

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.630/2018/5.

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

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Nagy János Árpád ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Lukács Renáta kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.674/2017/25. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.674/2017/25. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes - egyebek mellett - tartós élelmiszerek nagykereskedelmével foglalkozott. 2014. április hónapban Red Bull energiatitalról fogadott be számlát a M. Kft.-től (a továbbiakban: M.Kft.), melynek alapján áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni.

Sérülés miatt 43 dobozról mínuszos számla készült. Az energiatartal a felperes közösségi, áfa mentes termékértékesítésként számlázta tovább a román S. s.r.l-nek; az árút Pandorfba szállították, egy logisztikai raktárba. Az S. s.r.l az árút tovább számlázta a szlovák N. s.r.o-nak, az árút Pandorfból ugyanazon kamionnal, átrakodás nélkül vitték tovább. Az M.Kft.-vel a felperes az uzletiajanlatok.hu oldalon találkozott. Az árút a felperes 18%-os haszonnal értékesítette.

- [2] Az M.Kft. a Cs. Kft-től (a továbbiakban: Cs.Kft.) fogadott be számlát. A Cs.Kft. közvetlen számlázója a ciprusi A. Ltd. volt, de az árút a fuvarokmányok szerint a lengyel A. Ltd-től indították.
- [3] A felperesnél a 2011. november hónaptól kezdődően bevallások utólagos, kiutalás előtti ellenőrzéseit végezték el, melyek rendre adókülönbözet és jogkövetkezmények megállapításával zárultak.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság a 2014. április hónapra szintén bevallások utólagos, kiutalás előtti ellenőrzését folytatta le felperesnél. Meghallgatták az ügyvezetőket, egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzéseket hajtottak végre, megkereséssel éltek a lengyel, a román, osztrák és a szlovák adóhatóság felé.
- [5] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2014. április hónapra 4.422.000 forint részben jogosulatlan igénylésnek, részben adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, 50%-os mértékű adóbírságot alkalmazott és késedelmi pótlékot számított fel.

Indokolása szerint az M. Kft. az árút ténylegesen nem a C. Kft.-től szerezte be. Az egész értékesítési láncolat mesterségesen lett kiépítve. A felperes nem járt el kellő körültekintéssel, hiszen nem gondolhatta, hogy a termék jogszerűen került az országba, ha 4 nap raktározással 18%-os hasznót ért el egy olyan termék kereskedelmével, amit visszaszállított egy közösségi tagállamba. Az M. Kft. szerepe az értékesítési láncolat hosszabbítása volt. A szlovák adóhivatal tájékoztatása szerint a Red Bull később újra visszakerült Magyarországra.

- [6] Az értékesítési láncolatot csak azért hozták létre, hogy adó megfizetése nélkül kerüljön Magyarországra az árú. Az első magyar cég a beszerzési ár 80% + áfa áron értékesített. A bevallott fizetendő adót senkinek nem állt szándékában megfizetni, illetve pénzügyi fedezet sem volt rá. Az adókijátszás motivációja a felperes részéről az adó visszaigénylése volt, és neki volt a legnagyobb nyeresége. A nem hiteles számlázásról, az adóelkerülésre irányuló ügyletekről tudomással bírt, mert olyan számlákat fogadott be, melyeket nem jogkövető magatartás alapján állítottak ki. A felperes beszállítói láncolata és a vevője is adóelkerülésben vett

részt, ez is bizonyítja, hogy felperesnek is tudomással kellett bírnia arról, hogy egy mesterségesen felépített értékesítési láncolat aktív szereplője. A lánc finanszírozása is ezt támasztja alá.

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.) 120.§ a) és 127.§ (1) bekezdés a) pontjára alapította.

