseti döntések az alperesi határozat jogszerűségét, a jelen ügyben megállapított tényállásra való tekintettel, nem érinthették.

A bíróság álláspontja szerint azzal, hogy a felperes ellenőrizte a N. Kft. gazdálkodására vonatkozó adatokat, adószámát, illetve a N. Kft. nevében eljáró személy jogosultságát, ezzel nem tett meg mindent annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

A bíróság álláspontja szerint az alperesi hatóság a tényállást megfelelően tisztázta, a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűen értékelte döntése meghozatala során, illetve megjelölte azokat a bizonyítékokat is, amelyek hitelt érdemlően, objektív módon támasztják alá azt, hogy a felperes tudott és tudnia kellett arról, hogy a N. Kft.-vel kötött szerződés adókijátszásra irányul.

A felperes keresetlevelében hivatkozott H.T. általi nyilatkozatok, illetve a helyszíni szemlével kapcsolatos, illetve a kereskedelmi tevékenységet érintő hatósági megkeresésekre adott hivatali válaszokkal összefüggésben tett felperesi észrevételek, valamint az a felperesi előadás, hogy a bizonyítékok, kapcsolódó vizsgálatok egy részéről nem állapítható meg azok beszerzésének módja, ideje, helye - az adóhatóság által nagyon részletesen megállapított egyéb tényállási elemekre való tekintettel - szintén nem teheték az alperesi határozatot jogszerűtlenné.

Az ügy eldöntése szempontjából releváns adóhatósági megállapítások alapjául szolgáló kapcsolódó ellenőrzések egyértelműen beazonosíthatók az adóhatósági határozatokban, ezért a hatósági határozatok nem sértik az Art. 1.§ (2) bekezdésében foglalt jogszabályi rendelkezéseket sem.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatósági határozatok jogszerűsége szempontjából azon keresetlevelben közölt felperesi előadás is irreleváns, hogy a hatóság azért sem tárta fel a tényállást, mert nem vizsgálta, hogy a N. Kft. és a F. Kft. egyéb más helyi vagy megyei illetékességi hatóságnál eleget tett-e bejelentési kötelezettségének.

A F. Kft. és a N. Kft. székhelye szerinti illetékes hatóságok megkeresése mellett nem volt indokolt más hatóság megkeresése a tevékenység folytatásához szükséges engedélyek tekintetében, mert a megalapozott döntéshozatalhoz szükséges tényállás enélkül is tisztázott volt.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy a hatóság nem tárta fel a felperes javára nézve azt, hogy a **F. Kft.** ügyvezetője és **Sz.F.** is jelen volt a székhely szolgáltatási szerződés megkötésénél és **Sz.F.** is, amely igazolja **Sz.F.** kapcsolatban állt a **F. Kft.** ügyvezetőjével, továbbá azt is, hogy a **F. Kft.** ügyvezetését Kovács József látta el.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor ezen felperes előadás a hatósági eljárásban **Sz.F.** és **H.T.** által tett nyilatkozatokra tekintettel, illetve az egyéb hatósági megállapítások alapján, az adóhatósági határozat jogszerűségének megítélése szempontjából relevanciával szintén nem bír.

A felperes megalapozatlanul hivatkozott arra is, hogy az adóhatóság tévesen jutott arra a megállapításra, hogy a **N. Kft.** és a **F. Kft.** tevékenysége végzéséhez személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, mivel a hatóság - felperesi előadás szerint - nem tudta vizsgálni a **F. Kft.** iratanyagát.

Ezen felperes által kiragadott körülmény, a hatósági eljárásban tett nyilatkozatokra (**Sz.F.** és **H.T.** nyilatkozatai) tekintettel, illetve az egyéb hatósági megállapítások alapján, az adóhatósági határozat jogszerűségét szintén nem érinthette.

A keresetlevélben foglaltakkal ellentétben az ügy eldöntése szempontjából azon körülménynek sem volt jelentősége, hogy a hatóságnak vizsgálnia és értékelnie kellett volna, hogy a felperes által befogadott számlán szereplő nettó beszerzési ár alacsonyabb volt a holland értékesítési árnál.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatósági eljárás során feltárt bizonyítékok alapján kétséget kizáróan megállapítható volt, hogy a **N. Kft.**, illetve a **F. Kft.** sem végzett valós gazdasági tevékenységet.

A **N. Kft.** szükséges személyi és tárgyi feltételekkel - **Sz.F.** és **H.T.** nyilatkozata, valamint az ellenőrzés során feltárt adatok szerint - nem rendelkezett. A társaság vizsgált időszaki ügyvezetőinek az áru beszerzésre és a fuvar szervezésre rálátásuk nem volt, a beszerzési és értékesítési árakat sem ők határozták meg, az árut kísérő dokumentumokkal nem rendelkeztek, az ügyletek kapcsán semmilyen információjuk nem volt.

A bíróság álláspontja szerint a felperes keresetlevelében nem helytállóan hivatkozott arra, hogy az adóhatóságnak nincs egyetlen objektív bizonyítéka arra vonatkozóan, amely azt igazolná, hogy a **N. Kft.** és a **F. Kft.** nem végzett valós gazdasági eseményt, tekintettel arra, hogy az adóhatóság az Art. 97.§ (4) bekezdésében foglaltaknak megfelelően tisztázta a tényállást, illetve feltárta a gazdasági eseményekhez kapcsolódó személyek kilétét, pénzügyi folyamatokat, a megrendelés és a szállítás teljes folyamatát.

Az adóhatóság a bíróság álláspontja szerint objektív tényekkel bizonyította az ellenőrzés során, hogy a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között jött létre, és erről a felperes is tudott, így a számla adólevonás alapjául szolgáló hiteles bizonylatként nem fogadható el.

Az adóhatósági határozatokban foglaltakra, illetve a bíróság ítéletében rögzítettek tekintettel a hatósági határozatot jogszerűségében nem befolyásolta azon körülmény sem, hogy az ... számú megkeresésre (...) adott válaszból felperes szerint nem derül ki, hogy ki fizette ki az ellenértéket, pontosan kinek és mikor, kizárólag az állapítható meg, hogy egy holland adózó a **F. Kft.**-nek értékesített.

6. B. Kft. kapcsán tett megállapítások

A felperes 2011. szeptember hónapban 20.976.218 Ft előzetesen felszámított adót vont le a **B. Kft.** nevében, 12 db 83.904.866 Ft + 20.976.218 Ft áfa értékű élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján.

A felperes 2011. október hónapban 36.702.816 Ft előzetesen felszámított adót vont le a **B. Kft.** nevében, 23 db 6.811.266 Ft + 36.702.816 Ft áfa értékű élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján.

A felperes 2011. november hónapban 33.623.126 Ft előzetesen felszámított adót vont le a **B. Kft.** nevében, 17 db 134.492.504 Ft + 33.623.126 Ft áfa értékű élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján.

A felperes 2011. december hónapban 5.685.777 Ft előzetesen felszámított adót vont le a **B. Kft.** nevében, 3 db 22.743.110 Ft + 5.685.777 Ft áfa értékű élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján.

A felperes a számlák szerinti gazdasági események kapcsán CMR okmányokat mellékel, melyek 2. számú rovatában címzettként a **B. Kft.**, fuvarozóként a **Z. Kft.** (2011. szeptember, október, november, december hónapban) és a **K. Kft.** (2011. október, november, december hónapban) szerepelt, áru átvételét a CMR 24. rovatában viszont minden esetben a felperes igazolta le. A „Bizonyítvány a Közösségen belüli kereskedelemhez” elnevezésű bizonylatokon a közösségi beszerzés címzettjeként a 2011. novemberében tizenhat esetben a **B. Kft.**, illetve egy esetben a felperesi társaság szerepelt; 2011. szeptemberében a közösségi beszerzés címzettjeként és rendeltetési helyként a felperesi társaság szerepelt; 2011. december hónapban a közösségi beszerzés címzettjeként a **B. Kft.**, rendeltetési helyként a felperesi társaság szerepelt; 2011. október hónapban közösségi beszerzés címzettjeként tizennégy esetben a **B. Kft.**, illetve nyolc bizonylaton a felperesi társaság szerepelt, rendeltetési helyként a felperesi társaság került megjelölésre.

A NAV ... Regionális Bűnügyi Igazgatósága 2012. október 01. napján kelt ... számú levélben szignalizációval élt az adóhatóság felé, amelyben tájékoztatta arról a büntető eljárás során megállapított tényről, hogy a **B. Kft.** valós gazdasági tevékenységet nem folytató, fantomcég.

