

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e**

Az ügy száma: Kfv.V.35.325/2018/6.

A tanács tagjai: dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Geiszt Éva Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Oláh Anita jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. március 6-án kelt 28.K.30.892/2017/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.30.892/2017/13. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) általános forgalmi adó

- (áfa) adónemben 2011. február hónapra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzés alapján a 2015. február 9-én hozott határozatával 65.800.000 Ft adókülönböt tart fel, amelyből 45.900.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek 19.900.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, és kötelezte a felperest az adóhiány, 49.350.000 Ft adóbírság és 6.688.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.
- [2] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2015. június 26-án kelt határozatával az elsőfokú határozatot az adókülönböt összegének érintetlenül hagyásával a felperes adófolyószámláján fennálló túlfizetésre tekintettel megváltoztatta, és a 606.000 Ft adóhiány, 34.879.000 Ft adóbírság, 196.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, ezt meghaladóan az elsőfokú döntést helybenhagyta.
- [3] Az adólevonási joggal járó közösségi termékértékesítéseket vizsgálva megállapította, hogy a román bejegyzésű K. I. s.r.l. és M. C. s.r.l. (a továbbiakban: román társaságok), a cseh székhelyű H. s.r.o. (a továbbiakban: cseh társaság) és a szlovák S. s.r.o. (a továbbiakban: szlovák társaság) közösségi adóalanyok számára való értékesítés adókijátszásra irányult, amelynek a felperes is részese volt, továbbá az adómentesség érvényesítéséhez az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 89. § (1) bekezdés és 99. § (2) bekezdés szerint a kiszállítás tényét sem igazolta a felperes, ezért az Áfa tv. 82. § (1) bekezdése alapján az ügyletek után áfa fizetési kötelezettség áll fenn.
- [4] Az alperesi megállapítás szerint a román társaságok tényleges gazdasági tevékenységet nem folytattak, ügyvezetőjük egy-egy török állampolgár volt, a román adóhatóság számára elérhetetlennek bizonyultak. A felperes az ügyvezetőkkel nem találkozott, két magyarul beszélő személy közvetítésével kötötte meg 2010. nyarán az értékesítési szerződéseket. Tudomása szerint a társaságok szíri tulajdonban vannak. A számlán szereplő ügyletek nem valósultak meg.
- [5] A cseh társaság vonatkozásában a felperes a részére kiállított 3 számlán kívül bemutatta a társaság adószámának ellenőrzésére vonatkozó 2011. február 10-i lekérdezést, egy telefax üzenetet a termékek átvételéről, egy tájékoztatót, amelyben a cseh társaság közli az elszállítás időpontját, a szállító jármű rendszámát, a sofőr nevét és nyilatkozik, hogy a termékek elhagyják Magyarországot, továbbá a nemzetközi fuvarokmányokat (CMR). A felperes K. Z. (a továbbiakban: cseh társaság ügyvezetője) keresztül ismerte meg céget Kecskeméten, a tőle írásban, szóban vagy e-mail útján érkező megrendelés alapján állította ki a számlát, amelyet megküldött a cseh társaság ügyvezetőjének, aki aláírva visszaküldte és tájékoztatta az áru elszállításának időpontjáról. A fizetés átutalással, forintban történt a szállítás napján, az átutalási bizonylatot e-mailen kapták meg, amelyet követően a kitarolási nyomtatványt megküldték a logisztikai és raktározási feladataikat ellátó B.F. Kft.-nek (a továbbiakban: raktár), ahol a CMR-t kiállították, és az áru felrakodása megtörtént. A számlát postai úton küldték meg a vevőnek. A cseh társaság a cseh adóhatóság számára nem volt elérhető, 2010. március óta nem nyújtott be adóbevallást, a felperestől való beszerzés után

adót nem fizetett. Egy adatai zártan kezelését kérő tanú (aki a per adatai szerint a cseh társaság ügyvezetője volt) nyilatkozata szerint a cseh társaság 2011. óta nem végez gazdasági tevékenységet, a felperes és a G.T. Kft. (a továbbiakban: a felperes kapcsolt vállalkozása) által kiállított számlákon szereplő árukról hamis CMR-ek készültek azt a látszatot keltve, hogy a kiszállítás megtörtént. A cseh társaság székhelyét szolgáltató biztosította, irodája, raktára nem volt. A felperes és kapcsolt vállalkozása által kiállított számlákon szereplő áru soha nem hagyta el Magyarországot, ezt a felperesi ügyvezető tudhatta.