[7] Az alperes a 2188119584 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Kiemelte, hogy azt nem vitatta, miszerint ténylegesen volt árú, illetve a felperes szerzett be energiatöltőt, hanem azt állapította meg, hogy az árú beszerzése egy adókijátszás céljából mesterségesen felépített számlázási láncolaton keresztül történt, a termék dokumentált útvonala és tényleges eredete eltér egymástól. Az nem bizonyítható tételesen, hogy az árú milyen értékesítési és leszállítási úton, mikor jutott vissza Magyarországra, de ez nem érinti érdemben az elsőfokú megállapítás jogszerűségét. Az S. s.r.l-re és a N. s.r.o-ra vonatkozó román, illetve szlovák adóhatósági tájékoztatások is az ügyletek mesterséges jellegét támasztják alá. A bizonyítékok együttes értékelése minden kétséget kizáróan alátámasztja a felperes által befogadott számlák hiteltelenségét, az ügyletek adókijátszásra irányuló fiktív jellegét, az adókijátszásban való felperesi részvételt.

Az elsőfokú ítélet

[8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[9] A kereseti kérelem ellenőrzési határidő túllépésére vonatkozó részében megállapította, hogy a felperes a határidők megsértését nem tudta igazolni, így az eljárás jogi jogsértése nem volt megállapítható, ezért az sem kellett vizsgálni, hogy az az ügy érdemére kihatott-e.

[10] A kereseti kérelemnek az adóbírságra vonatkozó határidő túllépéshez kapcsolódó előadásáról az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az alperesi határozat meghozatalára a meghosszabbított határidőn belül került sor, az eljárási határidőket megtartották, a sérelmet a felperes nem tudta bizonyítani, ezért nem kerülhetett sor érdemben a bírságkiszabás jogalapjának vizsgálatára.

[11] Az áfa levonási jog kapcsán a nemzeti és az uniós joggyakorlat ismertetését követően a Kúria Kfv.I.35.544/2016/5. számú ítéletére hivatkozva összefoglalta azt a tesztet, amely az EUB által kimunkáltak alapján került megadásra. Kitért továbbá az 5/2016.

(IX.26.) KMK véleményben foglaltakra.

- [12] Kiemelte, hogy az alperes azt a megállapítást, hogy a felperes a számlázási lánc aktív résztvevője volt, elsősorban az árképzés mesterséges jellegével kívánta alátámasztani. Arra azonban nincs bizonyíték, hogy a felperes a többiek beszerzési és értékesítési árait ismerte volna. Önmagában a nyereséggel történő értékesítés más objektív tény híján nem alkalmas az aktív közreműködés megállapítására.
- [13] Hivatkozott az alperes arra is, hogy a felperes volt a gazdasági események finanszírozója. Arra azonban nincs semmilyen bizonyíték, hogy a felperes, illetőleg a döntésre jogosult vezetők tudomással bírtak volna arról, hogy az általuk a számlázási láncban előbb szereplő társaságok megrendelése és számlázása pontosan mikor, milyen feltételekkel történt.
- [14] Az adóhatóság azt elismerte, hogy a láncolatban ténylegesen volt áru, illetve a felperes beszerzett energiáit. Ennek folytán a felperest megelőző társaságok működésének hiányosságai valóban fennálltak, azonban azt, hogy a felperes volt a lánc aktív alakítója, objektív körülményekkel kellett volna bizonyítani, amire nem került sor.
- [15] Az alperes a tényállást a döntéshozatalhoz szükséges mértékben feltárta ugyan, azonban nem tárt fel olyan objektív bizonyítékokat, amelyek igazolták volna, hogy a felperes az adókiírással aktív résztvevője volt és emiatt jogszerűen került vele szemben megtagadásra a számla áfa tartalmának levonása.
- [16] Az elsőfokú bíróság az új eljárás kapcsán rögzítette, hogy az adóhatósági eljárásban feltárt bizonyítékokat a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§ által előírt körben értékelte, a peres eljárásban más bizonyítékot nem tárt a bíróság elé az alperes, így nem volt megalapozott a felperes áfa levonási jogának megtagadása. Az új eljárás során ezért ennek figyelembevételével kell elbírálnia az elsőfokú adóhatóságnak a felperes kérelmét.
- [17] Az elsőfokú bíróság kitért még arra, hogy helytálló volt az alperes részéről az adófolyószámlára való automatikus felkönyvelés és a tényleges túlfizetések figyelembe vétele és a késedelmi pótlék összegének ekként történő kimunkálása.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [18] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben az adólevonási jog tekintetében kérte annak

felülvizsgálatát, a kereset elutasítását.