Az adóhatóság ellenőrzést végzett ezt követően a **B. Kft.**-nél. Ennek keretében az ellenőrök a székhelyként megjelölt címen egy több emeletes társasházat találtak, ahol a cég neve csak a kapucsengőn volt - filctollal - feltüntetve, a társaság működését semmi sem jelezte. A földszint 2. szám alatti lakásban az ügyvezető házastársa tartózkodott, aki szerint a **B. Kft.** központi ügyintézése a hálósoba sarkában álló íróasztalon folyt, amelyen egy monitor, nyomtató és néhány személyes tárgy volt, céges iratokat azonban nem találtak az ellenőrök.

A hatóság 2012. augusztus 21. napján meghallgatta **V.M.t.**, a társaság ügyvezetőjét, aki előadta, hogy azért alapította meg 2011-ben a társaságot, mert élő állat szállítással akart foglalkozni. Több vágóhidat is felkeresett, így jutott el a felperes **H. települési** telephelyére, ahol megismerkedett a társaság ügyvezetőjével, aki azt mondta, hogy ha jó árakat mond neki, akkor szállíthat a részére. Állítása szerint 2011. szeptemberétől november végéig szállított a cégnek. Előadta, hogy nem vásárolt semmilyen eszközt, és alkalmazottat sem foglalkoztatott, mivel az általa végzett tevékenység ezt nem kívánta meg.

V.M. 2012. december 18. napján gyanúsítottként történő meghallgatása során előadta, hogy T.J. ismertette össze O.L.val. Az első találkozás alkalmával V.M. „lebeszélte” O.L.val a feltételeket, melynek során közölte a felperes ügyvezetőjével, hogy ő nem tudja megfinanszírozni az ügyletet, csak akkor tud szállítani, ha O.L. hitelez neki. Állítása szerint innen indult a kapcsolatuk, ezután ő hozott élő állatot a felperesnek a B. Kft-n keresztül a P. Sro., valamint a D. nevű cégektől.

A kapcsolódó ellenőrzés eredményeként az adóhatóság 2013. november 15-én jogerőre emelkedett ... számú határozatában megállapította, hogy a B. Kft. nem nyereség elérésére irányuló valós gazdasági tevékenységet folytatott, ehhez ugyanis sem személyi-, sem eszközállománnyal, sem kapcsolatrendszerrel, sem pénzügyi fedezettel nem rendelkezett. A fantom társaság látszatevékenysége csupán számlák kibocsátására korlátozódott, annak érdekében, hogy a számlabefogadó az azokon előzetesen felszámított általános forgalmi adót levonásba helyezhesse. A V.M. nevéhez fűződő közösségi beszerzések fuvar költségei, az árubeszerzések pénzügyi fedezete a társaság könyvelésében nem jelent meg. A Z. Kft. esetében a fuvar V.M. rendelte meg a D. Srl. nevében, míg a K. Kft. esetében egy szlovák személy szervezte a fuvar a felperesnek, de mindkét társaság a D. Srl. nevére állította ki a fuvardíjról szóló, áfa felszámítása nélküli számlákat, amelyek ellenértékét V.M. egyenlítette ki.

Az állatok a felperes H. település, ... szám alatti vágóhídjára történő megérkezését a ... Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági és Állategészségügyi Igazgatósága a Traces-rendszer alapján visszaigazolta, az állatok átvételét pedig a CMR okmányok 24. rovatában a felperesi társaság nyugtázta, ezért az adóhatóság jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy az állatok beszerzése megtörtént, de a felperes nem a B. Kft-től szerezte be a sertéseket.

A felek között a számlák szerinti ügyletek ténylegesen nem valósultak meg, mert a valós gazdasági tevékenységet nem folytató, az ahhoz szükséges személyi, tárgyi feltételekkel, pénzügyi fedezettel nem rendelkező B. Kft. a saját nevében kétséget kizáróan nem teljesítette a számlán feltüntetett gazdasági eseményeket a felperes részére, ezért a számlái alapján a felperes adólevonási jogot nem gyakorolhat.

A felperes keresetlevelében arra hivatkozott, hogy az adóhatóság a másodfokú határozat meghozataláig nem engedélyezett betekintést a felperes számára a közigazgatási iratokba, és a betekintés elutasítását sem indokolta, ezért a felperes jogai jelentős mértékben sérültek, így az Art. 12. § (1) bekezdésében meghatározottak is.

A fentiek vonatkozásában a bíróság rögzíti, hogy az alperes valamennyi, a B. Kft. ügyeit érintő másodfokú határozatában megállapította, hogy nem helytálló a felperes arra vonatkozó előadása, hogy a hatóság nem reagált érdemben az észrevételében foglalt kérelmére, melyben a B. Kft. iratanyagába történő betekintést kért.

A 2011. december hónapra vonatkozó kiegészítő jegyzőkönyv 12. oldala ugyanis - az iratbetekintésre vonatkozó jogszabályok ismertetésével együtt - rögzíti, hogy a felperes betekinthesse a kapcsolódó vizsgálati jegyzőkönyvébe, illetve annak azon mellékleteibe is, amelyek az alapellenőrzés iratanyagának a részét képezik a 12. § (3) bekezdés e) pontjában foglalt korlátozással. 2011. szeptember, október és november hónapok vonatkozásában az I. fokú határozat rögzíti ezen hatósági megállapítást. Mindezek alapján az Art. 12. § (1) bekezdésében foglaltak megsértésére nem került sor.

Az adóhatóság ugyanakkor az Art. 100. § (4) bekezdésének megfelelően, részletesen ismertette az ellenőrzési jegyzőkönyvben a **B.** Kft.-hez kapcsolódó ellenőrzésének a felperest érintő részét, így felperes már a kapcsolódó ellenőrzés során feltárt tények, körülmények ismeretében terjeszthette elő az I. fokú határozatokkal szemben a fellebbezését, ezért a jogorvoslathoz való joga sem sérült.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy kérte az adóhatóságot, hogy a tényállás tisztázása érdekében hallgassa meg az élő állat előállító társaságok vonatkozásában a megállapításban rögzített gazdasági eseményekben érintett személyeket és a felperes volt és jelenlegi munkavállalóit.

A bíróság a fentiekhez kapcsolódóan rögzíti, hogy az adóhatóság által feltárt tényállásra való tekintettel a felperes jelenlegi és korábbi munkavállalóinak, illetve egyéb a gazdasági eseményben érintett személyeknek a meghallgatását semmi sem indokolta, mivel a nyilatkozatoktól nem volt várható olyan érdemi információ, amely az ügy érdemére kihatott volna.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra, hogy az alperesi hatóság a számlákat és a kapcsolódó közösségi bizonyítványokat, valamint a CMR-eket nem megfelelően értékelte. Nem vizsgálta a felperes javára szóló tényeket, közöttük azt, hogy ezen dokumentumok kiállítására a felperes nem volt hatással és ezen bizonyítékokat kizárólag a felperestől független személy állította ki. Felperes szerint a hatóság nem vette figyelembe az 1971. évi 3. törvényerejű rendeletet sem, mely meghatározza a CMR-re vonatkozó követelményeket.

Felperes az adólevonás jogszerűsége tekintetében magyar bírósági eseti döntésekre, illetve az Európai Unió Bíróságának eseti döntéseire hivatkozott.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság megalapozottan állapította meg, hogy a **B.** Kft. saját nevében semmilyen módon nem vett részt az ügyletekben, a fuvarozást nem ő szervezte, arra ráhatással nem volt, az áru magyarországi rendeltetési helyét sem ő adta meg, ezért a felperesi fenti előadások az alperesi határozat jogszerűsége szempontjából irreleváns körülményeknek minősülnek.

A felektől független **K.P.** ügyvezető (a **Z.** ügyvezetője) ugyanis egyértelműen kijelentette azt, hogy a fuvar a **Z.** Kft.-től **V.M.** rendelte meg, de ezt nem a **B.** Kft. képviselőjeként tette, hanem a **D.** Srl. nevében, amit a fuvarozáshoz kapcsolódó számlák is alátámasztottak. A fuvarozó ezzel szemben a CMR okmányok 2. rovatában szereplő **B.** Kft. részéről nem ismert senkit. A **K.** Kft. által végzett fuvarozást a bizonylatok tanúsága szerint Szlovákiából szervezték a felperes részére, amelynél a **D.** Srl. volt a fuvardíj viselője, a fuvardíjról szóló számlát pedig **V.M.** egyenlítette ki.

A fuvarozás befejeztével pedig a vágósertések - a CMR okmányok tanúsága szerint - a fuvarozóktól közvetlenül a felperes birtokába kerültek, a kamionok sofőrjétől a felperes alkalmazásában álló **B.S.** vette át a szállítmányt és az ahhoz kapcsolódó dokumentumokat. E tekintetben **V.M.** maga is azt állította az adóhatóság előtt 2012. augusztus 21-én tett nyilatkozatában, hogy a jószágokat a vágóhídon vették át a fuvarozótól.

