

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.088/2018/10.

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

A felperes:

A felperes képviselője: Hegyeshalmi Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Hegyeshalmi Zoltán)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Emődi Barnabás kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.456/2016/48. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.456/2016/48. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A S. Bt. (a továbbiakban: S.Bt.) és az U. Kft. (a továbbiakban:

U.Kft.) közösségi termékbeszerzés során nagy tételben vásárolt alumínium tömböket. A felperes a 2013. II.n.évben a S.Bt.-től és az U.Kft.-től, a 2013. július-szeptember hónapokban az U.Kft.-től fogadott be számlákat alumínium tömbök értékesítéséről; az S.Bt. esetében 270,209 tonnáról, az U.Kft.-től 2.089,458 tonnáról. A felperes az S.Bt. számlái alapján 34.143.000 forint, az U.Kft. számlái alapján 246.567.000 forint áfa tekintetében kívánt áfa levonási jogot érvényesíteni. Az S.Bt. a felperes mellett az O. Kft. (a továbbiakban: O.Kft.) részére is értékesített, képviselőjük azonos, Cég képviselő.

- [2] A felperesnél és az O.Kft-nél a 2013. II. n.évre korábban egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányuló vizsgálatokat folytattak le, melyek megállapítások nélkül zárultak.
- [3] Az S.Bt. elérhetetlenné vált, ezért adószámát 2013. május 7-én felfüggesztették, majd június 27. napján törölték. Ügyvezetője az ukrán B. K., akinek nem volt magyar tartózkodási, vagy letelepedési engedélye. Az U.Kft. ügyvezetője az ellenőrzött időszakban K. L., 2013. szeptember 12-től a szintén ukrán Z. O. ügyvezetése alá került, majd felszámolás alá vonták. Az U.Kft. adószámát 2013. június 19-i hatállyal törölték, a változás cégnyilvántartásbeli bejegyzésére 2013. augusztus 8-ával, közzétételére 2013. augusztus 22. napjával került sor. A társaság felszámolását 2015. január 12-én rendelték el.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság a 2013. július 1-szeptember 30. közötti időszakra áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését kezdte meg felperesnél, majd az ellenőrzést kiterjesztették a 2013. II. n.évre is.
- [5] A felperes iratanyagát a NAV Észak-magyarországi Regionális Bűnügyi Igazgatósága az ellenőrzés megindulását követően lefoglalta. A revízió az iratokból másolati példányokat szerzett be, közöttük a 2013. II. n.évi áfa analitikát és a kapcsolódó beszerzések bizonylatait. Ehhez kapcsolódóan azt állapították meg, hogy a felperes a 2013. II. n.évi áfa bevallásában 417.000 forinttal több adót helyezett levonásba, mint amennyi az időszak nyomozóhatóság által lefoglalt iratok között szerepelő áfa analitikában és az annak alapjául szolgáló, szintén lefoglalt számlákban szerepel.
- [6] Az ellenőrzés értékelte a felperes iratait, a CMR-eket, kapcsolódó ellenőrzéseket folytatott le az S.Bt.-nél és az U.Kft.-nél, meghallgatta, illetve megkísérelte meghallgatni képviselőiket, alkalmazottaikat. Az ellenőrzési jegyzőkönyv rögzítette a nyomozás elrendelésének tényét, a Bűnügyi Igazgatóságtól kapott tájékoztatás tartalmát.
- [7] Más személyek mellett nyilatkoztatták Sz. A-t, aki az érintett

időszakban alkalmazottja volt mind az S.Bt.-nek, mind az U.Kft.-nek. Az U.Kft. ügyvezetője, K. L. nyilatkoztatása során nem ismerte el a felperes nevére szóló számlák kiállítását.

- [8] A kapcsolódó ellenőrzések szerint sem az S.Bt., sem az U.Kft. nem folytatott székhelyén gazdasági tevékenységet, ott elérhetetlenek. Az ellenőrzött időszakra áfa bevallást nem nyújtottak be. A felperes ellenőrzésének megindulását követően önrevíziót kíséreltek meg, melyekben beszerzést nem tüntettek fel, csak értékesítést vallottak, továbbá az önrevíziós bevallás szerinti összeget sem fizették meg. Iratokat egyik számlakibocsátó sem adott át a revízióknak. Az U.Kft. esetében a számlák ellenértékét a felperes egy szlovákiai bankszámlára utalta, ahonnan azt készpénzben K. L. ügyvezető mellett S. N., az U.Kft.-vel jogviszonyban nem álló személy vette fel az ügyvezető utasításai szerint.
- [9] Az elsőfokú adóhatóság a revízió adatai alapján a 2013. II.n.évre és 2013. július-szeptember hónapokra összesen 281.127.000 forint áfa adókülönbözetet állapított meg, a 281.124.000 forint adóhiány után késedelmi pótlékot számított fel és 50%-os mértékű adóbírságot szabott ki. Határozatát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) és 2.§ (1) bekezdéseire, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) és 127.§ (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3), 165.§ (2) és 166.§ (2) bekezdéseire alapította, figyelembe vette az Európai Unió Bíróságának ítéleteit.
- [10] Az alperes a 2061196015 számú határozatával az adóbírság 200%-os mértékűre való felemelésével megváltoztatta az elsőfokú határozatot, ezt meghaladóan helybenhagyta. Indokolása szerint a láncügyletekben a számlakibocsátók a bizonylatokon feltüntetett minőségükben nem vettek részt, tevékenységük kizárólag a számlázásra korlátozódott, annak érdekében, hogy a felperes olyan, tartalmilag hiteltelen számlák alapján helyezhessen adót levonásba, amely után a fizetendő áfa – az uniós joggyakorlat terminológiájában az „eltűnő kereskedő” jellemzőit mutató – a számlakibocsátók által nem került megfizetésre. A számlakibocsátók egyszer sem kerültek az áruk felett kizárólagos döntési helyzetbe, rendelkezési jogot nem gyakoroltak, a beszerzési folyamatban ténylegesen nem vettek részt. Az ügyletek tényleges teljesüléséhez valós gazdasági érdekük nem fűződött, a számlakibocsátásokat leplezett szándék motiválta. A gazdasági események tényállásszerű megvalósulását a számlák tartalmi hitelességét az ellenőrzés során feltárt tényállás egyértelműen cáfolja. Az adatok az adókijátszást is megalapozzák, illetve objektív módon igazolják, hogy a felperes nem csak hogy nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést az