- [19] A tényállás összefoglalását követően kiemelte, hogy az adóhatóság a felperesnek az ügyletsorozat kapcsán betöltött aktív szerepét alapvetően nem a számlázási láncolat létrehozásával és működtetésében való tevőleges magatartásával indokolta. Az alperes a per során sem vitatta, hogy az ügyben nem merült fel olyan közvetlen bizonyíték, amely igazolná a felperes és a láncolat alsóbb „eltűnő kereskedő” jegyeit mutató vállalkozások közötti közvetlen kapcsolatot. Erre az adóbírság mértékének kiszabása során tekintettel is volt, mivel a felperes esetében csak az 50%-os adóbírság kiszabását látta indokoltnak.
- [20] Nem hagyhatta azonban figyelmen kívül az adóhatóság, hogy jelen közigazgatási perrel érintett időszakon és ügyleteken részben túlmutató azon körülményt, hogy a felperes értékesítéseinek eredményeként vált lehetővé az, hogy az elsőfokú bíróság által sem vitatottan az adókiírátszás érdekében létrehozott számlázási láncolaton keresztül rendszeresen beszerzett áru ugyanazon - szintén csalárd magatartást tanúsító - közösségi partnerek felé történő kiszállításával az energiaital később (az „eltűnő kereskedők” beiktatása következtében beazonosíthatatlan úton és formában) ismételten viasszaszállításra kerülhetett Magyarországra, újabb adókiírátszásra irányuló ügylet tárgyaként. Ezen körülmények összességükben értékelve mindenképpen túlmutatnak az ügyletek kapcsán tanúsított passzív magatartáson.
- [21] Kitért arra is, hogy alapvető érdemi hiányosságban szenved a jogerős ítélet indokolása a felperes aktív adólevonási jogának jogszerűvé minősítése során. Nem mellőzhette volna annak vizsgálatát, hogy a felperes az adóhatóság által feltárt objektív körülmények alapján tudott vagy kellő körültekintés mellett tudomással kellett volna-e bírnia az őt megelőző számlakibocsátók által elkövetett adócsalásról. Az új eljárás szempontja alapján az feltételezhető, hogy az elsőfokú bíróság meggyőződött arról, hogy az adólevonási jog feltételéül szolgáló körülmények teljes körűen feltárták. Az elsőfokú bíróság csak a felperes számlázási láncolatban betöltött aktív szerepének hiányára hivatkozva minősítette a felperes magatartását jogszerűnek, elmulasztotta a passzív résztvevői státusz értékelését.
- [22] Az adóhatóság által feltárt objektív körülmények alkalmasak arra, hogy azok egymásra épülő, logikailag zárt rendszerben történő értékelése során alátámasszák azt, hogy a felperesnek kellő körültekintés mellett tudnia kellett az ügyletek csalárd voltáról, vagyis a láncolat alsóbb fokán megjelenő vállalkozók által megvalósított adókiírátszásnak maga is részese volt. Hangsúlyozta, hogy jelen esetben nem egy ügyletről, nem egyetlen beszállítóval kapcsolatos hiányosságról van szó, mely esetben a felperes

esetlegesen elmulasztotta megtenni az adókiírátszás elkerülése érdekében szükséges intézkedéseket, hanem a felperesnél több adóvizsgálat került lefolytatásra a levonásba helyezett adó jogszerűségének tisztázására, melynek során jelen perrel érintett ügghöz hasonlóan a tényállás tisztázása érdekében az áru beszerzési útvonalát vonta vizsgálat alá az adóhatóság.

- [23] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [24] Az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

- [25] A Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. Felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria nem érintette a jogerős ítéletnek az ellenőrzési határidőre, az adóbírságra vonatkozó határidő túllépésre és a késedelmi pótléokra vonatkozó megállapításait.

- [26] Az áfa levonási jog gyakorlása során vizsgálandó szempontok rendszerére nézve a Kúria osztotta mind a jogerős ítélet indokolásában foglaltakat, mind az alperesi felülvizsgálati kérelemben előadottakat.

