

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.048/2018/13.

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

A felperes:

A felperes képviselője: Dr. Nagy János Árpád ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Balla Orsolya kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 27. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.229/2017/24.

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolc Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.229/2017/24. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.332.800 (egymillió-háromszázharminckétezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesi társaság cipőfelsőrész készítésével, tüzelő- és építőanyag kereskedelemmel, cukor nagykereskedelemmel foglalkozik, tevékenységét székhelyén végzi. A felperes 2012. március hónapban egyrésztől cukortermék közösségi termékértékesítését végezte, másrésztől cukor beszerzést hajtott végre, mely számlákban

feltüntetett általános forgalmi adólevonási jogával élt. Az adóhatóság vizsgálta a cukorértékesítést és beszerzést is, melynek alapján a következőket állapította meg:

- [2] A felperes 2012 márciusában a D. S.r.o. és a Z. Srl. szlovák társaságok felé értékesített különböző mennyiségben cukrot, mely értékesítést Közösségen belüli termékértékesítésként vallott. Az adóhatóság mindkét esetben- a külföldi társhatóságok megkeresését követően- azt állapította meg, hogy az áru kiszállítása - ha az egyáltalán megtörtént - adókiátszásra irányult, mert a kiszállítás után Magyarországra került vissza egy hiányzó kereskedőhöz. Ugyanakkor az adóhatóság egyik kiszállítás esetében sem tett megállapítást a felperes terhére.
- [3] A felperes 2012. március 28. és 29. napján az S. Srl.(a továbbiakban: Srl.) román társaság felé végzett közösségi termékértékesítést, amely a termékértékesítés megtörténtét elismerte, de közölte, hogy az árut a felperes székhelyén vették át, majd azt a szlovák B. S.r.o. részére továbbértékesítették és a vevő társaság intézte a fuvarozást és állta a szállítási költségeket. A felperes rendelkezésére álló CMR-ek szerint a termék közvetlenül Szlovákiába került kiszállításra, azonban az ott megjelölt fuvarozók elérhetetlen voltak vagy tagadták a kiszállítás megtörténtét.
- [4] A felperes 2012 márciusában több gazdasági társaságtól szerzett be cukorterméket. Az adóhatóság a számlákat kiállított társaságok ellenőrzése során a cukor útját követve mindannyiszor megállapította, hogy egy számlázási láncolat került kialakításra, ténylegesen az abban résztvevők között gazdasági esemény nem történt. Az adóhatóság azt is rögzítette, hogy a terméket csökkenő eladási áron számlázták tovább egymás között a felek. Az adóhatóság mindegyik esetben ellenőrizte a fuvarozást végző cégeket, akik vagy más nyilatkozatot tettek vagy ténylegesen tagadták a szállítás megtörténtét.
- [5] A fenti körülmények alapján az adóhatóság a felperes terhére 13.328.000 Ft adókülönböt állapított meg, melyből 9.040.000 Ft jogosulatlan igénylésnek, 4.288.000 Ft adóhiánynak minősült. Az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az Srl. román társaság tekintetében az volt a megállapítása, hogy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 26. § (1), (3) bekezdése, 27. §, 89. §-ában foglaltak alapján a felperes nem volt jogosult az adómentes közösségi értékesítés kapcsán ilyen számla kiállítására, miután egy olyan láncügylet jött létre, amelyben a fuvarozás nem a felperesi értékesítéshez kapcsolódott.
- [6] Minden egyes belföldi beszerzés esetében az volt az adóhatóság

meggyőződése, hogy a gazdasági események nem a számlán szereplő felek között valósultak meg, a résztvevők egy értékesítési láncolatot hoztak létre azért, hogy az adó megfizetése nélkül kerüljön Magyarországra az áru.