adókiijátszás elkerülésére, hanem a számlák fiktív voltáról maga is tudomással bírt, közreműködése közvetlenül is fennállt. Kiemelte, hogy a számlakibocsátóknál feltárt hiányosságokat nem rója a felperes terhére, azoknak annyiban van jelentősége, hogy a számlakibocsátók oldaláról nem igazolható a teljesítés. A szállítmányozás körülményei kapcsán rögzítette, hogy azokról a felperes nem tudott érdemi információval szolgálni. A kapcsolódó szállítólevelekből a szállító járművek nem azonosíthatóak. Azok kiállítói a számlakibocsátók, miközben a felperesi ügyvezető elmondása szerint az áruk külföldi rendszámú járművekkel érkeztek, és az egyes számlákhoz tartozó nyilatkozatokban is szerepel az áru importjára vonatkozó utalás. Az áru külföldi származásáról a felperesnek egyértelműen tudomása volt.

Az elsőfokú ítélet

- [11] Az elsőfokú bíróság tanúbizonyítás lefolytatását, felperes okirati bizonyítékainak csatolását követően jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

- [12] Ismertette az Áfa tv., az Sztv. szabályait, a Kúria és az EUB joggyakorlatát, eseti döntéseket, illetőleg az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakat. Az EUB gyakorlata kapcsán utalt a Kúria Kfv.I.35.230/2016/6. számú ítéletének [20] pontjára, mely szerint a Signum ügyben hozott végzés nem változtat az áfa levonási jog gyakorlása kapcsán követendő eljárás aktuálisan kikristályosodott szempontjait megfogalmazó 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakon. A vélemény 2) pontja értelmében, ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiijátszásról, adócsalásról.

- [13] Az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy az alperes széles körű bizonyítási eljárást folytatott le a felperes felé kibocsátott számlák hitelességével összefüggésben. Az S.Bt. 2012. január 1. napjától 2013. március 31-ig terjedő időszakban áfa bevallást nem nyújtott be, a benyújtást a felperessel szemben előterjesztett ellenőrzés megkezdését követően kísérelte meg. Az önellenőrzéssel helyesbített 2013. II. negyedévi áfa bevallásában beszerzést nem, kizárólag értékesítést szerepeltette, az adó összegét nem fizette meg, székhely szolgáltatási szerződése 2013. január 17-én megszűnt, székhellyel nem rendelkezett. Az ukrán állampolgárságú törvényes képviselőt a kézbesítési megbízott útján nem lehetett elérni, iratanyagot nem bocsátott az ellenőrzés rendelkezésére, a Bt. alkalmazottja Sz. A. az ügyletekre vonatkozóan semmiféle nyilatkozatot nem tudott tenni, nem ismerte a beszerzéseket, szállításokat, azok körülményeit. A felperesi képviselő

nyilatkozata szerint a fuvar az S.Bt. biztosította, ugyanakkor a CMR-ek tartalma nem ismert, az árut szállítólevéllel vette át. A rendelkezésre álló dokumentumokon B. K. aláírásai nem mutatnak egyezőséget, a Bt. adószámát felfüggesztették, majd törölték.

- [14] Az U.Kft. a vizsgált időszakban nem volt elérhető, törvényes képviselője nem ismerte el a számlák kiállítását, az ügyletekre nézve nem tudott nyilatkozni. Előadta, nem adott sem szóbeli, sem írásbeli meghatalmazást Sz. A. részére, aki utóbb, 2013. október 9-én került bejelentésre 40 órás foglalkoztatottként a 2013. május-szeptemberi időszakra. Nevezett úgy nyilatkozott, hogy az áru átadás-átvételében közreműködött, de az ügyletekre nem volt ráhatása, a partnereket nem ő szerezte, a beszerzést, megrendelést nem ő intézte. Az U.Kft. belföldi bankszámlái minimális pénzmozgást mutatnak. A szlovák banknál vezetett bankszámla felett rendelkezésre K. L. és a Kft-hez nem köthető S. N. volt jogosult. Az U.Kft. 2013. III. negyedévi bevallását szintén önellenőrzéssel helyesbítette, amelyben azonban kizárólag értékesítést terhelő adót szerepeltetett, adófizetési kötelezettségének nem tett eleget.
- [15] Az elsőfokú bíróság rögzítette a nyomozóhatóság tájékoztatásában megállapított tényállást.
- [16] A jogerős ítélet további indokolása szerint a 2013. II. n.évet érintő egyes adókötelezettség ellenőrzése dokumentális és nem tartalmi vizsgálatot jelentett, így az ott tett jegyzőkönyvi megállapítások nem eredményezik azt, hogy a hatóság a vizsgált gazdasági ügylet tartalmában is hitelesnek minősíti. Ezek az eljárásokkal nem ütköznek az Art. 1.§ (3a) bekezdésébe. A számlakibocsátók esetén az áfa fizetési kötelezettséget a számla kibocsátása önmagában, az Áfa tv. 55.§ alapján megalapozta. Így ezen hatósági megállapítások sem ellentétesek a perbeli ellenőrzéssel és nem jelentenek ellentétes megállapítást az ügyletek minősítését illetően.
- [17] Az elsőfokú bíróság ismételten megállapította, hogy az adóhatóság eleget tett tényállás tisztázási kötelezettségének, az adóhatóság eljárása, valamint a nyomozás során feltárt tények, körülmények és bizonyítékok alapján megállapítható, hogy az S.Bt., valamint az U.Kft. által kibocsátott számlák hiteltelenek. A tényleges gazdasági kapcsolata fennállását a felperes részéről az ellenérték átutalása önmagában nem támasztotta alá. Kiemelte, hogy a számlakibocsátóknál nem állt rendelkezésre iratanyag a gazdasági ügylet megvalósulásának alátámasztására és adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, a beszámoló közzététele a számlakibocsátó törvényes működését nem támasztotta alá.
- [18] Az alperes helytállóan tárta fel, hogy az ügylet olyan láncügyletnek minősül, amelyben bizonyíthatóan a számlakibocsátó

társaságok nem vettek részt, valós árualappal nem rendelkeztek, így azokat nem szállíthatták a felperes részére. A felperesi képviselőnek az ügyletkötés során megvalósított ellenőrzési kötelezettsége teljesítését az eljárás során meghallgatott Cég képviselő nyilatkozata és M. I-né felperesi alkalmazott tanúvallomása sem támasztotta alá. A tanú csupán a beszállítás és áruátvétel körülményeire tudott nyilatkozni, ugyanakkor ezen nyilatkozat alapján kétségtelenül nem volt megállapítható, hogy az U.Kft.-nek és az S.Bt.-nek fenn állt az áru feletti rendelkezési joga. A felperes a társaságok székhelyén nem járt, nyilatkozata szerint a CMR-eket nem látta, azokból példányt nem kért, a számlakibocsátó társaságok valós értékesítési láncban betöltött szerepéről sem győződött meg. A szállítólevélen a szállítás azonosítására szolgáló jármű feltüntetésére nem került sor, a szállítás körülményei sem voltak azonosíthatók.

- [19] A felperes a kapcsolatot döntően Sz. A-val tartotta, akit nyilatkozata szerint maga ajánlott az U.Kft. képviselője részére. A felperes érvelésével szemben az U.Kft. adószámának törlésére vonatkozó közzétételre már 2013. augusztus 8-án sor került, ily módon az ezt követően befogadott számlák esetében - amennyiben a cégnyilvántartás adatainak utána néz - tudomással kellett volna bírnia arról, hogy a társaság számlát nem bocsáthat ki.
- [20] Az adóhatóság, figyelemmel a büntetőeljárás adataira is, feltárta azokat a tényeket és körülményeket, amelyekből megállapítható, hogy a felperes nemcsak nem tett meg minden ésszerűen elvárható intézkedést az adókijátszás elkerülése érdekében, hanem tudta, hogy adókijátszásban vesz részt és ahhoz tevékenyen hozzájárult.
- [21] A 2013. II. n.évhez kapcsolódó 417.000 forint áfa különbözet megállapítása is helytálló volt, mivel a számlákat nem lehetett fellelni a felperes irataiban. A büntetőügyben eljáró bíróság az elsőfokú bíróság megkeresésére akként nyilatkozott, hogy a 2013. II. n.évi készpénzes számlák a nyomozati eljárás során lefoglalt iratok között nem lelhetők fel. Számla hiányában a felperes adólevonásra nem jogosult.
- [22] Az elsőfokú bíróság rögzítette azt is, hogy az adóhatóság az eljárási határidőket megtartotta különös tekintettel a kapcsolódó ellenőrzések időtartamára. A kézbesítési anomália miatti eljárási szabálysértés megállapítható volt, de az az ügy érdemére nem hatott ki. Az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítése is jogszerű volt, mivel a meghatalmazottól az „nem kereste” jelzéssel érkezett vissza. Az adóbírság kiszabása, illetőleg mértékének alkalmazása, és a késedelmi pótlék körében tett adóhatósági megállapítás is jogszerű volt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [23] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1), 221.§ (1) bekezdéseit, az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdését, az Áfa tv. 119.§ (1) bekezdés, 120.§ a) pontját, 127.§ (1) bekezdés a) pontját, továbbá ellentétes az EUB C-446/15. számú végzésében foglaltakkal.
- [24] Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a felperes jogi érveit, bizonyítékait, csupán a felperes által befogadott számlák hiteltelenségére és a büntetőeljárás adataira alapozta ítéletét. A felperesi bizonyítékok és jogi érvek mellőzésének nem adta indokát. Előadta, hogy „az eljárás során kifejtett mind eljárásjogi, mind anyagi jogi álláspontunkat változatlanul fenntartjuk, illetőleg az ítéletben foglaltak alapján azokat a jelen felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal kiegészítjük.”
- [25] Az eljárási jogszabálysértések körében fenntartotta a per során kifejtett álláspontját azzal a kiegészítéssel, hogy a 2013. szeptember 27-én felperest érintő megállapítás nélkül lezárt vizsgálathoz képest az újabb határozat egy éven túli, ami sérti az Art. súlyosítási tilalomra vonatkozó szabályát is.
- [26] A 2013. II. n.év készpénzes számlák meglétére vonatkozó bizonyíték a nemleges megállapítással zárult alapeljárási jegyzőkönyv, mivel ott tételes vizsgálatra került sor, tehát az összes tétel szerinti készpénzes számla megvolt. Ezt a körülményt az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, valamint azt is, hogy a felperes iratait az adóhatóság foglalta le és a lefoglalt iratok becsatolásának elmaradása az alperes részéről a rosszhiszemű pervitel bizonyítékaul szolgál.
- [27] Az U.Kft. adószámának törlése jogellenes volt, amelyet közokirat bizonyít: ezt az elsőfokú bíróság tévesen értékelte. Az adóhatósági irat is csupán arra utalt, hogy az adóhatóság kezdeményezi az adószám törlését, ebből következően a visszamenőlegesen hatállyal való törlésnek nincs jogi alapja. Ezt az Art. sem teszi lehetővé, az adószám 2013. szeptember hónapban is „élő” adószám volt.
- [28] Az S.Bt. esetében az önellenőrzését elfogadták, az ezzel ellentétes megállapítás jogszabálysértő. A felperes P. K. ügyvezető közreműködését 5/F/5. alatt igazolta, a többi irat az adóhatóságnál áll rendelkezésére. Az S.Bt.-nél a felperes felé való értékesítést megállapították.

- [29] A felperes részére beszállító társaságok vizsgálata kapcsán az adóhatóság nem adott tájékoztatást a felperesnek arról, hogy kockázatos adózókról lenne szó. A tájékoztatások elmaradása azt igazolja, hogy a felperes nem tudott, nem tudhatott a beszállító esetleges szabálytalanságáról.
- [30] Az elsőfokú bíróság tévesen nem tett különbséget a CMR és a szállítólevél, és az azok alapjául szolgáló eltérő jogviszonyok között és így nyilvánvalóan téves következtetésre jutott.
- [31] Az alperes által feltárt, az elsőfokú bíróság által elfogadott tényállás szerint a számlákon szereplő gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlán szereplő felek között, ezért a számla tartalmilag nem hiteles. Ez a tényállás egyezik az EUB Signum Alfa ügyben hozott végzésével. Az itt megadott iránymutatást a Kúria is irányadónak tekintette az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben. A Signum ügygel nem az EUB joggyakorlata változott meg, amely körülményt az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyott. Ez azzal járt, hogy bár az elsőfokú bíróság hivatkozott az EUB C-446/15. számú végzésére, a felperes ez irányú kereseti kérelme ténylegesen figyelmen kívül maradt. Azt kellett volna vizsgálnia az elsőfokú bíróságnak, hogy az adóhatóság és a bíróságok által alkalmazott joggyakorlat megfelel-e az EUB 2012-es, és korábbi ítéleteiben, illetve a Signum ügyben foglaltaknak. Előadta, hogy a jogerős ítélet ellentétes az EUB joggyakorlatával, amelynek alátámasztásaként arra hivatkozott, hogy a Kúriának azon értékelése, hogy az EUB ezen végzése nem változtatta volna meg az áfalevonási jog gyakorlása kapcsán követendő eljárás szempontjait, téves. A C-446/15 számú végzés közvetlen alkalmazásával ellentétes következtetésre lehet jutni.
- [32] Az adóhatóságnak és a bíróságoknak elsődlegesen a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelv alapelvi rendelkezéseinek megfelelését kell vizsgálni. E körben kiemelte, hogy az EUB joggyakorlata nem ismeri a „hiteles számla” fogalmát, ennek ellenére az elsőfokú bíróság csak a számla „hitelességével” kapcsolatos adóhatósági tényállás tisztázását vizsgálta. A HÉA Irányelvhez képest az Sztv. nem határozhat meg többletkövetelményt az adólevonási jog érvényesítéséhez. Az adólevonási jog gyakorlását nem lehet a gazdasági esemény hitelességéhez sem kötni, ez ellentétes az Áfa tv. rendelkezéseivel. A gazdasági esemény (nettó összege, adóalapja) hitelessége az Sztv. körébe tartozik, de nem releváns az előzetesen felszámított áfa levonásba helyezése körében. Az Sztv. alapján a bíróság többletkövetelményt állítana fel az Áfa tv.-hez képest. Az EUB C-446/15 számú végzés [10]-[12] pontjai szerinti felsorolásban az Sztv. nem szerepel.
- [33] Hivatkozott arra, hogy a számlakibocsátónál és az azt megelőzően

feltárt szabálytalanságok nem hatnak ki közvetlenül az adólevonási jog gyakorlására. A termékértékesítési lánc esetén az egyes ügyleteket külön-külön kell vizsgálni, azonban nem lehet releváns az értékesítési láncban egy korábbi ügylet tekintetében szabálytalanság történt. Az adólevonási jog gyakorlása sem tekinthető adóelőnynek, a felperes a rá áthárított áfát megfizette és levonásba helyezte. A gazdasági ügyletnél adóelőny nem mutatható ki. Hivatkozott arra is, hogy a számlakibocsátás ténye nem nyilatkozat kérdése, így az, hogy K. L. a számlák kiállítását nem ismerte el, nem lehet releváns.

- [34] A felperesi érdekkör meghatározása kapcsán kitért arra, hogy az eladó bankszámla feletti jogosultság a vevő, azaz a felperes érdekkörén kívül eső esemény. Még kiemelten körültekintő eljárás sem tárhatta volna fel ezt az alperes által kifogásolt banktitkot képező tény, körülményt. Amennyiben a társaságok „valós működés látszatát” keltették, a felperes kellő körültekintés keretében nem állapíthatta meg ennek ellenkezőjét.
- [35] Álláspontja szerint az áfa levonási jogot nem érinti az, hogy a gazdasági esemény esetleg nem a felek között valósult meg, illetőleg nem általában valakinél kell jogosulatlan adóelőnyt azonosítani, hanem a számlabefogadónál.
- [36] A bizonyítékok alapján a tényállás megállapítása tévesen történt, ugyanis helytállóan azt kellett volna megállapítani, hogy mind az áru fizikai megléte, mind a vételár áfát is tartalmazó kiegyenlítése a felperes részéről biztosított volt.
- [37] Előadta, hogy a nyomozati adatoknak az adóügyben való felhasználása alaptörvény-ellenes, figyelembe vételük sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdését. Az elsőfokú bíróság ugyanis kész tényként kezelte a bizonyítottság körében a folyamatban lévő büntetőügy vádiratában (tájékoztatásban) szereplő tényállást. Az alaptörvény-ellenességet az Art. 135.§ (2) bekezdés a) pontja is alátámasztja. Téves tehát az a megállapítása az ítéletnek, hogy az adóhatóság a nyomozás során feltárt tények, körülmények alapján tett volna eleget tényállás tisztázási kötelezettségének, ugyanis ez nem teljesül akkor, ha a tényállásnak részét képezik egy még folyamatban lévő, nem jogerősen befejezett büntetőeljárásban feltárt tények, bizonyítékok.
- [38] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mivel az törvényes és megalapozott volt. A bizonyítékok kapcsán kiemelte, hogy az elsőfokú bíróság döntését nem a vádemelésre alapította, hanem kifejezetten az adóigazgatási, illetve a peres eljárás során keletkezett bizonyítékokra.

A Kúria döntése és jogi indokai

[39] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[40] A Pp. 272.§ (2) bekezdése következtében a felülvizsgálati kérelemben nemcsak hivatkozni kell a jogerős ítélet jogszabálysértésére, hanem azt is elő kell adni, hogy az miért és mennyiben sérti ezen rendelkezést.

A felperes felülvizsgálati kérelmének indokaként kérte a keresetlevél indokainak figyelembevételét. A Kúria előtti eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi, illetve elsőfokú hatósági határozattal összefüggésben előadott jogszabálysértések vizsgálatára. Az adóigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezés és az alperesi határozatot vitató kereseti indokok megismétlése nyomán nem állapítható meg a jogerős ítélet által megsértett jogszabályi hely (Kúria Kfv.I.35.095/2012/7., Kfv.I.35.458/2012/7. és Kfv.I.35.089/2014/10.szám). Az is megállapítható, hogy a felperes a törvényes határidőn belül előterjesztett keresetében nem hivatkozott az Art. szerinti súlyosítási tilalom sérelmére, így erről az elsőfokú bíróságnak sem kellett rendelkezni. A jogerős ítélet ilyen tartalmú megállapításai hiányában ezen kérdést a Kúria nem vizsgálhatja. Ezen szabályok következtében a Kúria érdemben nem foglalhatott állást az elsőfokú bíróság hatáskörébe tartozó kereseti indokokról és a keresetben nem is hivatkozott súlyosítási tilalomról.

[41] A 2013. II. n.év készpénzes számláinak kérdésében irányadó az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja: az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. Kapcsolódó szabály az Áfa tv. 179.§ (1) bekezdése, amely szerint minden személy, szervezet, aki (amely) e törvényben szabályozott jogot gyakorol, illetőleg akire (amelyre) e törvény kötelezettséget állapít meg, köteles az adómegállapítás hiánytalan és helyes volta ellenőrizhetőségének érdekében az általa vagy nevében kibocsátott, valamint a birtokában levő vagy egyéb módon rendelkezésére álló okiratot legalább az adó megállapításához való jog elévüléséig megőrizni.

[42] A felperesnél a 203. II.n.évre nézve folyó, az Art. 87.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés célja az Art. 91/A.§ (2) bekezdésének megfelelően azoknak az adózóknak az ellenőrzése, amelyeknél/akiknél alapos okkal feltehető, hogy a vállalkozási tevékenység kimutatott eredménye a bevételek eltitkolásának vagy szabálytalan költségelszámolásnak a következménye. Ilyenkor az adóhatóság az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával azt ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon

teljesítette-e. Az Art. 87.§ (2) bekezdésének megfelelően ellenőrzéssel lezárt időszakot azonban csak az (1) bekezdés a) pontjában meghatározott, a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló (ideértve az egyszerűsített ellenőrzést is) ellenőrzés teremt.

[43] Az Art. és az Áfa tv. hivatkozott szabályainak összevetésével megállapítható, hogy az adózó a gyakorolni kívánt áfa levonási joghoz kapcsolódó okiratokat mindaddig köteles megőrizni, amíg nem kerül sor az élévülési időn belül bevallások utólagos vizsgálatára. Az, hogy az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során nem keletkezik a számlák kapcsán az adózó terhére megállapítás, nem oldja fel az iratok megőrzésének, és egy esetleges Art. 87.§ (1) bekezdés a) pontos ellenőrzés során való bemutatásának kötelezettségét. A felperes esetében az iratokat büntetőeljárás során lefoglalták. Az alperes, majd az elsőfokú bíróság nem arra tekintettel tett megállapítás a felperes terhére, hogy tőle az iratok elkerültek, hanem azért mert az érintett számlák nem kerültek át a nyomozóhatósághoz. Sem a nyomozóhatóságtól, sem közvetlenül a felperestől nem voltak beszerezhetők. A jogerős ítéletben az elsőfokú bíróság helytálló megállapítást tett, felperes vonatkozó felülvizsgálati kérelme megalapozatlan.

[44] A számlakibocsátók önellenőrzésével érvelő felperesi előadás figyelmen kívül hagyta a jogerős ítéletnek az Áfa tv. 55.§-ához kapcsolódó indokolását. Az 55.§ (2) bekezdés első mondata szerint ugyanis az (1) bekezdéshez fűződő joghatás beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. 55.§ (1) bekezdés: Az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés). Ennek következtében a perbeli tényállás mellett nem a számlakibocsátói önrevízió a releváns, hanem az, hogy beszerzést nem tüntettek fel, csak értékesítést vallottak, továbbá az önrevíziós bevallás szerinti összeget sem fizették meg. Beszerzés hiányában nincs a felperes részére értékesíthető áru, a bevallás szerint fizetendő áfának az államháztartás részére való meg nem fizetése pedig kimutathatóvá teszi a tiltott adóelőnyt.

[45] A felülvizsgálati kérelem több, a bizonyítékok értékelésére vonatkozó előadást tartalmazott. Az elsőfokú bíróság a CMR/szállítólevél bizonylatokat abból a szempontból vizsgálta, hogy a felperes meggyőződött-e az ügylet résztvevőinek a láncban betöltött szerepéről. A következtetéseket nem a bizonylatok jogi jellegére, hanem a gazdasági esemény teljesülésére nézve kellett levonni, ennek pedig leget tett.

A bankszámlák feletti rendelkezési jog alakulását az elsőfokú bíróság - akár csak az alperes - nem értékelte a felperes terhére. Azt a

tényt azonban, hogy a felperes a belföldi ügylet után az ellenértéket szlovákiai bankszámlára utalta, mind az elsőfokú bíróság mind az alperes a felperes terhén maradó, a gazdasági esemény megvalósulása ellen ható körülményként vehette figyelembe.

Az U.Kft. adószáma törlését is helytállóan értékelte az elsőfokú bíróság. A törlés közzétételére 2013. augusztus 22. napjával került sor, és a felperes ezt követően 2013. augusztus 23. és szeptember 25. között is fogadott be tőle számlákat.

A Kúria az egyes bizonyítékok körében kiemeli, hogy az elsőfokú bíróság előtt felperes által becsatolt iratokból az állapítható meg, a felperes pontosan tudta, hogy közösségi származású árú érkezik az ő saját telephelyére és annak tényleges vevője ő maga lesz. A felperes nyilatkozott akként a közösségi eladónak, mint az árú tulajdonosának, hogy ha az árú minőségileg megfelel, úgy azt ő maga megvásárolja. Mindeközben a nyilatkozatokban a saját számlakibocsátóját, mint az áruk átvevőjét nevezte meg.

[46] Ugyancsak a bizonyítékok kérdése kapcsán vizsgálta a Kúria a felülvizsgálati kérelemnek a büntetőeljárást érintő előadását. Figyelemmel volt arra, hogy az adó tárgyú közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata során a Pp. 4.§ (1) és (2), valamint a 339.§ (1) bekezdése folytán az alperesi határozat jogszerűsége nem a büntetőeljárás következménye, hanem attól függ, hogy az alperes megtartotta-e az irányadó anyagi és eljárási szabályokat. A bizonyítási eszközök, bizonyítékok beszerzése során - más jogszabály korlátozó rendelkezésének hiányában - az adóhatóságot kizárólag az Art. szabályai kötik. A bizonyítási eszközök és bizonyítékok felsorolását Art. 97.§ (5) bekezdése a példálódzó jelleggel tartalmazza, és mivel a bizonyíték jellege a más eljárásból való beszerzés következtében nem változik meg, nincs akadálya annak, hogy büntetőeljárásokból szerezzen be bizonyítékokat, pl. nyilatkozatokat, okiratokat. Okirat-beszerzésre irányuló kísérlet volt az is, amikor az adóhatóság megkísérelte beszerezni a nyomozóhatóságtól a 2013. II. n.év számláit. A felperes estében nincsenek a nyomozati anyagból beszerzett bizonyítékok, azokra az alperes nem is hivatkozott. Az ellenőrzési jegyzőkönyvben, majd az első- és másodfokú határozatokban is rögzített nyomozóhatóságtól származó tájékoztatás alkalmas annak bizonyítására, hogy ott milyen tényállást rögzítettek, de nem alkalmas az abban foglalt tényállás megalapozottságának bizonyítására az adóigazgatási eljárásban. Tévedett tehát az elsőfokú bíróság, amikor a nyomozati tájékoztatás tartalmát bizonyítékként értékelte. Megállapítható azonban, hogy az adóigazgatási és a peres eljárásban részletes bizonyítás lefolytatására került sor, így a jogerős ítélet alappal csak akkor vitatható, ha a rendelkezésre álló bizonyítékokból levonható következtetéseket a felperes eredményesen tudja cáfolni. Az is tény adat azonban, hogy az elsőfokú bíróság számára maga a felperes csatolt be jelentős mennyiségű, a nyomozati eljárás során

keletkezett okiratot, azaz az elsőfokú bíróság előtt voltak olyan büntetőeljárás során keletkezett bizonyítékok, amiket értékelhetett.

- [47] Az Art. felülvizsgálati kérelemben hivatkozott 135.§ (2) bekezdés a) pontja szerint az (1) bekezdésben foglalt, az adózó terhére történő módosítás korlátozása nem érvényesül, ha a bíróság a büntetőügyben hozott jogerős ítéletével megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, költségvetési csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el. A felperes esetében ilyen ítélet nem lett felhasználva, az elsőfokú bíróság az Art. és a Pp. bizonyítási szabályait alkalmazva járt el. A jogerős ítélet ez okból sem tekinthető jogszabálysértőnek.
- [48] A felperes hivatkozott az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdésének sérelmére, amelynek értelmében senki nem tekinthető bűnösnek mindaddig, amíg büntetőjogi felelősségét a bíróság jogerős határozata nem állapította meg. Az előzőekben foglaltak szerint azonban sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem állapította meg felperes bűnösségét, a kérdést abból a szempontból kellett feltenni, hogy figyelembe vehetők-e az adóigazgatási eljárásban a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok, illetőleg mit bizonyít a nyomozóhatóság tájékoztatása.
- [49] Az Alaptörvényre való felperesi hivatkozás folytán a Kúria szükségesnek látta még annak kiemelését, hogy az „adócsalás” kifejezést sem az EUB, sem a nemzeti bíróságok nem büntetőjogi, hanem az adójogszabályok kikerülését célzó magatartás szerinti tartalommal, mindig az adott konkrét tényállás függvényében használják. A HÉA Irányelv, az Áfa tv., az EUB, vagy a magyar nemzeti ítélkezési gyakorlat tehát nem kívánja meg az áfa tekintetében az „adócsalás” kifejezés alkalmazásához sem az absztrakciót, sem büntetőeljárás lefolytatását. A Kúria ismételten hangsúlyozza, hogy az adó tárgyú közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata során az alperesi határozat jogszerűsége nem a büntetőeljárás következménye, hanem kizárólag attól függ, hogy az alperes megtartotta-e az irányadó anyagi és eljárási szabályokat. Emiatt nem lehet pl. áfa ügyekben a per tárgyalásának felfüggesztése kapcsán büntetőeljárás szükségességére, mint a „csalás” megállapíthatóságának előkérdésre hivatkozni.
- [50] Felperes felülvizsgálati kérelmében arra hivatkozott, hogy az alperes által feltárt, az elsőfokú bíróság által elfogadott tényállás szerint a számlákon szereplő gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlán szereplő felek között, ezért nem hitelesek tartalmilag a számlák. Ez az előadás tartalmában a felülvizsgálati kérelemben is hivatkozott 5/2016.(IX.26.) KMK vélemény 2) pontjának felel meg, amely szerint ha a gazdasági

esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiátszásról, adócsalásról. A jogerős ítélet indoklásába valóban szerepel a KMK vélemény ezen pontjára való hivatkozás, arra azonban a Kúria Kfv.I.35.230/2016/6. számú ítélete [20] pontjának szó szerinti idézete folytán, és nem pedig az elsőfokú bíróságnak a számlakibocsátást érintő értékelése miatt került sor.

- [51] Az alperesi határozat indoklása szerint az adatok objektív módon igazolják, hogy a felperes nem csak hogy nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést az adókiátszás elkerülésére, hanem a számlák fiktív voltáról maga is tudomással bírt, közreműködése közvetlenül is fennállt. Ezt emelte ki az alperesi határozattal helybenhagyott elsőfokú döntés az Art. nem rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó 2.§ (1) bekezdésének felhívásával. A jogerős ítélet egyértelmű megállapítása szerint is a felperes tudta, hogy adókiátszásban vesz részt és ahhoz tevékenyen hozzájárult. Mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság ehhez képest folytatta le a bizonyítást, és vette figyelembe az EUB gyakorlatát.
- [52] Az EUB Signum Alfa ügyben hozott C-446/15. számú végzésének felülvizsgálati kérelemben is idézett rendelkezése szerint "A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások héacsolás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata." A felperes felülvizsgálati kérelmében azonban figyelmen kívül hagyta a szöveg "kivéve ha" fordulát. Ennek indoklását a végzés 43. és 44. pontjában az EUB akként adta meg, hogy bár a számla befogadójától nem követelhető meg általános jelleggel a számlakibocsátó személyi és tárgyi feltételeiről, adózási moráljáról való tájékozódás, de a hía levonási jogát gyakorolni kívánó adóalannyal szemben elvárható követelmény, hogy tegyen meg minden ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, miszerint az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban; ezek az intézkedések alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek. Ez az az elvárás, ami a Signum üggyel sem változott, ez felel meg az EUB korábbi

gyakorlatának, és az elsőfokú bíróság ennek megfelelően járt el. A felülvizsgálati kérelemnek a C-446/15. számú végzés közvetlen alkalmazására való hivatkozása azért alaptalan, mivel abból nem következik más, mint amit az elsőfokú bíróság a Kúria ítéletére hivatkozva megállapított.

[53] Felperes alaptalanul hivatkozott arra felülvizsgálati kérelmében, hogy figyelmen kívül hagyandók az Sztv. szabályai. Az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásának ugyanis van tárgyi feltétele, amennyiben az adóalany személyes rendelkezésére kell álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, amely feltételből a hangsúly az Sztv.-vel való kapcsolat vizsgálatakor nem a számla birtokolásán, hanem az „ügylet teljesítését tanúsító” fordulaton van. Nem elégséges a papírforma szerinti, azaz alakilag megfelelő számla megléte, mögötte az áfa levonási jog gyakorolhatóságához valós gazdasági eseménynek kell lenni. Annak meghatározásánál, hogy mi a valós gazdasági esemény, az áfa levonási jog gyakorlásának folyamatában az Sztv. 15.§ (3) bekezdése szolgál iránytűként: a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük. Ez a számviteli követelmény a számla szerinti gazdasági esemény minden elemére vonatkozik. Az EUB ítéletekben vizsgálandóként megjelölt objektív körülmények közé is csak olyan tényezők sorolhatók, amelyek a valóságban is megtalálhatók, bizonyíthatók, kívülállóknak által is megállapíthatók. Ha nem ilyenek, azaz a kívülállóknak által is megismerhetőek lennének a gazdasági eseményhez kapcsolódó körülmények, akkor azokra nézve semmilyen bizonyítás nem lenne lefolytatható: egy-egy számla kiállítása egyszerűen a kiállítás okán, önmagában generálná az áfa levonhatóságát. Ezen objektív-, kívülállóknak által is azonosítható körülmények meglétét, vagy hiányát tehát mindig a gazdasági esemény Sztv. által igazolt módon való teljesülésével összefüggésben kell vizsgálni, az Sztv. szabályainak alkalmazása nem fogalmaz meg többlet követelményt. Az elsőfokú bíróság által alkalmazott "hiteles számla" fordulat ezt a követelményt tükrözi.

[54] Az előzőekből a Kúria kiemeli, hogy szemben a felülvizsgálati kérelemmel, az áfalevonási jog gyakorolhatóságának nem elégséges feltétele az alakilag megfelelő számla megléte. A számla tárgyi feltételeivel szemben támasztott követelmények eredményezik azt, hogy a gazdasági esemény paramétereit az adóhatóságnak a számlakibocsátónál, és többszereplős lánc esetén a további számlakibocsátóknál is ellenőrizni kell. A két szereplős ügyletek esetében is az áfalevonási jog gyakorolhatósága ellen ható körülmény, ha nem a számla befogadójánál, azaz a levonási jogot gyakorolni kívánó adózónál, hanem a számlakibocsátójánál lesz megállapítható az adóelkerülési célzat. A perbeli esetben a

számlakibocsátók nem fizették meg a felperes részére tovább számlázott közösségi beszerzések után az áfát, az adóelkerülés kimutatható.

- [55] Mindezekre tekintettel a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság az alperesi határozat tárgyát, a bizonyítás irányát, eszközeit helytállóan határozta meg, az irányadó közösségi és nemzeti szabályokat, eseti döntéseket megfelelően alkalmazta. Az általa rögzített tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. Így alaptalan az a felülvizsgálati előadás is, hogy a bizonyítékok alapján a tényállás megállapítása tévesen történt: az, hogy volt árú és a felperes valakinek fizetett ellenértéket, nem elégséges feltétele az áfa levonási jog gyakorolhatóságának.
- [56] Az elsőfokú bíróság az ítélet indokolásával szembeni további követelményeket is megtartotta. Az iratoknak megfelelő tényállás rögzítésén részletezte a felperes kérelmét, bizonyítási indítványait, a foganatosított bizonyítási cselekmények tartalmát. Megjelölte és ismertette az általa alkalmazott jogszabályokat, hazai és nemzetközi joggyakorlatot. Jogértelmezése logikus, érthető volt, belső meggyőződéséről követhető módon számot adott. A jogerős ítélet megfelel a Pp. 206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdéseinek.
- [57] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.
- [58] A felperes a felülvizsgálat benyújtására nyitva álló határidő után, 2019. január 18. napján semmisségi kifogást terjesztett elő, melyet az időpont miatt a Kúria érdemben már nem vizsgálhatott.

Záró rész

- [59] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [60] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[61] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felek indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. január 10.

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