- [27] A perbeli esetben az alperes az Art. 2.§ (1) bekezdésére alapozva tagadta meg a felperes adólevonási jogát. Az Art. szabályozása általánosságban határozza meg a rendeltetésellenes joggyakorlást, pontos elhatárolást arról, hogy az milyen magatartással valósul meg és mely körülmények fennállása esetén állapítható meg, nem ad, a jogalkalmazóra bízva a konkrét eset releváns tényállási elemeinek értékelése alapján annak meghatározását. E törvényi rendelkezés értelmezése során azonban figyelemmel kell lenni az Európai Unió Bíróságának a Halifax (C-255/02), és Part-Service (C-425/06) ügyekben a visszaélésszerű magatartás és az adókikerülés kapcsán kifejtett tételeire is. Az Európai Unió Bírósága a Halifax ügyben állította fel először azt a három lépcsős tesztet amit a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításakor vizsgálni kell.

- [28] E szerint:

- a Hés irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek formálisan megfelel a gazdasági esemény, de valós gazdasági tartalma nincsen,
- az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése,
- az adóelőnynek ellentétesnek kell lennie a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.

Bármelyik feltétel hiánya kizárja a rendeltetésellenes joggyakorlást

megállapítását.

- [29] Az ilyen típusú joggyakorlás feltárása csak az alperes által hivatkozott módon, a körülmények teljességének értékelésével, a lánc/háromszög ügylet valamennyi szereplője tevékenységének bemutatásával, valamennyi tény összevetésével állapítható meg.
- [30] Az egyes adóalanyoknak a láncon belüli szerepéről megalapozott következtetés azonban csak a tények, körülmények egyediesítésével vonható le. Azt elsőfokú bíróság erre nézve helytállóan határozta meg az alkalmazandó szempontokat:
- [31] 1) A számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata – kell bizonyítania, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet áfacsalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia (lásd ebben az értelemben: Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 45. pont; LVK – 56 ítélet, C-643/11, EU:C:2013:55, 64. pont).
- [32] 2) Adott esetben az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd: Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 59. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 37. pont).
- [33] 3) Az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása, kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg ezen adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy hea bevallási- és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (lásd ebben az értelemben: Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. és 61. pont; Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 49. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 38. és 39. pont).

- [34] Az elsőfokú bíróság által felülvizsgált alperesi határozat a lánc egészére nézve feltárta-, a bizonyítékok összevetésével kimunkálta annak tiltott adóelőny elérését célzó jellegét. Azt azonban nem mutatta be, hogy mik azok az ésszerűen elvárható intézkedések, amiket a láncon belül a felperesnek meg kellett volna tenni ahhoz, hogy tudjon-, illetve tudhasson minderről. Az elsőfokú bíróság a teszt alkalmazásával erre a hiányosságra mutatott rá.
- [35] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felpereshez kapcsolható objektív körülmények körében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint járt el, a Pp. 206.§ (1) bekezdésének megfelelően belső meggyőződéséről is számot adott. A felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott hatályon kívül helyezést megalapozó előadást. Erre figyelemmel a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. Az új eljárásra az elsőfokú bíróság által adott szempontokat azzal pontosítja a Kúria, hogy az adóhatóságnak az új eljárás során meg kell határoznia mik azok az ésszerűen elvárható intézkedések, amelyeket a felperes elmulasztott, holott azok alapján tudta, vagy tudhatta volna, hogy tiltott adóelőny elérést célzó ügyletben vesz részt. Ezek alapján lesz definiálható az is, hogy a felperes aktív, vagy passzív magatartással volt részese az tiltott adóelőny elérését célzó láncolatnak. A Kúria felhívja az alperes figyelmét, hogy nem felperes kellő körültekintését, hanem a tőle ésszerűen elvárható intézkedések körét kell vizsgálnia. Az ésszerűen elvárható intézkedések ismeretében hozható megalapozott döntés a felperes kérelméről.

A döntés elvi tartalma

- [36] *A rendeltetés ellenes joggyakorlás csak a lánc/háromszög ügylet valamennyi szereplője tevékenységének bemutatásával, valamennyi tény, körülmény összevetésével állapítható meg. Az egyes adóalanyok láncon belüli szerepéről megalapozott következtetés azonban csak a tények, körülmények egyediesítésével vonható le.*

Záró rész

- [37] A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes felperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [38] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

[39] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria az alperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. február 14.

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