A bíróság álláspontja szerint a hatóság helytállóan állapította meg azt is, hogy a **B.** Kft. arról sem dönthetett, hogy esetlegesen egy másik társaságnak értékesíti a sertéseket, vagy megtartja azokat, már csak azért sem, mert ehhez sem telephellyel, sem alkalmazottakkal, sem kereskedelmi partnerekkel, sem anyagi, sem tárgyi eszközökkel, sem megfelelő szakmai ismeretekkel nem rendelkezett.

Megalapozatlanul hivatkozott arra a felperes, hogy a **B. Kft.** a székhelyén fellelhető volt, mert a helyszínen tapasztaltak sem a társaság fellelhetőségét, sem a tényleges működését nem támasztották alá. A **B. Kft.** nem tett eleget a fellelhetőség jogszabályi követelményeinek [a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (Ctv.) 7.§ (1) bekezdése] azzal, hogy a kapucsengőn szerepelt a neve, miközben sem az épületen, sem a lakás ajtaján, sem a levélszekrényen nem volt kihelyezve a cégtáblája. Mindezek alapján az alperesi hatóság jogszerűen állapította meg, hogy a tévedett a felperes akkor is, amikor úgy ítélte meg, hogy elegendő a székhelyen való működéshez annyi, hogy a **V.L.-né** névtáblájával jelzett lakásban volt valaki, aki átvette a cég nevére címzett küldeményeket anélkül, hogy ott a postaládán, vagy az épületben bárhol, bármi is utalt volna a **B. Kft.** székhelyére és központi ügyintézésének helyére.

A bíróság álláspontja szerint **V.M.** által tett nyilatkozatok a felperesi keresetlevelében foglaltakkal ellentétben egyértelműen nem értékelhetők a felperes javára. Az adóhatóság által feltárt tényállásra való tekintettel egyértelműen megállapítható volt, hogy a **B. Kft.** valós gazdasági tevékenységet nem folytató fantom társaság volt, a számlák szerinti vágósertések felett tulajdonosként nem rendelkezett, az állatok Szlovákiából közvetlenül a felperes telephelyére, annak tulajdonába kerültek. A társaság feladata egy számlázási láncolat résztvevőjeként a számlák kiállítása volt, a számlák kibocsátásának célja pedig az áfa kijátszása volt.

A bíróság álláspontja szerint az Art. 1. § (3a) bekezdése alapján az adóhatóság jogszerűen vette figyelembe az eljárás során a kapcsolódó ellenőrzések során feltárt megállapításokat is.

A hatóság által feltárt tényállásra való tekintettel az alperesi határozat jogszerűségének a szempontjából semmilyen jelentősége nem volt azon felperesi hivatkozásnak, hogy az a körülmény, hogy a **B. Kft.** nem szerepel a ... Megyei Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági és Állategészségügyi Igazgatósága által vezetett nyilvántartásban, nem zárja ki annak a lehetőségét, hogy a **B. Kft.** más területi szerv nyilvántartásában szerepeljen, illetve azt sem, hogy cég a gazdasági esemény megtörténtekor ténylegesen szerepelhetett a hatósági nyilvántartásban.

Tekintettel arra, hogy a bíróság álláspontja szerint az adóhatóság megállapításait a **B. Kft.**-vel összefüggésben a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként tette, azaz egyértelműen bizonyította, hogy a **B. Kft.**, illetve a felperesi társaság között gazdasági esemény ténylegesen nem jött létre, erre való tekintettel a felperes keresetlevelében hivatkozott 5/2013. számú közigazgatási elvi határozatra történő hivatkozása szintén nem érinthette az alperesi határozat jogszerűségét.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy az adóhatóság felhasználta **O.L.** és **V.M.** 2012. február 23. napján folytatott beszélgetéséről készült lehallgatási jegyzőkönyvet, amelyet a hatóság büntetőeljárás keretében szerzett be. Ezt a bizonyítékot a felperesi szerint ki kell zárnia a bíróságnak az ügy megítéléséből. Ennek körében hivatkozott az Európai Unió Bírósága előtt folyamatban volt C-419/14-es számú ügyre.

A bíróság a fenti észrevétel kapcsán rögzíti, hogy az adóhatóság határozatát nem kizárólagosan ezen lehallgatási jegyzőkönyvben foglaltakra alapította, hanem az adóhatóság által feltárt tényállás körében hivatkozott egyéb bizonyítékokra, nyilatkozatokra, így **V.M.**-nak az adóhatóság előtt tett nyilatkozataira is, amelyek viszont egyértelműen azt támasztották alá, hogy a **B. Kft.** tényleges és valós gazdasági tevékenységet nem folytatott, azaz a lehallgatási jegyzőkönyv figyelembe vétele nélkül is megalapozottnak minősül a hatóság által megállapított tényállás.

A felperes keresetlevelében hivatkozott arra is, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása általános elvét is megsértette az adóhatóság, amikor a NAV ... Regionális Bűnügyi Igazgatóság 2012. október 01. napján kelt tájékoztatását nem bocsátotta a felperes rendelkezésére, illetve a felperesnek a közigazgatási eljárás keretében nem volt lehetősége arra, hogy ezen bizonyítékokhoz hozzáférjen.

Ehhez kapcsolódóan a bíróság rögzíti, hogy az alperesi hatóság ... számú határozatában rögzítésre került, hogy az elsőfokú adóhatóság a NAV ... Bűnügyi Igazgatóságának a 2012. október 01. napján küldött jelzését azért nem küldte meg a felperes részére a jegyzőkönyv mellékletként, mivel az adóhatóság az irat felperest érintő részét a jegyzőkönyvben és a határozat indokolásában ismertette. Ehhez kapcsolódóan így a felperes a jogorvoslathoz való jogának a sérelmére is alaptalanul hivatkozott.

Felperes sérelmezte, hogy nem volt lehetősége arra, hogy a **B.** Kft-nél, illetve a **Z.** Kft-nél elrendelt kapcsolódó vizsgálatok közigazgatási iratanyagaiba betekintsen.

Ehhez kapcsolódóan a bíróság rögzíti, hogy az Art. 1. § (3a) bekezdés alapján jogszerűen vehette figyelembe a hatóság a kapcsolódó eljárás során tett adóhatósági megállapításokat, a kapcsolódó vizsgálatok felperest érintő részeit az adóhatóság határozatában ismertette, ezért ezen hivatkozás sem érinthette az alperesi határozatok jogszerűségét.

Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint a hatósági eljárásban nem sérültek a felperes keresetlevelében hivatkozott Art. 100.§ (1) és (4) bekezdéseibe foglalt jogszabályi rendelkezései.

A felperesi keresetlevelében foglaltakkal ellentétesen **V.M.**-nak a nyomozóhatóságnál 2012. december 18. napján tett vallomása, illetve a felperesi ügyvezető eljárás során tett nyilatkozata egyértelműen a felperes terhére értékelhető körülmények voltak. **V.M.** nyilatkozatára tekintettel a bíróság álláspontja szerint az adóhatóságot nem terhelte tényállás tisztázási kötelezettség a tekintetben, hogy **O.L.** nyújtott-e bármilyen kölcsönt a **B.** Kft. részére, ennek az ügyelbírálása szempontjából jelentősége nem volt.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy az adóhatóság nem csatolta a **B.** Kft-nél megtörtént kapcsolódó vizsgálatról készült jegyzőkönyvet, illetve a **Z.** Kft-hez kapcsolódó vizsgálat eredményeként született jegyzőkönyvet, annak kivonatát, továbbá a képviselő nyilatkozatát sem. Nem tisztázta **V.M.** szerepét az érintett társaságokhoz kapcsolódóan, így a **D.** viszonylatában sem, illetve nem vizsgálta azt sem, hogy a CMR-eket ki töltötte ki, illetve a „Bizonyítvány a közösségen belüli kereskedelemhez” nyomtatványt ki jegyezte ellen, ezen személyeket nem nyilatkoztatta.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor ezen körülményeknek az alperesi határozat jogszerűségének a szempontjából semmilyen jelentősége nem volt, különös tekintettel arra, hogy az adóhatóság nagyon részletes, mindenre kiterjedő vizsgálat eredményét követően a bizonyítékok egyenként és összességében történő értékelésével okszerű következtetésre jutott, amikor is megállapította, hogy a **B.** Kft. tényleges gazdasági tevékenységet nem folytatott.