- [7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2188066620 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Helytállónak tartotta azt az elsőfokú adóhatósági megállapítást, hogy a felperes körhinta csalásban vett részt, melynek során a résztvevő társaságok formálisan kizárólag az adóelőny elérése érdekében fiktív számlázási láncolatot hoztak létre.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [8] A felperes keresetében vitatta az alperesi határozat jogszerűségét. Elsődlegesen eljárási szabályok megsértése miatt kérte a határozat hatályon kívül helyezését, így az ellenőrzési határidő túllépését állította. Az adóhatóság ugyan kapcsolódó ellenőrzéseket folytatott le, de ezek vizsgálatát és a meghallgatások 90%-át ugyanazok az adóellenőrök végezték, akik a felperesnél is folytattak vizsgálatot. A külföldi hatóságok megkeresése és a kapcsolódó vizsgálatok elvégzése átláthatatlan volt, a kapcsolódó vizsgálatok során alkalmazott folyamatos felfüggesztések és egymásra utalások alkalmazásával az alperes az Art -ban biztosított felfüggesztésre vonatkozó jogával visszaélt.
- [9] Azt elismerte, hogy a D. S.r.o. és a Z. S.r.l. társaságokkal kapcsolatosan az adóhatóság megállapítást nem tett, ugyanakkor kérte törölni a határozat indokolásából annak megállapítását, hogy az áru kiszállítása - ha egyáltalán megtörtént fizikailag - adókijátszásra irányult.
- [10] Az Srl. román társasággal kötött szerződés kapcsán azt vitatta, hogy ne lett volna joga a közösségi termékértékesítés alapján adómentesként kiállítani a számlát, miután a felperes értékesítésének következtében a termék a belföldet elhagyta. Hangsúlyozta, hogy a felperes a törvényi előírásoknak megfelelően állapította meg az ügyleteknél az értékesítések teljesítésének helyét.
- [11] Az áru beszerzések tekintetében azt állította, hogy valamennyi gazdasági esemény a számláknak megfelelően ténylegesen megvalósult, működő társaságok által kötött ügyletek voltak. Hangsúlyozta, hogy nem ismerte a beszállítók beszerzési forrásait, így arra sem lehetett rálátása, hogy beszállítói bármilyen adócsalásban, láncolatban vesznek részt. Valamennyi esetben az áru Mezőcsátra beérkezett, azok további útja nyomon követhető. A felperes nem vett részt gazdasági esemény látszatát keltő láncolatban, az adóhatóság e körben az adózó javára szolgáló tényeket nem tárta fel.

Hivatkozott az EUB C-80/11 és C-142/11 egyesített ügyekben, valamint a C-273/11 és C-430/09. számú ügyekben hozott uniós bírósági jogértelmezésre.

- [12] Az alperes a kereset elutasítását kérte a másodfokú határozatban foglalt jogi indokolás fenntartásával.

Az elsőfokú ítélet

- [13] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.
- [14] Az eljárási határidő megsértésével kapcsolatban kúriai joggyakorlatra hivatkozva kifejtette, hogy az ellenőrzési határidő nem jogvesztő, a határidő túllépés értékelése ahhoz igazodik, hogy akadályozta-e vagy sem az adózót jogai érvényesítésében, járt-e az számára hátrányos jogkövetkezménnyel. Ítéletében elemezte, hogy az adóhatóság milyen nemzetközi megkereséseket foganatosított, illetve milyen kapcsolódó vizsgálatokat folytatott és ezek alkalmával miként, hogyan került sor az eljárás felfüggesztésére. Nézete szerint az alperes 11. sorszám alatt előkészítő iratában levezetett határidő számítása alapján a határidő túllépés bekövetkezte nem volt igazolható.
- [15] A D. S.r.o. és a Z. S.r.l. cégek tekintetében tett alperesi megállapítások kapcsán azt fejtette ki, hogy a felperes nem tudott olyan bizonyítékokat beterjeszteni, amelyek alkalmasak lennének az adórevíziós eljárásban feltárt bizonyítékok és azok egyenkénti és együttes értékeléséből levonható alperesi következtetések megcáfolására.
- [16] Az Srl. román társaság felé történő értékesítés megítélése az Áfa tv. 26. és 27. §-ai alapján jogszerűen történt, mert speciális láncolatossági értékesítés jött létre, ahol az ún. fuvarozásos értékesítéshez kapcsolódik az adómentes értékesítés.
- [17] A beszerzést terhelő általános forgalmi adólevonás körében azt rögzítette, hogy az adóhatóság széles körű bizonyítást folytatott le, azt állapította meg, hogy valamennyi számla gazdasági tartalmára nézve a gazdasági esemény nem a számlában szereplő felek között és a számlákban szereplő módon ment végbe. Mindegyik beszerzésnél egy olyan számlázási láncolat került kialakításra, amely a külföldön, de Közösségen belül beszerzett kristálycukrot több, hosszabb számlázási láncra keresztül szállította belföldre a felpereshez, mint vevőhöz. Az áru útja ugyanakkor egyetlen esetben sem a számlázási láncolatot követte, hanem közvetlenül a külföldi beszerzőtől került a felpereshez elszállításra. A közbeiktatott cégek szerepe az volt, hogy a számlázási lánc törvényességét biztosítsák. Az árképzés vizsgálata igazolta, hogy valamennyi közbeiktatott szereplő jelentős veszteséggel értékesítette tovább az