- [6] A szlovák társaság vonatkozásában a felperes az ügylettel kapcsolatban a 2 számlán kívül bemutatta az adószámának ellenőrzésére vonatkozó 2011. január 28-i lekérdezést, egy telefax üzenetet a termékek átvételéről, egy tájékoztatót, amelyben a szlovák társaság közli az elszállítás időpontját, a szállító jármű rendszámát, a sofőr nevét és nyilatkozik, hogy a termékek elhagyják Magyarországot, továbbá a nemzetközi fuvarokmányokat (CMR). A szlovák társaságot felperes 2011. januárban a B. P. Kft. ügyvezetőjén keresztül ismerte meg, jobbra az ügyletek során vele tartotta a kapcsolatot, neki küldte meg az árajánlatot, aki azt továbbította és ezért juttatásban is részesült. A megrendelést visszaigazolták, és az általa megjelölt időpontban a vevő küldte a kamiont. Az ellenérték kifizetését követően a kitarolási nyomtatványt megküldték a raktárnak, ahol a CMR-t kiállították és az áru felrakódása megtörtént. A számlát postai úton kapta meg a vevő. A szlovák társaság a szlovák adóhatóság közlése szerint kockázatos adózó, azért jött létre, hogy Magyarországon adóelőnyöket élvezzen, a nála végzett ellenőrzés szerint a 2011. február és március havi beszerzései nem valósultak meg. Az áru ciprusi továbbértékesítésének igazolására csatolt fuvarokmányok magyar rendeltetési helyeket tartalmaznak.
- [7] Az alperes valamennyi ügylettel kapcsolatban vizsgálta a fuvarozási társaságokat, a fuvarozási okmányokat és megállapítása szerint a felperes által csatolt okiratok tartalma valótlán, a fuvarozásra - azokban az esetekben, amikor megvalósult, - a közösségi értékesítés látszatának fenntartása érdekében került sor.
- [8] Az adóhatóság a beszerzést terhelő levonható adó körében elvitatta a felperes adólevonási jogát a kapcsolt vállalkozása és a L.V. Kft. által kiállított számlák tartalmi hiteltelensége okán.
- [9] A kapcsolt vállalkozás ellenőrzése alapján megállapította, hogy az általa kiállított számlák tartalmilag hiteltelenek, mert a beszerzési forrásául megjelölt Kft.-től az áru nem származhatott.
- [10] A kapcsolt vállalkozás és felperes is fogadott be számlákat a L. V. Kft.-től (a továbbiakban: számlakibocsátó), amely ügyvezetői a társaság működtetésében nem vettek részt. A felperes és kapcsolt vállalkozása írásbeli keretszerződést kötött a számlakibocsátóval. A számlákon szereplő áru forrásaként a számlakibocsátó által megjelölt két Kft. tényleges gazdasági tevékenységet nem folytatott, bankszámláikra kizárólag a számlakibocsátó utalt, amely összegeket azonnal fel is vették. A két Kft. üzletész adásvételei kapcsán részben azonos személyek működtek közre. A társaságok alkalmazottakkal, eszközökkel nem rendelkeztek. A számlakibocsátó által megbízott fuvarozás a felperes és kapcsolt vállalkozása részére értékesített árut a szlovák társaságnak szállította, majd ugyanazon a napon az áru visszakerült Magyarországra, ahonnan a számlakibocsátó ismét értékesítette. Az áru a szlovák társaság érintésével körbeforgott. A felperes által csatolt szállítólevelek a körbeszállítás és számlázás tényét nem alkalmasak cáfolni, mert az áru beazonosítására szolgáló adatokat nem tartalmaznak.
- [11] Mindezek alapján az alperes megállapította: a kapcsolt vállalkozás és a számlakibocsátó által kiállított számlákon szereplő gazdasági események nem történtek meg, az ügyvezető tudott az ügyletek csalárd jellegéről, a raktár hamis tatalmú bizonylatok kiállításával leplezte azt. A