A felperes keresetlevelében hivatkozott Európai Unió Bírósága által hozott eseti döntések, illetve az 5/2013. számú közigazgatási elvi döntésre történő hivatkozás - a feltárt tényállás mellett - nem alkalmasak az adóhatósági határozatban foglalt megállapítások megdöntésére, illetve nem teszik a hatósági határozatokat jogszabálysértővé.

A felperes keresetlevelében a **D. Srl**-el, illetve a **K. Kft**-vel kapcsolatban tett adóhatósági megállapítások körében arra hivatkozott, hogy a hatóság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének.

Ugyanakkor a bíróság álláspontja szerint ezen felperesi érvelés - az adóhatóság által feltárt tényállás mellett - az alperesi határozat jogszerűségét szintén semmilyen formában nem érinthette.

A hatóság által tett azon megállapításon, hogy a **V.M.** által vezetett **B. Kft.** semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytatott, illetve hogy tevékenysége kizárólag számlák kibocsátására korlátozódott, felperes által a tényállás tisztázatlansága körében a keresetlevelben tett hivatkozások nem változtatnak. A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság **V.M.** nyilatkozatait helytállóan értékelve jutott arra a következtetésre, hogy a számlákat előzetes megbeszélés alapján **O.L.** finanszírozta.

Az a körülmény, hogy a **B. Kft**-nek nem volt eszköze, munkavállalója, pénzeszköz állománya, egyértelműen azt az adóhatóság által tett megállapítást támasztotta alá, hogy a **B. Kft.** a felperesi társaságnak ténylegesen semmilyen gazdasági tevékenységet nem végzett.

A felperes keresetlevelében sérelmezte, hogy az adóhatóság törvényi indokolással nem támasztotta alá azon állítását, hogy miért tagadta meg az általános forgalmi adó levonhatóságát. Sérelmezte továbbá, hogy az adóhatóság nem rendelt ki szakértőt arra vonatkozóan, hogy a piaci ár meghatározásra kerüljön és nem csatolt be egyetlen bizonyítékot sem arra vonatkozóan, hogy mekkora volt az adott időszakban a hazai piaci ár. Hivatkozva az Európai Bíróság eseti ügyben hozott döntéseire, előadta, hogy az adóhatóság objektív körülmények alapján nem bizonyította, hogy felperes tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor a hatósági eljárásban tett megállapítások szerint jelentősége van annak, hogy a felperes tudta, hogy olyan céggel szerződik, akinek nincs pénzügyi forrása. **V.M.** adóhatóság előtt 2012. augusztus 21. napján tett nyilatkozatában arra a kérdésre, hogy miből finanszírozta az ügylettel kapcsolatos költségeket, azt mondta, hogy baráti kölcsönből. Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint is egyértelmű, hogy az **O.L.** vagy cége által nyújtott kölcsönre utalt, még akkor is, ha baráti kapcsolat nem volt közöttük.

A bíróság álláspontja szerint tehát a felperes saját maga iktatta az értékesítési láncolatba az ügyletek lebonyolításához szükséges személyi, tárgyi és pénzügyi feltételekkel nem rendelkező **B. Kft.**, amelyről tudta, hogy a szerepe - éppen az adóhatósági határozatban rögzítettek szerint - csupán a számlák kibocsátására korlátozódhatott, a közbeiktatott fiktív kereskedők számlájának birtokában pedig megteremtette a saját maga részére a belföldi beszerzés utáni adólevonás jogát.

Az adóhatóság tehát a bíróság álláspontja szerint bebizonyította, hogy a felperes tudatosan vett részt az adókijátszásra irányuló magatartássorozatban, maga alakította ki annak a feltételeit - szállítási szerződés, finanszírozás -, figyelemmel arra nem elhanyagolható körülményre is, hogy a felperes az állatok útját a Traces-rendszeren keresztül rendszeresen, az indítástól a vágóhidra történő érkezéséig végig követte.

Mindebből következően felperes nyilvánvalóan tudott arról, hogy az áru közvetlenül Szlovákiából származik, annak beszerzési folyamatában a **B. Kft.** nem működött közre, azaz gazdasági esemény nem közte és a **B. Kft.** között jött létre.

7. **K(2) Kft. kapcsán tett megállapítások:**

A felperes 2011. december hónapban adólevonási jogot gyakorolt a **K(2) Kft.** által, élő sertés értékesítéséről kibocsátott számla alapján 2.913.600 Ft adóalaphoz tartozó, 728.400 Ft áfa összegben.

A felperes 2012. I. negyedéve vonatkozásában adólevonási jogot gyakorolt a **K(2) Kft.** által élő sertés értékesítéséről kibocsátott 7 db számla alapján 8.0.060 Ft adóalaphoz tartozó 2.163.799Ft áfa összegben.

A felperes 2012. II. negyedévére vonatkozóan a **K(2) Kft.** által élő sertés értékesítéséről kibocsátott 7 db számla alapján 8.851.832 Ft adóalaphoz tartozó 2.289.993 Ft áfa összegben adólevonási jogot gyakorolt az általa fizetendő adó összegéből.

Az adóhatóság a **K(2) Kft.** vonatkozásában megállapította, hogy a számlák szerinti gazdasági események a felek között nem valósultak meg, amelyről a felperes is tudott. Az adóhatósági megállapítás szerint a **K(2) Kft.** közbeiktatására azért került sor, hogy a felperes a felvásárlási jegyek alapján elszámolható 7%-os kompenzációs felár helyett a számlákon előzetesen felszámított 27%-os áfa összeget helyezhesse levonásba.

A felperesi társaság ügyvezetője 2012. június 20. napján tett nyilatkozatában előadta, hogy a **K(2) Kft.**-ről konkrétan nem tud semmit, csak annyit, hogy élő állatok kereskedelmével foglalkozott. A felperes a kapcsolatot egy **Gy.J.** nevű hölgyel tartotta, akit alkalmyszerűen megbíztak, hogy részükre az eladásra kínált szarvasmarhákat írja össze.

Az adóhatósági eljárásban 2012. július 25. napján meghallgatott **Gy.J.** előadta, hogy a felperes megbízásából vásárolt fel élő állatot. A kapcsolatot **O.L.**val tartotta, aki sertést szeretett volna vásárolni és akkor csak a **K(2) Kft.**-nek volt eladó sertése. Állítása szerint a **K(2) Kft.** nevében eljáró **S.E.** szólt a termelőnek, hogy hová szállítsák az állatokat. Amikor a mérlegelés megtörtént, összeadták a súlyokat és **S.E.** kiállította a számlát a felperes részére.

Az adóhatóság 2016. március 31. napján meghallgatta **S.E.**-t, aki úgy nyilatkozott, hogy amikor a vágóhíd megnyílt, egy pár évre rá ismerte meg **O.L.**-t, tehát a kapcsolatuk már több, mint 10 éve fennáll. Akkor még egyéni vállalkozó volt és élő állatokat vásárolt fel tőle a felperes. Megbízói közül csak a **K(2) Kft.** nevére emlékezett, mást megjelölni nem tudott és erre vonatkozóan iratokkal sem rendelkezett. Nyilatkozata szerint **O.L.**val is tartotta a kapcsolatot, neki jelezte telefonon, hogy a **K(2) Kft.** nevében lesznek eladó marhák.

Nyilatkozata szerint a felvásárlási árakat a vágóhíddal egyeztette, majd értesítette a termelőket a felperes által meghatározott árakról, illetve amikor az árlistát megkapta a felperestől, a **K(2) Kft.** ügyvezetőjével megbeszéltek, hogy mennyit lehet kifizetni a termelőknek. A termelőket abból a pénzből fizette ki, amit előzőleg **Gy.J.**-től kapott meg. **K.B.** ügyvezetőnek a különbözettel számolt el, ami megmaradt a **Gy.J.**-től átvett összegből az termelőknek kifizetett felvásárlási ár után. Elmondása szerint a **K(2) Kft.** soha nem finanszírozta meg az adott élő állat felvásárlást, minden esetben a felperes fizetett először. Nyilatkozata szerint a **K(2) Kft.** székhelyén soha nem járt, azt megjelölni szintén nem tudta. Előadta, hogy a **K.B.** ügyvezetőjétől kapta meg minden hónap 10-15-e között a munkájáért járó pénzt, 78.000 Ft-ot készpénzben.

S.E. 2016. március 21. napján tett írásbeli nyilatkozatában előadta, hogy 2011. novembertől állt munkaviszonyban a **K(2)** Kft-vel, munka és megbízási szerződés alapján, munkavégzésre az utasításokat **K.B.**-től kapta. Mint a **K(2)** Kft. megbízottja állt kapcsolatban **O.L.**-val, a felperes képviselőjével. Állítása szerint a **K(2)** Kft. ügyvezetője bízta meg őt, hogy a termelőkkel tartsa a kapcsolatot.