általára beszerezett árut, a számlázási lánc haszonélvezője a felperes volt. A felperes a számlázási lánc elején lévő forgalmazót ismerte, a termék közvetlenül tőle a felpereshez került leszállításra, így a felperes a láncolatról pontos tudomással bírt.

- [18] Nem találta megalapozottnak a fennálló túlfizetésre vonatkozó felperesi hivatkozást sem, hiszen a felperes bevallása jogerős elbírálásáig nem állapítható meg az ott feltüntetett összegek helyes vagy helytelen volta. Ezért helyesen járt el az adóhatóság, amikor a folyószámlán automatikusan felkönyvelt, de az adóhatóság által vizsgálat alá vont összegeket a pótlékszámítás során a ténylegesen fennálló túlfizetés összegéből kivette.
- [19] A felperesnek az Európai Unió Bírósága joggyakorlatára történő hivatkozásával nem értett egyet. Hangsúlyozta, hogy egyik döntés sem arra utal, hogy a számlabefogadónak ne kellene a számlákban foglalt ügyletek teljesítése során a tőle ésszerűen elvárható magatartást tanúsítania, hanem azt mondja ki, hogy az adóalanytól nem várható el egy olyan teljes körű, az adóhatóság által elvégzendőhöz hasonló méretű ellenőrzés. Utalt a Kúria joggyakorlatára is, amely már kimondta, hogy továbbra is irányadónak tekinti az adózókkal szemben támasztott ésszerűen elvárható intézkedések követelményét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [20] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsőként a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset teljesítését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára történő utasítását kérte. Álláspontja szerint a bíróság hibásan vizsgálta felül a közigazgatási határozatot, okfejtése kirívóan hibás, a jogszabályok és a logika szabályainak is egyértelműen ellentmondó.
- [21] Változatlanul fenntartotta a határidő túllépésére vonatkozó kereseti kifogásait. Az alperes mindegyik kapcsolódó vizsgálatnál felfüggesztette az eljárást arra hivatkozva, hogy kapcsolódó vizsgálatot folytat más adózónál, így kideríthetetlen, hogy egyáltalán folytatott-e olyan ellenőrzést más üzleti partnernél, amely az ellenőrzési időbe beletartozott. Nézete szerint az alperes különösen az Art. 92. § (12), (14), (15) bekezdésében előírt szabályokat sértette meg.
- [22] Az Srl. román cég felé történő értékesítéseinek adómentességét hangsúlyozta. Az alperes tévesen értelmezte a háromszög ügyletet, ezzel összefüggésben az Áfa tv. 89. § (1) bekezdés, 26. §, 27. § (1), (3) bekezdéseit. Álláspontja szerint a felperes értékesítésének háromszög ügyletként való minősítése téves, ebből

eredően az Srl. vevői minőségének alperes általi téves átminősítése értékesítői pozícióba és ezáltal az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében írt Közösségen belüli szállítás bizonyítékainak és tényének figyelmen kívül hagyása jogsértő. A közösségi értékesítés bizonylatok által és az áruátvétel visszaigazolásával beigazolásra került.

- [23] Valamennyi beszállító esetében tett alperesi állítás jogellenes és törvényt sértő. Az áruk minden esetben a felperes telephelyére, beszállítója kíséretében, számlával érkezett meg Mezőcsátra. Nincs olyan jogszabályi kötelezettség, hogy az árut minden szereplőnek át kellene venni saját telephelyén. Az ellenőrzés által feltárt láncolat egyik tagja sem állította, hogy a felperes tudtával vagy sejtésével történt árubeszerzésük és az alperes bizonyíték és jogalap nélkül állítja, hogy a felperes tudomással bírt a láncügylet többi szereplőjéről, esetlegesen annak adókiadásáról. Hangsúlyozta, hogy a D. Kft. a kereskedelmi ügyletet bevallotta, a felperes részére áthárított áfa adóérték különbözetet a költségvetés számára megfizette. Az alperesi adóhatóság ugyanilyen körülmények között a 2011. szeptember és október havi beszállításokat elfogadta, valamint más cégeknek, multiknak – köztük a B. Kft.-nek – ugyanebben az időszakban történő szállítások elfogadásra kerültek.
- [24] A V. Kft. láncolata tekintetében is hasonló érveket terjesztett elő. A felperes nem ismerte annak beszállítóit, partner kapcsolatait, azokkal nem került kapcsolatba. Az adóhatóság jogellenesen kettős mércét alkalmazott, ugyanis a V. Kft. által a B. Kft. részére leszállított és leszámlázott tételeket, amelyek ugyanezen láncolaton keresztül kerültek értékesítésre, elfogadta. Valamennyi beszállító esetében hangsúlyozta, hogy az alperes által feltárt láncolat egyik tagja sem állította és igazolta vagy nyilatkozta, hogy a felperes tudtával vagy sejtésével történt az árubeszerzés, így az adóhatóság azon megállapítása, hogy a felperes ismerte a csalárd beszerzést, nem bizonyított.
- [25] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében határozati indokait fenntartva a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. E körben kiemelte, hogy az alperes a felperesnél minden bevallási időszakra bonyolult, mesterségesen kialakított, fiktív értékesítési láncolatot tárt fel, melyben minden társaságnak megvolt a szerepe, a bizonyítékokat nem önmagukban, hanem együttesen és az adott láncolat egészének szemszögéből nézve logikailag zárt rendszerben értékelte. A bizonyítékok ekként történő értékelését az indokolja, hogy az a következtetés volt levonható, hogy a láncolat szereplői az adóelőny megszerzése érdekében az ügyleteket mesterségesen alakították ki, melynek során a beszerzéseket és értékesítéseket számlákkal, CMR-ekkel, fuvarokmányokkal, törvényes működés látszatát keltő cégek

beépítésével igyekeztek dokumentálni. A rendelkezésre álló bizonyítékok együttes értékelése alátámasztja a számlák hiteltelenségét, az ügyletek adókijátszásra irányuló fiktív jellegét, a visszaélésszerű joggyakorlást.

- [26] Az alperesi ellenkérelemre előterjesztett észrevételében felperes utalt arra, hogy az adóhatóság a bírság mértékét 50%-ban határozta meg, ennek alapján nem bizonyított, hogy a felperesi ügyvezetők szándékosan és tudatosan részt vettek volna a láncolat felépítésében. Változatlanul állította, hogy az alperes nem tudta objektív bizonyítékokkal igazolni, hogy a felperes tudott vagy tudhatott az értékesítési láncolatról, illetőleg azokról a kereskedőkről, akik adókijátszást valósítottak meg. Ebben a beadványában hivatkozott arra, hogy a Kúria és az Alkotmánybíróság döntése nyomán a határidő túllépés okán helye van az adóbírság, illetőleg késedelmi pótlék törlésének.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [27] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.
- [28] Rámutat a Kúria, hogy a Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárás során kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható a Pp. 275. § (2) bekezdésben foglaltaknak megfelelően a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben. Következtes mind a Legfelsőbb Bíróságnak, mind a Kúriának azon gyakorlata, amely szerint ha a felülvizsgálati kérelemben a jogerős ítélettel megállapított tényállást azaz azt sérelmezi a felülvizsgálati kérelemmel élő fél, hogy a bíróság a tényállást a Pp. 206. §-ának megsértésével állapította meg, a jogerős ítélet érintésének akkor lehet helye, ha a tényállás iratellenes, vagy az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat azok egybevetésekor nem a maguk összességében értékelte, mérlegelése kirívóan okszerűtlen, lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.
- [29] A Kúria a közigazgatási határozatok, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírálta, rendelkezését részletesen, áttekinthetően megindokolta, a bizonyítékok helyes értékelésével (Pp. 206.§ (1) bekezdés), megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [30] A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ (1) bekezdése, 121.§ (1) bekezdés c) pontja, 330.§ (2) bekezdése alapján. A felperesnek az általa indított perben a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes (bizonyítékokon alapuló)

megállapításával szemben. A felülvizsgálati kérelemben azonban nem az alperesi határozat anomáliáit, hanem azt kell bemutatnia a felperesnek, hogy az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem korlátai között miben és miért értékelte jogszerűtlenül az alperesi határozatban megjelenő gazdasági eseményt, számlázási folyamatot.

[31] Az eljárási jogszabálysértések körében a bírósági felülvizsgálathoz megkívánt feltételeket határozta meg a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK 31. számú állásfoglalása, amely további alkalmazását a 6/2010. (XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozat a Legfelsőbb Bíróság által hozott egyes jogegységi határozatokról és állásfoglalásokról címmel 2010. november 25-től megtiltotta. Ennek indokát a Közigazgatási Kollégium - egyebek mellett - abban jelölte meg, hogy e KK állásfoglalás a meghozatala óta bekövetkezett jogszabályváltozásokra figyelemmel meghaladottá vált. A KK 31. azt tartalmazta, hogy eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat.

[32] E tartalom a Pp. 339.§ (1) bekezdésébe került 2012. február 1-től, és a módosítás szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A felperesnek tehát a perben azt kellett bizonyítania, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértéseket követett el. Az előbbiekből következően helytállóan ítélte meg az elsőfokú bíróság a felperesnek a határidők betartásának elmulasztására vonatkozó kérelmét. A Kúria is osztja azt az elsőfokú bírósági álláspontot, hogy határidő mulasztás az alperes részéről nem következett be, annak számítása jól követhető az alperes által készített kimutatás alapján, az ott felsorolt vizsgálatok a tényállás teljes körű felderítéséhez nélkülözhetetlenek voltak, azok időben egyrésztől fedték egymást, így a felperesi állásponttal szemben nincs olyan kimutatható időtartam ami ebbe nem számítható bele. Ha határidő csúszás fenn is állna, annak a felperes jogainak gyakorlására kedvezőtlen hatása nem állapítható meg, bizonyítása ettől nem nehezült meg.

[33] A felülvizsgálati eljárás rendkívüli perorvoslati jellegéből fakadóan a Kúria a jogerős ítéletet csak abban a jogszabályi körben vizsgálhatja felül, amely tárgy volt a jogerős ítéletnek, illetve az azt megelőző bírósági eljárásnak. Miután a felperes keresetében nem kérte az elsőfokú határozat határidőn túli kiadása miatt az adóbírság törlését, erre figyelemmel a Kúria ezt a jogi hivatkozását érdemben nem vizsgálhatta, nem vizsgálta.

- [34] Kifogástalanul ítélte meg az elsőfokú bíróság az Srl.-lel kapcsolatos jogügyletet is, a rendelkezésre álló bizonyítékokból az Áfa tv. 26-27. §-ai alkalmazásának szükségessége fennállt, a háromszögügyletet kizárólag ez alapján lehetett megítélni. A felperesnek a rendelkezésére álló CMR alapján észlelnie kellett, hogy az áru kiszállítására nem a vevő államába, hanem attól eltérő közösségi tagállamba valósult meg, erre figyelemmel az Áfa tv. 26-27.§-ai alkalmazása kizárásához, az Áfa tv. 89. §-nak feltételeinek teljesüléséhez a fuvarozás körülményeit vizsgálnia kellett volna.
- [35] A háromszögügyletek megítélésével kapcsolatban egy kialakult és következetesen követett gyakorlata van az Unió Bíróságának, így a például a C-386/16 számú ügyében is rögzítette: „Ami az alapügyben szóban forgóhoz hasonló ügyleteket illeti, amelyek két egymást követő, egyetlen Közösségen belüli szállítással járó termékértékesítési láncot alkotnak, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából egyrészt az következik, hogy a Közösségen belüli szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely ebből következően a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján egyedül mentesül az adó alól. Másrészt annak meghatározása érdekében, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell a Közösségen belüli szállítást hozzárendelni, a jelen ügy valamennyi különös körülményének átfogó értékelését kell lefolytatni. Ezen értékelés során különösen azt kell meghatározni, hogy mely időpontban következett be a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezés jogának a végső vevő javára való második átruházása. Ugyanis abban az esetben, ha e rendelkezési jog második átruházására, azaz a második értékesítésre a Közösségen belüli szállítás megtörténte előtt kerül sor, azt nem lehet az első vevő javára történt első termékértékesítéshez rendelni. A két egymást követő, egyetlen Közösségen belüli szállítással járó termékértékesítés esetében annak meghatározása érdekében, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell e szállítást hozzárendelni, meg kell állapítani, hogy az említett szállításra a második értékesítést követően került-e sor. Ha arra a második értékesítést követően került sor, csak a második értékesítés minősülhet Közösségen belüli termékértékesítésnek, és adott esetben csak az részesülhet a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességben.” (33.-37. pontok) A fenti szempontú értékelést mind az adóhatóság és a bíróság is helyesen végezte el és állapította meg a felperesi értékesítés teljesítési helyét Magyarországra, ebből következően került sor az áfa felszámítására.
- [36] Ami a beszerzést terhelő áfa levonás jogát illeti ott sem tévedett az elsőfokú bíróság sem a tényállás megállapításakor, sem pedig a jogi következtetések levonásakor. A láncügylet minden elemét feltárta, valamennyi szereplőt megvizsgált, elemezte azok személyi, tárgyi feltételeit, a felperesnek a beszerzésben betöltött

szerepét, magatartását, az általa végzett ellenőrzési cselekményeket és mindezekből helytállóan következtetett a felperes szerepére.

- [37] A tényállásban szereplő láncolatossági séma kialakulása nem új keletű, de Magyarországon az uniós csatlakozását követően vált egyre elterjedtebbé. Ennek egyik válfaja a körbeszámlázásos csalás, melyben a láncolat végén szereplő cég a termékeket nem a hazai piacon értékesíti, hanem egy közösségen belüli termékértékesítést hajt végre, a kiinduló cég felé. Ezzel a jelenséggel az Európai Unió Bírósága már több döntésében foglalkozott, az első ilyen típusú döntésében kimondta (Garage Molenheide BVBA), hogy az adóalanyok áfa visszatérítéséhez való jog csupán a jogszerű esetekre irányadó. Ezt követően az Optigen, Federation és Kittel ügyekben fejtette ki a körhinta ügyletekkel kapcsolatos álláspontját és jutott arra következtetésre, hogy azon kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a HÉA, akár más adó tekintetében elkövetett – adókiárást, nem veszíthetik el az áfa levonásához való jogukat. Ugyanakkor ezen körülmények vizsgálatát minden esetben a nemzeti hatóságok feladatává tette, mint ahogy azt is, hogy meghatározzák azokat az intézkedéseket amelyek az ésszerűség követelményét kielégítik.
- [38] A Kúria számos ítéletében elvi élel kifejtette már, hogy többszereplős láncügyletek esetében az adóhatóságnak joga van a láncban hátrább álló gazdasági szereplők vizsgálatára és az abból levont következtetések figyelembe vételére az éppen vizsgált adózói eljárásában is. A perben rendelkezésre álló adatok, iratok, bizonyítékok figyelembe vételével helyesen állapította meg az adóhatóság és a bíróság, hogy a számlákban foglalt gazdasági esemény az abban írt felek között és módon, a társaságok tekintetében fennálló személyi és tárgyi feltételek hiánya okán, miért nem mehetett végbe.
- [39] Az elsőfokú bíróság ítélete részletesen kitért arra, hogy Kúria KMK véleményében írtak alapján milyen körülményeket kellett tisztázni és elemezni és az indoklás 22.-23. oldaláig részletesen ismerteti ezeket a tényállási elemeket és az azokat alátámasztó bizonyítékokat és helytálló az az összegző értékelése is, mely szerint ez a konstrukció a beszerzési útvonal leplezésére irányult és azt szolgálta, hogy a felperes előtt a láncolatban szereplők által meg nem fizetett általános forgalmi adót a felperes visszaigényelhesse.
- [40] Az adócsalásban való közreműködés kizárása érdekében az adózónak több irányú ellenőrzést kell végeznie, melybe beletartozik partnere kereskedelmi múltjának ellenőrzése: kiegyensúlyozott-e az árbevétele, vagy hirtelen felpörgő volument mutat, mert ez jellemző