felperes központi szerepe alapján az adókijátszás irányításában a társaság egyetlen bejelentett alkalmazottja, az ügyvezető működött közre. Gazdasági indok nélkül kapcsolt vállalkozásával ugyanazon értékesítési láncban vett részt, amelynek célja az értékesítés átláthatatlanná tétele volt. A felperes valós kereskedelmi tevékenységet is folytatott, a legális működés látszatát megteremtve a kifogásolt ügyletekkel adókijátszásban vett részt.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [12] A felperes a törvényes határidőben előterjesztett keresetlevelében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését, az elsőfokú hatóság új eljárásra utasítását, másodlagosan annak megváltoztatását és az adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését kérte.
- [13] Előadása szerint az alperes „megállapításai iratellenesek és egymásnak ellentmondóak”. Kereseti álláspontját sem tényekkel, sem jogi hivatkozásokkal nem indokolta, majd a 30 napos keresetindítási határidő leteltét követően (2015. szeptember 25.) keresetkiegészítést tett. Ebben felsorolta számlánként a rendelkezésére álló okiratok tartalmát és állította, hogy bizonyítottan valós ügyleteket bonyolított, a közösségi értékesítés tekintetében megtett minden tőle elvárható intézkedést, igazolta az elszállító járművek és a szállítást végzők adatait. A felperes ezt követően az alperesnél történő előterjesztéssel keresetkiegészítést tett, amely október 28-án érkezett az elsőfokú bíróságra. A megsértett jogszabályi rendelkezéseket a per első tárgyalásán előterjesztett előkészítő iratában jelölte meg.
- [14] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglaltak alapján.