A bíróság rögzíti, hogy **K.B.** 2012. június 27. napján az adóhatóság előtt úgy nyilatkozott, hogy a társaságnak eszközei nincsenek, vagyonnal, telephellyel nem rendelkezik. **S.E.**-t az ügyvezető üzletkötőként nevezte meg, aki a felperesnél dolgozott, ő intézte az állatok rendeltetési helyre szállítását. A szállító járműveket a felperes küldte. A számlakiállítást **K.B.** elmondása szerint kizárólag ő maga végezte, arra másnak nem adott meghatalmazást. Az állatokat kiscsordáktól szereztek be, akiket nem tudott megnevezni, az állatok fel- és lerakodásánál nem volt jelen. Amikor kiállította a számlát, azután kapta meg az azon szereplő pénzüsszeget **S.E.**-től. A kapott pénzből, amelynek összegét nagyságrendileg sem tudta megmondani, elmondása szerint bútort, hűtőt vásárolt, lakást festetett.

K.B. nyilatkozata szerint a **K(2)** Kft. nem rendelkezett semmilyen járművel, a mérlegelésnél **K.B.** soha nem volt jelen, a felperes telephelyén nem járt. A szállítás a felvásárlás helyszínéről közvetlenül a felpereshez történt **H. település**ra.

A bíróság álláspontja szerint - a meghallgatott személyek nyilatkozata alapján - az adóhatóság helytállóan állapította meg azt, hogy a **K(2)** Kft. nem végzett semmilyen valós gazdasági tevékenységet. A számlán szereplő gazdasági esemény a felek között nem valósult meg. A **K(2)** Kft. nevét felhasználva, **S.E.** közreműködésével valójában a felperes szerezte be a számlán feltüntetett élő állatokat. Ezt bizonyították a felek által tett nyilatkozatok is, amelyekből megállapítható, hogy **S.E.** évek óta kapcsolatban állt **O.L.**-val élő állat felvásárlása kapcsán és a felvásárláshoz kapcsolódóan ebben az időszakban is tőle kapta az utasításokat, vele egyeztetette az árat, ő biztosította a szállító járművet és a felvásárláshoz szükséges pénzeszközt is.

A felperessel számlázási kapcsolatban álló **K(2)** Kft. képviselője a felvásárlásokról semmit sem tudott, abba beleszólása nem volt, a kifizetéshez pénzeszközökkel nem rendelkezett, szerepe kizárólag a számlák kiállítására korlátozódott.

Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy az állatok tényleges felvásárlója a felperes volt. A **K(2)** Kft. közbeiktatására pedig azért kerül sor, hogy a felvásárlási jegyek alapján elszámolható 7%-os kompenzációs felár helyett a felperes a számlán felszámított 27%-os áfa összegét helyezhesse levonásba.

A felperes keresetlevelében arra hivatkozott, hogy az adóhatóság nem tisztázta a tényállást, nem nyilatkoztatta a **K(2)** Kft. könyvelőjét, az árut szállító sofőrt, a felperes munkatársainak nyilatkoztatását szintén megtagadta, illetve kizárta a mezőgazdasági östermelők meghallgatását is.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében a szükséges bizonyítást lefolytatta, az ügyben érintett személyeket, így **O.L.**-t, **K.B.**-t, **Gy.J.**-t és **S.E.**-t is meghallgatta. Ezen személyek nyilatkozatai alapján jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a **K(2)** Kft. semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytatott, szerepe kizárólag számla kibocsátásra korlátozódott. A feltárt tények alapján a bíróság álláspontja szerint a hatóság helytállóan állapította meg azt is, hogy az adókiírást maga a felperes követte el.

Az adóhatóság által feltárt tényállásra való tekintettel a felperes munkatársainak, illetve egyéb a gazdasági eseményben érintett személyeknek a meghallgatását semmi sem indokolta, mivel a nyilatkozatoktól nem volt várható olyan érdemi információ, amely az ügy érdemére kihatott volna.

A felperes keresetlevelében arra hivatkozott, hogy az adóhatóság **S.E.** nyilatkozatait, továbbá **Gy.J.** hatósági eljárásban tett nyilatkozatait, illetve **K.B.** nyilatkozatát is egyoldalúan értékelte, félreértelmezte, nem értékelte az felperes javára szolgáló tényeket, így megalapozatlanul állapította meg, hogy tényleges gazdasági esemény a **K(2)** Kft. és a felperesi társaság között nem jött létre.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor a felperes keresetlevelében szereplő, és az érintettek által tett, valamint a felperes által egyoldalúan interpretált - kiragadott - nyilatkozatok egyáltalán nem alkalmasak arra, hogy az alperesi határozat megállapításainak jogszerűségét megkérdőjelezzék.

A felperes keresetlevelében foglaltak szerint a hatóság nem tisztázta azt sem, hogy a **K(2)** Kft. a felvásárláshoz szükséges pénzeszközzel ténylegesen rendelkezett-e. Ennek körében hivatkozott egyes, az adóhatósági határozatokban megállapított tényállásra, illetve ezzel összefüggésben elhangzott nyilatkozatokra, továbbá az Európai Unió Bíróságának eseti ügyekben hozott döntésére.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor - a felperes által - a meghallgatottak előadásaiból kiragadott mondatok, továbbá az Európai Unió Bíróságának eseti ügyben hozott döntésére hivatkozás nem volt alkalmas arra, hogy az adóhatóság által tett megállapítást megcáfolja vagy kérdésessé tegye.

Az adóhatóság a **K(2)** Kft.-től befogadott számlákon szereplő gazdasági eseményekre vonatkozó megállapításait nem egyetlen bizonyítékra alapította, az alap és kiegészítő ellenőrzés során összegyűjtött bizonyítékokat egyenként és összességében értékelte, és azokból, valamint a feltárt ellentmondásokból okszerű mérlegelés alapján állapította meg a tényállást.

Nem helytálló a felperes azon kifogása sem, miszerint a kérdéseket általánosan vagy félreérthetően fogalmazta meg a hatóság. A vizsgálat során az adóhatóság által feltett kérdések a bíróság álláspontja szerint is pontosak és egyértelműek voltak, a jegyzőkönyvben rögzítettek szerint az ellenőrzés tájékoztatta **S.E.**-t a jogviszony fogalmának jelentéséről is. Ezenkívül egyetlen meghallgatott személy sem jelezte, hogy a feltett kérdéseket nem értette meg, vagy azok olyan általánosak, hogy nem tudja értelmezni, ezért a bíróság álláspontja szerint a keresetlevelben foglaltak ebben a körben is alaptalanok.

A bíróság álláspontja szerint a felvásárlás ténye nem kétséges, illetőleg az sem, hogy az állatokat kinek a járművével és honnan, hová szállították le, mint ahogyan az sem, hogy a gazdákkal **S.E.** tartotta a kapcsolatot, ezért a felperes erre vonatkozó bizonyítás elmaradásával kapcsolatos előadása megalapozatlan.

Tekintettel a felperes és **S.E.** korábbi időszakból származó kapcsolatára, valamint arra, hogy a valóságban a felperes irányította a termelőktől történő felvásárlást, megállapítható, hogy a felperes tudott arról, hogy a **K(2)** Kft. ténylegesen nem vesz részt az ügyletben, valamint arról is, hogy a társaság számlázási láncba való közbeiktatásával magasabb összegű levonható adót érvényesíthetett.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. Ennek keretében nyilatkozatokat, tanúvallomásokat szerzett be, kapcsolódó ellenőrzést folytatott le, más hatóságokat keresett meg, megvizsgálta a felperes

bizonylatait, és a számlakibocsátó teljesítő képességét. A bizonyítási kötelezettség ugyanakkor nem korlátlan, amennyiben az adóhatóság a tényállást tisztázta, nem köteles elfogadni a felperes valamennyi bizonyítási indítványát. Mindezek alapján az adóhatóság határozatai nem ütköznek az Art 97.§ (4)-(6) bekezdésének rendelkezésibe.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság nem sértette meg határozatában a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés eb) pontját sem. Az első és másodfokú határozatok tartalmazzák azokat a jogszabályhelyeket, amelyek alapján a hatóság a határozatait hozta, illetve a döntéshozatal helyét és idejét is.

Az adóhatóság nem sértette meg az Art. 12. § -át sem. A felperesi keresetlevélben szereplő azon hivatkozás, hogy a felperes az általa észrevételben kért iratbetekintési kérelmét az adóhatóság a határozatban megjelölte, de ennek vonatkozásában sem engedélyt, sem elutasító végzést nem hozott, a bíróság álláspontja szerint a **K(2)** Kft. körében tett egyéb adóhatósági megállapítások mellett, nem minősülhet olyan eljárási hibának, amely az adóhatósági határozat jogszerűségét befolyásolja. Ezen hivatkozás az ügy érdemi eldöntése szempontjából nem releváns.

A bíróság a felperesi előkészítő iratokra tekintettel jegyzi meg, hogy egyrészt arra hivatkozott, hogy a **S.E.** meghallgatására kiegészítő ellenőrzés keretében került sor, amely kiegészítő ellenőrzés határideje 2016. március 26. napján lejárt, továbbá olyan kérdésekben is folytatta a kiegészítő ellenőrzést, amelyek a kiegészítő ellenőrzést elrendelő végzésben nem szerepeltek (...-Megyei Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatalának megkeresése, ... Polgármesteri Hivatal megkeresése; NAV ... regionális Bűnügyi Igazgatósága által készített kivonat beszerzése **O.L.** és **V.M.** 2012. február 23-i telefonbeszélgetéséről). Álláspontja szerint így a keresettel támadott II. fokú adóhatósági határozat részben eljárási szabályok megsértésével szerzett bizonyítékokon alapul.

A bíróság álláspontja szerint ugyanakkor ezen felperesi hivatkozás a Pp. 335/A.§ (1) bekezdése értelmében meg nem engedett keresetkiterjesztésnek minősül, erre a körülményre, a felperes a keresetlevelében semmilyen formában nem hivatkozott. Ugyanakkor az egyéb hatóság által feltárt összes körülményekre tekintettel a felperesi nyilatkozat az alperesi határozat jogszerűségét más szempontból sem érinthette.

Az alperesi határozat jogszerűségét az a körülmény sem érinthette, hogy a felperes - bírósági tárgyalás során előkészítő iratban közölt - álláspontja szerint az adóhatóság **K.B.-t**, **B.S.t** az Art. 48. § (1) bekezdése alapján jogszerűtlenül hallgatta meg.

Ezen felperesi előadás szintén a Pp. 335/A. § (1) bekezdése alapján meg nem engedett keresetkiterjesztésnek minősül, az alperesi határozat jogszerűsége szempontjából pedig irreleváns.

Az alperes ugyanakkor helytállóan hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a nyilatkozattétel formájának, jogalapjának megválasztásakor a rendelkezésre álló bizonylatokat veszi alapul. Jelen esetben az ellenőrzés tárgya a **K(2)** Kft. nevében a felperes részére kiállított számla, illetve a felperes által a **P.** Srl. nevére kiállított számlák voltak. Az adóhatóság ebből következően a **K(2)** Kft-t, mint a felperessel a számlák alapján szerződéses kapcsolatban álló önálló jogalanyt kívánta nyilatkoztatni, annak törvényes képviselője, **K.B.** útján. A jegyzőkönyvben feltüntetésre került, hogy **K.B.-t** a **K(2)** Kft. képviselőjét nyilatkoztatták az Art. 48. § (1) bekezdése alapján. A nyilatkozat tartalmából kétséget kizáróan megállapítható, hogy **K.B.** cége képviselőtében tett meg a nyilatkozatát. Ugyanez vonatkozik **B.S.** 2012. augusztus 9. napján tett nyilatkozatára is.

A bíróság álláspontja szerint alaptalan a felperes **K.B.** és **Gy.J.** és **B.S.** nyilatkozatával kapcsolatos - a bírósági tárgyalás során előkészítő iratban közölt - eljárásjogi tárgyú kifogása is.

Ezen felperesi előadás szintén a Pp. 335/A. § (1) bekezdése alapján meg nem engedett keresetkiterjesztésnek minősül, az alperesi határozat jogszerűsége szempontjából - a hatóság által részleteiben feltárt tényállásra tekintettel - pedig irreleváns.

A felperes az érdemi előkészítő iratában hivatkozott továbbá arra, hogy a **B.** Kft., illetve a **N.** Kft. kapcsán az adóhatóság nem a valós értékelését folytatta le a nyilatkozatoknak, illetve csúsztatott azon megállapításával, hogy **K.B.** a felvásárlásokról semmit sem tudott volna.

A felperes tényállás megállapításával kapcsolatosan előterjesztett kifogásai az adóhatósági határozatok indokolásában részletesen kifejtésre kerültek, ezért felperesi észrevétel a hatósági határozat jogszerűségét nem érinthette. Azok a körülmények, tények és bizonyítékok, amelyek az adóhatóság megállapításának alapját képezték, egyértelműen rögzítésre kerültek. Az adóhatósági határozatok indokolása tartalmazza mindazokat a bizonyítékokat, amelyet a **K(2)** Kft. nevében kibocsátott számla hiteltelenségére vonatkozó adóhatósági megállapítások alapját képezték.

A bíróság álláspontja szerint a felperes előkészítő iratában közölt azon hivatkozás, hogy az adóhatósági határozatban szereplő Art. 1. § (3a) bekezdésére való hivatkozás megalapozatlan, mert a felperessel fennállt konkrét jogviszony érdemi minősítése nem történt meg iratanyag hiányában a **K(2)** Kft. ellenőrzése során, a bíróság álláspontja szerint az alperesi határozat jogszerűségének a megítélése szempontjából teljességgel irreleváns.

Az egyéb feltárt körülmények, nyilatkozatok alapján egyértelműen megállapítható volt, hogy az adókiírást maga a felperes követte el, illetve, hogy a **K(2)** Kft. számlázásba történő közbeiktatására azért került sor, hogy a felperes magasabb összegű áfát helyezhessen levonásba.

A bíróság álláspontja szerint a felperes előkészítő iratában hivatkozott egyéb sem teheték az alperesi határozatot jogszabálysértővé.

A felperes előkészítő iratában - részletes indokolás nélkül - vitatta a késedelmi pótlékot és az adóbírságot, azonban ezen hivatkozásai a Pp. 335/A.§ (1) bekezdése alapján meg nem engedett keresetkiterjesztésnek minősültek. Megállapítható volt továbbá, hogy az alperesi határozatok - a hatóság által részleteiben feltárt tényállásra tekintettel - ebben a kérdésben jogszerűek voltak.

IV. A felperes által indítványozott előzetes döntéshozatali eljárások:

A Pp. 155/A. § (1) bekezdése szerint a bíróság az Európai Bíróság előzetes döntéshozatali eljárását az Európai Közösséget létrehozó Szerződésben foglalt szabályok szerint kezdeményezheti.

Az EUMSZ 267. cikke szerint:

Az Európai Unió Bírósága hatáskörrel rendelkezik előzetes döntés meghozatalára a következő kérdésekben:

a) a Szerződések értelmezése;

b) az uniós intézmények, szervek vagy hivatalok jogi aktusainak érvényessége és értelmezése.

Ha egy tagállam bírósága előtt ilyen kérdés merül fel, és ez a bíróság úgy ítéli meg, hogy ítélete meghozatalához szükség van a kérdés eldöntésére, kérheti az Európai Unió Bíróságát, hogy hozzon ebben a kérdésben döntést.

A kifejtettek szerint az uniós jog értelmezése kapcsán a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak vizsgálata, hogy a milyen kérdésekben tartja szükségesnek előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

Az EUB értelmezésében nincs helye előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének, ha az adott kérdésben már korábbi ügyben adott értelmezés eligazítást ad (1982. október 6-i CILFIT ítélet, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335, 13- pont), vagy a közösségi jog helyes alkalmazása olyan nyilvánvaló, hogy az a felvetett kérdés megoldásának módját illetően minden ésszerű kétséget kizár (16. pont).

Mindezért a bíróság vizsgálta, hogy a felperes által indítványozott kérdések esetében az ítélet meghozatalához szükséges volt-e előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése.

A felperes keresetlevelében előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta arra tekintettel, hogy álláspontja szerint az alperesi revízió által beszerzett jegyzőkönyvek, vallomások, melyek egy még jogerősen el nem bírált büntetőeljárás olyan bizonyítékai, amelyek olyan személyektől származnak, akiknek mentesülések és bármely cselekmény büntetőjogi jogkövetkezményeinek elkerülése érdekében nem kötelesek az igazságot vallani, nem képezhetik az adóhatósági eljárás alapját, ilyen módon az ügyfelet megillető jogszabályok által deklarált jogok sérelme mellett nem felhasználhatók.

Az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata egységes abban a kérdésben, hogy a nemzeti bíróság feladata az ügy minden tényállási elemének értékelése. Az EUB ugyanis nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére sem azok értékelésére. (Lásd ezzel kapcsolatban pl. a már a fentiekben hivatkozott Mecsek Gabona ítélet 53. pontját, vagy az Euro Tyre Holding BV ítélet 45. pontját). Ebből következően az, hogy a tényállás megállapítása során a nemzeti bíróság milyen körülményeket, milyen bizonyítékokat vesz figyelembe csak a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.

A bíróság utal arra, hogy a felperes által keresetlevelében felhívott ártatlanság vélelméhez kapcsolódó rendelkezések, a bűncselekmény elkövetésével vádolt természetes személyek ártatlanságának vélelmezéséhez való jogot biztosítják, mely azonban nem jelenti azt, hogy az ellenük folyamatban lévő büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok, az eljárás során tett nyilatkozatok ne lennének értékelhetők.

Mindazonáltal a bíróság jelen eljárásban is értékelte azt, hogy több gyanúsított nyilatkozat állt rendelkezésre, melynek során a gyanúsítottnak tett kioktatás nem azonos a tanúként történő meghallgatás során tett kioktatással, azonban ennek ellenére ezen nyilatkozatok további bizonyítékokkal való összevetése nem kizárt, azok egyezősége az egyéb bizonyítékokon alapuló tényállás megerősítéséhez, kiegészítéséhez hozzájárulhat. Ezt támasztja alá a Kúria jogértelmezése is, amely szerint a büntetőeljárás során a már meghallgatott személyek által tett nyilatkozatoknak a jelen eljárásban felvett nyilatkozatoktól történő esetleges eltérése szintén jelentőséggel bírhat (Kfv.I.35.489/2013/11.).

Minderre tekintettel tehát a bíróság ezen kérdés vonatkozásában nem tartotta szükségesnek előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

A felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta abban a kérdésben, hogy „a jogszabályok megsértésével, a hatáskör túllépésével, joggal való visszaéléssel megtett, felperes

bűncselekmény aktív résztvevőjeként, bűnősként, bűncselekmény elkövetőjeként megítélő, hatáskört túllépő határozat, jogerős büntetőítélet hiányában alkalmas lehet-e egyáltalán a felperessel szemben megállapított adóhiány, adóbírság, késedelmi pótlék behajtására".

Ennek kapcsán hivatkozott arra, hogy az alperesi revízió kompetenciáját túllépte, az eljárása során hatáskörét meghaladta, jogellenesen eljárva bűncselekmény elkövetésével vádolja a felperest, a felperes aktív részvételével elkövetett bűncselekményeket fogalmaz meg, amely tény önmagában önálló bűncselekményt valósíthat meg.

A bíróság ezzel kapcsolatban megállapította, hogy a II. pontban részletesen kifejtettek szerint az Európai Unió Bíróságának következetes gyakorlata alapján a nemzeti bíróság vizsgálata ki kell, hogy terjedjen arra, hogy a gazdasági szereplő jóhiszeműen járt-e el, meghozott-e minden, tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylete ne vezessen adókijátszáshoz, avagy ő maga az adókijátszás szervezője volt-e. Ebből adódóan pedig ezen körülmények vizsgálatának hiányában fogalmilag nem lehetne a félre terhelő megállapítást tenni, amely nyilvánvalóan ellentétes lenne az adóigazgatási eljárás és a közigazgatási per céljával.

Utal arra a bíróság, hogy ahogyan azt már korábban kifejtette a következetes ítélezési gyakorlat szerint az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a HÉA irányelv elismer és támogat. Minderre tekintettel a perbeli eljárások célja annak vizsgálata volt, hogy a vizsgált ügyletek során adókijátszás történt-e, abban a felperes aktív módon részt vett-e vagy megtette-e azt a szükséges körülmékként, amely elvárható annak érdekében, hogy az ügyletei ne vezessenek adókijátszáshoz.

Az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) is ítélezési gyakorlatában elismeri, hogy önmagában az, hogy egy adott ügyvel kapcsolatosan közigazgatási eljárás és büntetőeljárás is párhuzamosan folyamatban van nem ellentétes az Emberi Jogok Európai Egyezményének, különösen annak Hetedik Kiegészítő Jegyzőkönyv 4. cikkében foglalt elveivel. (Lásd ezzel kapcsolatban pl. az EJEB 2016. november 15-ei A és B v. Norvégia ítéletet, 24130/11 és 29758/11, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 és az ott hivatkozott joggyakorlatot).

Megállapítható továbbá, hogy az adóhatóság nem vizsgálta sem a felperes, sem annak ügyvezetője büntetőjogi felelősségét, az ügyvezető tudatállapotával, részvételével kapcsolatosan következtetéseket levont, azonban vele szemben semmilyen szankciót nem alkalmazott, rá terhelő megállapítást nem tett.

A teljesség kedvéért jegyzi meg a bíróság, hogy arra vonatkozóan a perben adat, hivatkozás nem merült fel, hogy büntetőeljárás a felperessel szemben folyamatban lenne.

A kifejtettekre tekintettel tehát a bíróság megállapította, hogy az előterjesztésben szereplő kérdés egyrészt a bizonyítékok értékelése kapcsán nem tartozik az Európai Unió Bíróságának hatáskörébe, másrészt az alapjogi jogvédelemmel kapcsolatosan az alkalmazandó jog oly mértékben egyértelmű és világos, hogy előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére nem kellett, hogy sor kerüljön.

A felperes keresetleveleiben a T. Kft-t érintő valamennyi tényállás és valamennyi ellenőrzéssel érintett időszak vonatkozásában az előzetesen felszámított áfa levonhatósága kapcsán előzetes döntéshozatal iránti kérelem kezdeményezése iránti indítványt terjesztett elő a következők szerint: „A 2006/112. irányelv 168. cikkének a) pontját akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a tagállami adóhatóság megtagadja az adóalanytól azt a jogot, hogy az általa fizetendő HÉA

összegéből levonja a részére teljesített termékértékesítés után általa fizetendő vagy megfizetett adó összegét, arra hivatkozva, hogy a számlák kibocsátó társaság nem végzett a számlát befogadó számára termékértékesítést (adózó nevére szóló számla szerinti gazdasági esemény hiánya), úgy hogy közben a számlát befogadó gazdálkodó meggyőződött a számlát kibocsátó társaság adóalanyiségéről, gazdálkodásának körülményeiről, szerződéskötés és teljesítés jogszerűségéről, anélkül, hogy a hatóság jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy konkrétan ki volt a tényleges termékértékesítő".

Felperes hivatkozása szerint az eddigi Európai Unió Bíróságának a döntései nem adnak egyértelmű választ arra, hogy a „tudta, tudhatta” kérdését kinek - az adózónak vagy az adóhatóságnak - kell bizonyítania, illetve a bizonyítatlanság következménye kit terhel.

A felperes ténylegesen abban a kérdésben kezdeményezte tehát az előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatását, hogy az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége e a felperesi tudat bizonyítása vagy az adózó kötelezése annak bizonyítása, hogy nem tudhatott arról, hogy adócsalás elkövetésében venne részt.

Az EU Bíróságának felperes által feltenni kívánt kérdés azt feltételezi, hogy a hatóság bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. Mivel ezen megállapítással a bíróság az ítéletben kifejtettek alapján nem értett egyet, ezért a felperes által indítványozott kérdés nem igényli az Európai Bíróság eljárásnak lefolytatását. A bíróság álláspontja ugyanis a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján a hatóság jogszerűen vont le következtetést arra vonatkozóan, hogy az adóalany tudott, illetve tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt.

A bíróság megállapította, hogy a már kifejtettek szerint az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata egyértelmű (Mecsek Gabona ítélet 54. és 55. pontok) abban a kérdésben, hogy a bizonyítási kötelezettség az adóhatóságon nyugszik ebben a kérdésben, melynek perbeli esetben megfelelően, objektív körülményekre hivatkozva eleget is tett. Minderre tekintettel nem volt szükséges előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése.

A felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta abban a kérdésben is, hogy *„a közösségen belüli értékesítés mentesítésére vonatkozóan a magyar általános forgalmi adó törvény a többi tagállamtól eltérően nem ír elő konkrét bizonyítékokat, mely az igazolás feltétele lenne. Ebben az esetben igazolásként kétséget kizáróan elfogadható-e bizonyítékként az értékesítő vagy a vevő nyilatkozata, úgy hogy a termék értékesítése EXW paritáson történt, tehát a közösség más államába történő szállításra vonatkozó fuvarozási szerződés a vevő kötelezettsége közzé tartozik, ezért az eladó nem lehet hatással a telephelyén történő átadás után az áru útjára, illetve az ezt követő bizonylatokra. Amennyiben a nemzeti jogszabály nem ír elő konkrét bizonyítékokat igazolásként és az áru értékesítője nem lehet hatással a vevővel kötött szerződés alapján".*

Az Európai Unió Bíróságának következetes gyakorlata szerint annak megítélése, hogy milyen igazolás fogadható el bizonyítékként az adott ügyben, mely körülmények, milyen módon kell, hogy értékelést nyerjenek az adómentesség feltételeinek vizsgálata körében a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik (lásd különösen: Mecsek Gabona ítélet 45. pont)

Ahogy arra az EUB a hivatkozott ügyben is rámutatott, a magyar szabályozás csak azt írja elő, hogy az értékesítést igazolni kell és a megkövetelt bizonyítékok köre az érintett ügylet konkrét körülményeitől függ. E körülmények között az adóalanyt terhelő bizonyítási kötelezettség tartalmát az e tekintetben a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek

vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján kell meghatározni. (Mecsek Gabona ítélet 37-38. pont.) Ezen körülmények értékelése pedig a fentiek szerint már megvalósult.

Ebből adódóan mivel nem volt olyan uniós jog értelmezésére szoruló kérdés, melyben a jog tartalma ne lett volna világos, illetve amely vonatkozásában a bíróság ne adott volna már választ az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, a bíróság nem tartotta szükségesnek.

A felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta abban a kérdésben, hogy „a 2006/112. irányelv 138. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés mentes a HÉA alól, ha a terméket olyan vevő részére értékesítették, aki a HÉA szempontjából egy másik tagállamban az adásvételi szerződés megkötésének időpontjában nyilvántartásba van véve, és a vevő a termékre vonatkozó adásvételi szerződést azzal köti meg, hogy a rendelkezési jog, a tulajdonjog a szállítóeszközre történő felrakodással egyidejűleg átszáll a vevőre, és a vevőt terheli a másik tagállamba történő szállítás kötelezettsége és a termék nem a vevő részére, hanem egy másik tagállamban adóalanyként nyilvántartásba vett X társaság részére kerül kiszolgáltatásra úgy, hogy a termék a másik tagállamban történő kiszolgáltatásának tényét a másik tagállam adóhatóság igazolta? Amennyiben a bíróság megállapítja, hogy a jogügylet nem az eladó és a vevő között jött létre, a bíróságnak figyelembe kell-e vennie az irányelv 138. cikkének 2c) pontjában foglalt árutovábbításra vonatkozó mentességet és amennyiben az áru a másik tagállam adóhatósága által igazoltan más tagállamba került, mentesíteni köteles az ügyletet?”

A bíróság ezen kérdés kapcsán sem tartotta szükségesnek előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését figyelemmel arra, hogy ezen kérdés kapcsán releváns **P. Srl.** és **P.(2) Srl.** számlabefogadó esetében a bíróság megállapította, hogy az áru kiszállítására nem a felperesi értékesítés közvetlen következményeként került sor. Ennek kapcsán a bíróság ismételtén utal az ott már hivatkozott Euro Tyre Holding BV ítélet 34-37. pontjaira, valamint arra, hogy ezen megállapítás eredményeként az indítványozott kérdés az ügy eldöntése szempontjából nem volt releváns. Mindezt a bíróság mellőzte az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

V. Egyéb rendelkezések:

Az ügyek egyesítését követően a per utolsó tárgyalásán a felperes az egyesítés folytán szükséges további nyilatkozatai megtételére határidő engedélyezését kérte. A bíróság ezen kérelemnek nem adott helyt.

A perben a 2009. november - 2011. május időszak vonatkozásában az első tárgyalás megtartására 2016. július 4. napján került sor. A tárgyaláson a bíróság az alperesi jogutódlást megállapította, mely határozattal szemben a felperes fellebbezéssel élt, így a tárgyalást az alperes személyének jogerős megállapításáig el kellett halasztani.

A jogutódlást megállapító határozatok jogerőre emelkedését követően tartott tárgyalásokon a felperes jelentős hosszúságú előkészítő iratokat csatolt, amelyekre az alperes - azok terjedelme miatt - a tárgyaláson nyilatkozni nem tudott, így a tárgyalást ismételtén el kellett halasztani.

A per utolsó tárgyalását megelőző időszakban a felek egyike sem nyújtott be újabb iratokat, újabb hivatkozásokat nem tett, így a tárgyalás további elhalasztására nem volt lehetőség.

Megállapítható volt továbbá, hogy az első tárgyalás megtartása és a tárgyalás berekesztése között

eltelt egy év elegendő időt biztosított a felek számára arra, hogy a nyilatkozataikat megtegyék.

A perek egyesítése továbbá a felek részéről semmilyen további nyilatkozat megtételét nem igényelte, figyelemmel arra, hogy a technikai jellegű egyesítés - amelyet egyébként a perben a felperes kifejezetten kért - nem változtatott a perben eldöntendő kérdésekben, nevezetesen abban, hogy a bíróságnak azt kellett megítélnie, hogy a keresettel támadott alperesi határozatok a keresetben megjelölt okokból jogszabálysértőek voltak-e.

A Pp. 8. § (2) bekezdése kimondja, hogy a bíróság köteles megakadályozni minden olyan eljárást, cselekményt vagy egyéb magatartást, amely a jóhiszemű joggyakorlás követelményével ellentétes, így azt, amely a per elhúzására irányul, vagy erre vezethet, így a felperes tárgyalás elhalasztására irányuló kérelmének nem adhatott helyt.

A fentiekben kifejtettekre figyelemmel a bíróság a felperes keresetét - minden keresettel támadott határozat vonatkozásában - elutasította.

Az alperes teljes egészében pernyertesnek minősül, ezért a képviselőlet ellátásával kapcsolatban felmerült költségét a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján a felperes tartozik megfizetni. A perköltség összegéről a bíróság a 32/2003 (VIII.22.) IM számú rendelet 3.§ (2) bekezdés c) pontja alapján határozott és (6) bekezdés alapján a negyedére mérsékelte, arra figyelemmel, hogy az egyes határozatok indokolása jelentős részben átfedést mutatott, nagyobb lélegzetű előkészítő irat pedig nem készült.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti illeték viselésére a bíróság az illetékről szóló 1990. évi XCIII. tv. (a továbbiakban. Itv.) 42. § (1) bekezdés a) pontja, 43.§ (3) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése, 15.§-a alapján kötelezte a felperest, külön-külön megállapítva az egyes alperesi határozatokban szereplő áfa adókülönbözet alapján a pertárgyértéket.

Az alkalmazott illeték számítás során a bíróság megvizsgálta, hogy alkalmazhatóak -e az Itv. 40. § (1) bekezdés szerinti, ún. érték-egybefoglalási szabályok. Eszerint ha a fél egy eljárásban egy jogviszonyból eredő több igényét vagy több jogviszonyból eredő igényeit érvényesíti, az eljárás tárgya értékének megállapításakor - a járulékok figyelmen kívül hagyásával - az előterjesztett igények együttes értékét kell figyelembe venni.

Az Itv. ezen szabályának alapja - miként valamennyi peres és nemperes eljárásban alkalmazandó illetéké - a pertárgyérték, amelyet a Pp. szabályai szerint kell meghatározni. A Pp. 25.§ (3) bekezdése alapján ha egy vagy több felperes ugyanabban a keresetlevélben egy vagy több alperes elleni követeléseit érvényesíti, a pertárgy értékének megállapításánál az összes követeléseket össze kell adni.

A pertárgyérték egybefoglalása, az összeg növekedése a Pp. 27.§ (1) bekezdésének megfelelően a klasszikus polgári perekben a bíróság hatáskörének megváltozását eredményezheti.

Ha azonban a felperes a követeléseit több külön perben érvényesítette, és azokat a bíróság egyesíti, az egyesítés nem eredményezheti a hatáskör megváltozását (BH 1997.358.), azaz a pertárgyérték meghatározására egyesített perekben nem alkalmazhatók a Pp. 25.§ (3) bekezdésének szabályai.

A Pp. megengedő szabályának hiányában ettől a közigazgatási perben sem lehet eltérni. A felperes egyesített ügyeire nézve tehát nem irányadók az érték-egybefoglalási szabályok, ezért a bíróság nem

vette figyelembe az Itv. 40.§ (1) bekezdését, határozatonként állapítva meg az illeték összegét.

A bíróság az ügyben a Pp. 324. § (4) bekezdése alapján három hivatásos bíróból álló tanácsban járt el.

A fellebbezés lehetőségét a Pp. 340. § (1) bekezdése zárja ki.

..., 2017. július 13.

... sk.
a tanács elnöke

... sk.
előadó bíró

... sk.
előadó bíró