az ilyen típusú adócsalásokra. Az is árulkodó ismérv, hogy az eladó és vevő jelentkezése közel azonos időpontra esik és mindannyian azonos terméket árulnak, illetve keresnek. A kialakult vételi és eladási ár közötti különbség egy állandó haszonkulcsot mutat, függetlenül az áru minőségétől, mennyiségétől, illetve a gazdasági környezettől, annak változásától, a kereskedés a céggel semmilyen üzleti kockázatot nem jelent a fél részére. Célszerű utána nézni, hogy rendelkezik-e az eladó független féltől származó kerekedői ajánlással.

- [41] Mindeme információknak a megszerzése nem igényelt a felperestől nyomozói tudást, hiszen a kereskedő partnerek cégkivonatának, mérlegeinek ellenőrzése ezekre választ ad. Egy olyan vállalkozásnak pedig mely már hosszabb idő óta a kereskedelembe tevékenykedik fel kell tudnia ismernie a fentebb említett kapcsolatfelvételre és kereskedelemre vonatkozó gyanús elemeket. A felperes ezeket a csalás kizárására vonatkozó ellenőrzési cselekményeket elmulasztotta, csupán a cég létezésére vonatkozó információkkal megelégedett, mely azonban nem elegendő az ésszerűen elvárható követelményszint teljesítéséhez.
- [42] Az is az adócsalásban való részvételét erősíti, hogy sem a beszállítással, sem pedig az eladással összefüggésben fuvar költsége nem merült fel, azt minden esetben eladói vagy vevői viselték. Ez sem a „normális” kereskedői kapcsolat jellemzője. Azzal, hogy nem jegyezte fel a beszállító fuvarszközök rendszámát elősegítette az áruk eredetének, útjának elfedését. Mindezen magatartások segítséget nyújtottak az adókijátszás elkövetőinek és ezáltal a felperes az adókijátszás részesévé vált. Okszerűen, a Pp. 206. § (1) bekezdésében foglalt előírások helyes alkalmazásával jutott az elsőfokú bíróság arra a következtetésre, hogy a felperes az adókijátszásról tudott, abban részt vett.
- [43] A Kúria összegző értékelése szerint a jogerős ítélet felülmérlegelésére csak szűk körben, akkor nyílt volna lehetőség, ha az hiányos, iratellenes, vagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Az első fokú bíróság ítélete azonban megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, a maga rendszerében okszerű indokát adta döntésének. Az indokolásban nincsenek olyan életszerűtlen elemek, melyek lehetőséget adtak volna a felülvizsgálati kérelemmel támadott körben a felülmérlegelésre.
- [44] A fentiekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [45] A jogtanácsos által képviselt alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Kúria a Pp. 79. § (1) bekezdését alkalmazva 100.000 forintban állapította meg, melynek megfizetésére a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint a felperest kötelezte.
- [46] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.
- [47] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. február 14.

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