Az elsőfokú ítélet

- [15] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [16] Indokolása szerint az alperes a tényállás tisztázása érdekében széles körű bizonyítási eljárás lefolytatása után, a számlakibocsátó társaságok ellenőrzése, a beszállítók és a vevő ügyvezetőinek, alkalmazottainak meghallgatása, a rendelkezésre álló adatbázisok felhasználása, a külföldi adóhatóság megkeresése alapján beszerzett bizonyítékok egyenként és összességükben történő értékelésével helytálló következtetésre jutott, amikor megállapította: a közösségi termékértékesítés ténylegesen nem valósult meg, a beszállítók árualap hiányában ténylegesen nem értékesítettek a felperes részére. A feltárt bizonyítékok, a személyi összefonódások bizonyítják, hogy az adóelőny a felperesnél jelent meg. Az elsőfokú bíróság részletesen értékelte a közigazgatási és bírósági eljárás során beszerzett bizonyítékokat és következtetése szerint a felperes által hivatkozott okiratok és a perben meghallgatott tanúk vallomása a gazdasági események számla szerinti megvalósulásának bizonyítására nem alkalmasak. A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében foglaltakra hivatkozással hangsúlyozta, hogy gazdasági esemény hiányában a felperes tudattartalmának vizsgálatára nem volt szükség.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és kereseti kérelmének megfelelő döntés meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [18] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a javára szóló bizonyítékokat, a jogerős ítélet sérti az Áfa tv. 119. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdését, 153/A. §-át, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 14. §-át, 15. § (3) bekezdését, 165. § (1) és (2) bekezdését, 166. § (2) bekezdését, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. § 3. és 41. pontját, továbbá a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3. §-át, 163-164 §-ait, 221. §-át.
- [19] Megismételte a közösségi termékértékesítésre, a belföldi beszerzésre és az áru továbbértékesítésére az elsőfokú eljárás során is hivatkozott okiratok szerinti adatokat, és állította, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság a bizonyítékok közti ellentmondásokat nem oldotta fel.
- [20] A román társaságok vonatkozásában előadta, hogy nem írható a terhére, hogy az adóhatóság nem tudta elérni az ügyvezetőket. A cseh társaság ügyvezetője szerint a felperes nem tudta, hogy az áru nem kerül kiszállításra, a szlovák társaság terhére tett megállapításait az alperes nem indokolta, belföldi beszerzéseit illetően figyelmen kívül hagyta a raktár által vezetett készletnyilvántartást.
- [21] Az Európai Unió Bíróság (EUB) C-446/15, C-324/11, C-439/04, C-440/04, C-80/11 és C-142/11 egyesített ügyekben hozott ítéleteire hivatkozva hangsúlyozta, hogy adókiáértékelésben nem vett részt, arról nem tudott, valós ügyleteket bonyolított, minden jogszabályi előírásnak eleget tett, és ezt okiratokkal bizonyította is.
- [22] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [23] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [24] A Pp. 275. § (1)-(2) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, bizonyítás felvételének nincs helye.
- [25] A Kúria mindenekelőtt kiemeli, hogy a felperes által az alperesi határozat kézbesítésétől számított, a Pp. 330. § (2) bekezdésében meghatározott 30 napos, határidőben előterjesztett keresetlevele csupán az tartalmazta, hogy az alperes megállapításai iratellenesek és ellentmondóak. Az elsőfokú bíróság a Pp. 213. §-nak megfelelően ezt a keresetet a bizonyítékok okszerű és logikus értékelésével teljes körűen elbírálta.
- [26] A felülvizsgálati eljárásban a Pp. 270. § (1) bekezdése értelmében érvényesülnek a polgári perre vonatkozó általános rendelkezések, a felülvizsgálat tárgya a törvényes határidőben előterjesztett kereset alapján hozott jogerős ítélet. A felperes keresetlevelében jogszabálysértést, valóságtól eltérő alperesi tényállítást nem jelölt meg. A közigazgatási döntés bírósági felülvizsgálatának keretét a kereseti hivatkozások képezik, a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúria a kereseti kérelem korlátaira is tekintettel kell, hogy legyen. Ezért a keresetlevélben meg nem jelölt tények és jogszabálysértések vizsgálata a kúriai felülvizsgálat tárgya - jogszabályi lehetőség hiányában - nem lehet.

- [27] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság bizonyítékok értékelése körében kifejtett tevékenységét támadta.
- [28] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A bizonyítékok mérlegelése jogszabálysértést abban az esetben valósít meg, amennyiben kirívóan okszerűtlen, logikátlan következtetést tartalmaz, ha a közigazgatási eljárás során és a perben rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése hiányosan, vagy a bizonyítási kötelezettség téves értelmezésével történt.
- [29] A Kúria megállapította a felperes felülvizsgálati kérelmében ugyanazokat az okirati és egyéb bizonyítékokat jelölte meg, amelyekre a közigazgatási és a peres eljárás során is hivatkozott.
- [30] Az adóhatósági határozat és a bírósági ítélet azon alapul, hogy a közösségi partnerek felé történő értékesítés nem nyert igazolást, a felperes által csatolt okiratok tartalma valótlan.
- [31] A cseh társaság ügyvezetője maga állította, hogy a felperes részükre nem értékesített, hamis CMR okmányok készültek ennek leplezésére. A nyomozó hatóság előtt tett vallomását a közigazgatási perben ellentétes tartalmúra módosította, az elsőfokú bíróság az ügyvezető által tett valamennyi előadást értékelte, és okszerű következtetéssel az első tartalmát fogadta el.
- [32] Arra is helytállóan hivatkozott az elsőfokú bíróság, hogy a perben a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a román partnerei részére ténylegesen értékesített. A felülvizsgálati kérelemben megjelölt okirati bizonyítékok tartalma a közigazgatási eljárás adatai alapján nem nyert megerősítést, és a felperes a perben sem tudott az okiratokon kívül egyéb bizonyítékkal szolgálni az ügyletek valódiságára nézve.
- [33] A szlovák partner vonatkozásában az adóhatósági határozat pontosan rögzítette azt az értékesítési láncolatot, amelyben a felperesnek azért volt központi szerepe, mert az általa raktározási és logisztikai feladattal megbízott társaságon keresztül az áru, a felperes és kapcsolt vállalkozása bankszámláján keresztül pedig az ellenértéke a láncolatban nála jelent meg. A többi résztvevőnél feltárt működési körülmények egyértelműen igazolták a kizárólag számla kiállításra korlátozódó tevékenységüket, a fuvarozó cégek vizsgálata pedig azt, hogy az áru tényleges raktározás nélkül került kiszállításra Szlovákiába és ugyanazon a napon vissza a láncolat magyarországi résztvevőihöz.
- [34] A felperes adólevonási joggal járó beszerzéseit vizsgálva az adóhatóság és az elsőfokú bíróság részletesen indokolta a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, hogy a felperes ismeretlen eredetű áruval fogadott be igen nagy volumenben számlákat, valamint azt, hogy a partnerei az áruval nem rendelkezhetek. A bizonyítékok alátámasztották, hogy a felperes tényleges kereskedelmi tevékenysége mellett az alperesi határozattal érintett társaságok vonatkozásában valótlan tartalmú számlákat fogadott be. A számlakibocsátó nem végzett gazdasági tevékenységet, árut sem adhatott el a felperesnek. A másik beszerzési forrásként szereplő kapcsolt vállalkozás ügyvezetője a felperes törvényes képviselőjével azonos személy, az ügyeit a felperes alkalmazottai intézték, gyakorlatilag a logisztikai és raktározó feladatokat ellátó társaság előtt azonos gazdasági szereplőként jelentek meg. Ennek megfelelően nyilvánvalóan a kapcsolt vállalkozás beszerzésére vonatkozó megállapítások a felperesre is irányadók. A kapcsolt vállalkozás számláinak fiktivitása egyértelművé teszi a tőle történő beszerzés valótlanosságát.
- [35] Mindezekre figyelemmel a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság és az alperes részletesen értékelte a számla

szerinti társaságok működési körülményeit, a személyi összefonódásokat, a fuvarozást, az ellenérték teljesítésének módját. Az alperes bizonyította, hogy az értékesítési láncban adófizetés hiánya miatt melyik szereplőnél történt adókijátszás.

- [36] A közösségi értékesítés adómentességének érvényesítéséhez, és ezáltal a gazdasági esemény valóságának bizonyításához szükséges igazolásokkal az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése értelmében az adózónak kell rendelkeznie, A felperes a perben sem bizonyította az ügyletek valóságát, ezért a jogerős ítélet a bizonyítékok okszerű és logikus mérlegelésével jutott arra a következtetésre, hogy az alperesi határozat megalapozott és jogszerű.
- [37] A felülvizsgálati kérelemben is megjelölt okiratok bizonyítottnak nem valós adatokat tartalmaznak, és a felperesi ügyvezető és gazdasági partnerei ügymenetre vonatkozó nyilatkozata alapján a felperes adókijátszásra irányuló ügyletben való részvétele bizonyítottá vált.
- [38] Hangsúlyozza a Kúria: még a formálisan kifogástalan bizonylatok sem alapozzák meg az értékesítés adómentességét és az adólevonási jogot, amennyiben azok adatai a valóságban nem nyernek igazolást, illetve bizonyítottnak adókijátszáshoz kötődnek. Ezért a felperes alaptalanul hivatkozott felülvizsgálati kérelmében a valótlan tartalmú okiratok egybevágó adataira a jogerős ítélet jogszabálysértő voltának alátámasztására.
- [39] A fentiek értelmében a jogerős ítélet megfelel a jogszabályoknak, ezért azt a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [40] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
- [41] A Kúria felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó rendelkezése az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [42] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. február 14.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró