

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.024/2020/7. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Mátyás Hajnal ügyvéd

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Lakatos Csaba kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes (15. sorszám)

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.27.943/2019/10. ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.27.943/2019/10.számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 200.000 (kettőszáz-ezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felmerült felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság 2011. április és május hónapokra általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. Az április hónapra lefolytatott ellenőrzés eredményeként a felperes terhére 20.306.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 18.413.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, 1.893.000 Ft következő időszakra átvihető

követeléssel összefüggésben megállapított különbözetnek minősült. A jogosulatlan visszaigénylés után adóbírság került kiszabásra. A május hónapra lefolytatott ellenőrzés a felperes terhére 1.893.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg.

- [2] Az ellenőrzés során az adóhatóság azt rögzítette, hogy a felperes jogosulatlanul gyakorolt adólevonási jogot a **H.B.** Kft. (továbbiakban: Kft.1.), illetve az **A.V.** Kft. (továbbiakban: Kft.2.) által cukor értékesítéséről kibocsátott számlák alapján. Az adóhatóság mindkét kiállító társaság vonatkozásában megállapította, hogy azok nem rendelkeztek a bizonylatok szerinti több tízmillió forint értékű áruval, a felperes számla szerinti partnerei áru hiányában nem teljesíthették az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítést. Ügylet hiányában hozzáadott-értékadót a felperesre nem hárítottak át, szerepük kizárólag a számlák kiállítására korlátozódott. A Kft.1. esetében a család folyamatokat **T.T.** irányította, a számlák az ő utasításai szerint készültek, a felperes pedig a legalapvetőbb ésszerű intézkedéseket sem tette meg, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételét, mert arról sem győződött meg, hogy a Kft.1. nevében eljáró személy jogszerűen képviseli-e a társaságot. A Kft.2.-nél a vizsgálat lefolytatására iratanyag hiányában nem kerülhetett sor, a céget képviselő személy a cukor eredetét, a fuvarozók személyét nem tudta megnevezni. A társaság tevékenységéről gyakorlatilag semmit nem tudott, az egyes ügyletekről semmilyen konkrétummal nem szolgált. A felperes ezen társaság körülményeiről sem győződött meg, semmilyen ésszerű elvárható intézkedést nem tanúsított annak érdekében, hogy az adókijátszást elkerülje.
- [3] A felperes továbbá a **B.** S.r.o. (továbbiakban: S.r.o.) részére közösségi termékértékesítést sem teljesített, miután a nemzetközi információcsere keretében beszerzett adatok szerint a szlovák társaság egy eltűnő kereskedő volt. A felperes alkalmazásban álló gépkocsivezetők nyilatkozatai alapján a cukor Szlovákiába kiszállításra került, ezért az adóhatóság nem állapított meg a felperes terhére adókülönbözetet, azonban a bevallásban szereplő Közösségen belüli termékértékesítések adóalapját a fiktív számlák értékével csökkentette.
- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2060886263 és 2060885981 számú határozataival az elsőfokú határozatokat helybenhagyta. Kifejtette, hogy az első fokon eljáró közigazgatási szerv a feltárt bizonyítékok, tények, körülmények alapján helytálló jogi következtetésre jutott. Az alperes indokolásában az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatára, valamint a Kúria több eseti döntésére is hivatkozva hangsúlyozta szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények esetén a körültekintő gazdasági szereplő

az ügy körülményeitől függően arra kötelezhető, hogy a megbízhatóságról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől terméket kíván beszerezni. A képviselő személyéről való meggyőződés e körben kiemelt jelentőségű, hiszen ez dönti el, hogy kivel áll a megrendelő szerződéses kapcsolatban, kivel szemben érvényesítheti adott esetben a hibás teljesítésből eredő követeléseit. Az üzleti partner eljárása, jogszerűségének kontrollálása az üzleti kapcsolatokban alapkövetelmény, melynek elmulasztása vagy felületes értékelése a kellő körülményekre történő hivatkozást kizárja. Az alperes szerint elvárható lett volna az is, hogy a felperes arról is tájékozódjon, hogy az a társaság, akitől terméket kíván beszerezni, képes lesz-e a teljesítésre, rendelkezik-e a megfelelő telephellyel, személyi- és tárgyi feltételekkel. A felperes e téren sem tett intézkedéseket.

- [5] A felperes a határozatok jogszerűségét vitatta, a két külön lajstromszámon indult pert a bíróság egyesítette.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes kereseti kérelmeiben a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Nézete szerint a közigazgatási szerv csak állította, de nem bizonyította, hogy a Kft.1. és Kft.2. nem értékesített cukrot a felperesnek. Az adóhatóság figyelmen kívül hagyta a bizonyítékokat: az írásbeli szerződéseket, értékesítési számlákat, szállítóleveleket, a fuvarozó előadását, a felperesi raktár nyilvántartásokat, üzemi feldolgozás dokumentumait, banki átutalásokat. Az alperes határozatában nem indokolta, hogy milyen bizonyítékok alapján jutott a megállapításra. Mindezekkel megsértette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 97. § (6) bekezdését, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 72. §-át.
- [7] Sérelmezte, hogy a közigazgatási szerv a felperes indítványára nem kezdeményezte a szlovák adóhatósággal történő együttműködést, melyet a 904/2010. EU rendelet preambuluma (7) bekezdése és 7. cikk (2) bekezdése szabályoz. Álláspontja szerint ennek hiányában a közigazgatási szerv nem dönthetett volna egyedül egy szlovák adóalany adókötelezettségeiről, a részére történő értékesítések elszámolásáról.
- [8] A teljesítési képességre, illetve a képviselői minőségre vonatkozó alperesi jogértelmezés ellentétes az EUB C-18/13 döntésének 31. pontjában foglalt iránymutatással. Hivatkozott e körben a régi Ptk. 118. § (1) bekezdésében foglaltakra is, illetve arra, hogy az üzleti partner árukészletének ellenőrzése egy megoldhatatlan

feladat, amelyre vonatkozó jogszabályi előírás vagy hatósági iránymutatás nem létezik.

- [9] Álláspontja szerint az alperesi joggyakorlat ellentétes a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében foglalt iránymutatással. Hangsúlyozta, hogy a határozatból nem derül ki, hogy a gazdasági esemény megtörténtét miért vitatja az alperes, illetve milyen adóelőnyben részesült a felperes, hiszen az általános forgalmi adót számlakibocsátóinak megfizette. Az sem tisztázott az alperes részéről, hogy a felperes aktív vagy passzív szereplő volt az adócsalásban.
- [10] Nehezményezte az iratbetekintés és irat ismertetés alperes részéről történő megtagadását, e körben az Art. 12. § (1) bekezdés, 100. § (4) bekezdésére, valamint a Kúria 1/2013. KMJE határozatában foglaltak megsértésére hivatkozott. Hangsúlyozta, az iratok teljes körű megismerésének hiánya jogai gyakorlását gátolta, emiatt a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme is fennáll. Állította, hogy a közigazgatási szervnek a nyomozati iratokban foglaltakat is a felperes rendelkezésére kellett volna bocsátani, ahogyan akár más adózó adótitkait is. Önmagában az iratok, bizonyítékok megismerésének és ismertetésének korlátozása olyan súlyos eljárási jogszabálysértés, mely a határozatok érdemére is kihatott és a peres eljárásban nem orvosolható, ezért új eljárás elrendelése indokolt. Részletesen felsorolta mely iratok becsatolására kéri kötelezni az alperest, mely elsősorban a bűnügyi igazgatóság által lefolytatott tanú bizonyítások, gyanúsítottai meghallgatásokra vonatkozott. Azt is kifogásolta, hogy az alperes határozata egy részében csak visszautalt az elsőfokú döntésre, önálló indokolást nem tartalmaz, mellyel megsértette a Ket. 72. § szerinti indokolási kötelezettségét. Miután a bizonyítékok megismerésétől el volt zárva, ezért álláspontja szerint tényállás tisztázási kötelezettségének az adóhatóság nem tett eleget, ezért kérte a Pp. 336/A. § (2) bekezdésének alkalmazását is.
- [11] A felperes a perben tartott első tárgyaláson arra is hivatkozott, hogy az alperes egy másik adóalany ügyében hasonló tényállási elemek mellett tisztázatlannak minősítette a tényállást, és az elsőfokú közigazgatási szervet új eljárásra kötelezte. Ezzel az Art. 1. § (3a) bekezdésében szabályozott megkülönböztető eljárást alkalmazta vele szemben, továbbá megsértette a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló törvény 13. § (1) bekezdés a) pontját is, mivel nem attól követelte az adót, akitől kellene.
- [12] A későbbiek során sérelmezte, hogy az elsőfokú határozatokat nem ugyanaz az osztályvezető írta alá, a döntésen a „h” jelzés szerepel az aláíró neve mellett és nem állapítható meg a kiadmányozó személye, amely a határozatok semmisségét eredményezi.

[13] Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

[14] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaptalannak találta és azt elutasította.

[15] Az Art., az Áfa tv., valamint a számviteli törvény szakaszaira történő hivatkozással kifejtette, hogy az adólevonási jog gyakorlásához nem egyszerűen a számla és az annak alátámasztására szánt iratok, hanem az adott termékértékesítéshez kapcsolódóan kiállított, az ügylet teljesítését, a megvalósult gazdasági eseményt tanúsító számla szükséges. Az elfogadott számla hitelessége kérdéskörébe tartozik az értékesítő adóalany valóságnak megfelelő megjelölése is. Közösségen belüli termékértékesítés esetén szintén követelmény a vevő személye tekintetében is a hiteles számla kibocsátása.

[16] Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság a cukor létezését, felperes általi beszerzését, illetőleg felperes továbbértékesítését nem vonta kétségbe, csupán azt állapította meg, a felperes nem a számláin eladóként szereplő társaságoktól szerezte be a termékeket, illetőleg nem a kibocsátott számláin vevőként megjelölt szlovák társaságnak értékesítette azt, ezért a felperes belső árumozgási bizonylatai az ügyletek adójogi minősítései szempontjából irrelevánsak voltak. A szerződések és szállítólevelek egy megalapozott adóhatósági megállapítás esetén nem bírhattak nagyobb tanúsító erővel, mint a felperes által adólevonás alapjául bemutatott, az eladó személyében fiktív számlák, illetőleg a nem valós vevőre hivatkozó felperes által kibocsátott fiktív bizonylatok.

[17] Megítélése szerint a közigazgatási szerv a releváns tények megállapítására alkalmas megfelelő bizonyítékok birtokában, a bizonyítékok okszerű értékelését követően a tényállás tisztázási és megállapítási szabályokat betartva jutott jogszerű következtetésre. A felperesi állítással ellentétben a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pont, ea) alpontjának megfelelően indokolta határozatát, hiszen részletesen bemutatta, hogy a megállapított tényállás milyen bizonyítékokon nyugszik.

[18] Ítéletében rögzítette, hogy a feltárt bizonyítékok alapján a felperesnek az ügylet körülményeiből szükségszerűen következő, tőle ésszerűen elvárható intézkedések megtétele mellett fel kellett ismernie az ügyletek jogellenességét. Nem tartotta megalapozottnak a szlovák adóhatóság megkeresésével kapcsolatos felperesi kifogást sem. Hangsúlyozta, hogy a belföldi közigazgatási szervnek nem volt eszköze arra, hogy a szlovák társhatóság által már többször sikertelenül ellenőrzött adóalany vonatkozásában újabb és újabb

vizsgálatot kényszerítsen ki, a korábbi vizsgálatok eredményeit tudomásul kellett vennie. Ezzel összefüggésben kiemelte, hogy az adóhatóság nem a szlovák társaság adókötelezettségeiről, hanem a felperes kimenő számláinak hitelességéről döntött. Az EU rendelet nem sérült, amikor a magyar adóhatóság 4 olyan válasz után, amely a szlovák adóalany elérhetetlenségére és ellenőrizhetetlenségére vonatkozott, nem kezdeményezett egy 5. megkeresést, hanem felhasználta a korábbi válaszokat.

- [19] Az Art. 1. § (3a) bekezdésére történő hivatkozást a Pp. 335/A. §-ára tekintettel érdemben nem vizsgálta. A bíróság szükségtelennek találta a felperes által kezdeményezett tanúk, valamint revizorok tanúkenti meghallgatását, illetve előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését is. E körben kiemelte, hogy a bizonyítékok értékelésének megfelelőse, okszerűsége – mint jogkérdés megítélése – nem az Európai Unió Bíróságának feladata, hanem a perbeli bíróságé. Az ésszerűen elvárható körütekintő magatartás gyakorlása körében az Európai Unió Bíróságának több irányadó döntésére hivatkozott, és kiemelte a Kúria KMK véleményében írtakat is. Az adóhatóság a fenti döntésekben írt elvek mentén járt el, vizsgálta, hogy a felperes tudott vagy tudhatott arról, hogy adóki játszásban, adócsalásban vesz-e részt. E körben utalt arra, hogy a felperes gyakorlott kereskedő, ennek ellenére a Kft.2. cégjegyzékében szereplő adatok megismerésével megelégedett, további vizsgálódást nem végzett. Ugyanígy elemezte a Kft.1. tekintetében, hogy a felperes részéről tanúsított eljárás ésszerűnek volt-e tekinthető és arra a következtetésre jutott, hogy a felperes a visszaélés számos jelével találkozott, de ezeket figyelmen kívül hagyta. Az összes intézkedése csupán annak ellenőrzése volt, hogy a Kft.1. a cégjegyzékben szerepel-e vagy van-e végrehajtás ellene.
- [20] Ezen túlmenően tételezte azokat az ellenmondásokat, amelyek egyrészt az ár meghatározásában, másrészt a CMR-ek és menetlevelek, a megjelölt címek különbözőségében, valamint a szállítólevélen és a számlán feltüntetett mennyiségi különbözőségekre utaltak. Nézete szerint a felperes a partnerei részéről eljárók nevének elhallgatásával, a képviseleti jogról történő meggyőződés hiányával, dokumentumainak hiányosságaival, illetőleg az általa szükségtelenül és valótlan adatokkal kiállított CMR-ekkel maga is elősegítette az áruk eredetének, útjának elfedését.
- [21] Nem tartotta alaposnak az iratbetekintési jog kapcsán előterjesztett felperesi érvelést sem. Hangsúlyozta, hogy a felperesi előadással ellentétben a közigazgatási eljárásban a felperes iratbetekintési joga nem volt korlátozott, több alkalommal járt iratbetekintésen, mely során a kért iratokról másolatot kapott. A felperes minden olyan releváns iratot megismerhetett, amelyre a közigazgatási szerv a megállapított tényállást alapította. Kapcsolódó vizsgálatok eredménye tekintetében csak az

adózt érintő rész ismertetését írja elő az Art. 100. § (4) bekezdése, mely követelménynek a hatósági jegyzőkönyvek és határozatok eleget tettek. A büntetőügyben keletkezett iratok megismerhetőségére pedig az irányadó törvény speciális szabályokat tartalmaz, az iratismertetés megtörténtéig a nyomozóhatóság diszkrecionális jogkörét képezi az iratok kiadása iránti kérelem elbírálása. Az iratbetekintési jog kapcsán a felperesnek nem keletkezett olyan jogséremlme, amely miatt a közigazgatási eljárásban hozott határozatot hatályon kívül kellett volna helyezni.

- [22] Nem tartotta alaposnak a Pp. 336/A. § (2) bekezdésére történő felperesi hivatkozást sem. Hangsúlyozta, hogy nem vezethet a bizonyítási teher megfordulására az, ha a hatóság a kapcsolódó vizsgálat eredményét nem teljes körűen ismertette a felperessel vagy a felperes egyéb felhasznált bizonyítékokat nem ismerhet meg. Amennyiben a hatóság egy bizonyítékot nem megfelelően vagy nem értékelt, az a bizonyítási eljárás hibája, de nem jelenti a bizonyítási kötelezettség megfordulását. Az adóhatóság eleget tett a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglalt indokolási kötelezettségének is, ugyanis a másodfokú határozat indokolásában arra kell hangsúlyt helyezni, hogy az ügyfél fellebbezésében mit kifogásolt, e körben szükségtelen megismételni azokat a tényeket és jogi megalapozást biztosító hivatkozásokat, amelyet az elsőfokú határozatból a másodfokú hatóság is azonos módon értelmezett, teljes mértékben helyesnek fogadott el, elegendő ezek helyességére utalni.
- [23] A kiutalási határidővel kapcsolatos érvelés sem megalapozott, ugyanis az Art. 106. § (2) bekezdése alapján az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság. Az Art. 37. § (4) bekezdés, (4a) bekezdéseiben szabályozott, az adóhatóság rendelkezésére álló kiutalási határidő csupán az a határidő, amely azt fogalmazza meg, hogy az adóhatóság számára milyen határidő áll rendelkezésre, amely alatt a kiutalást késedelmi kamatmentesen teheti meg. Ezen határidőre történő hivatkozás alapján nem követelhető az, hogy a közigazgatási szerv vizsgálatának befejezését megelőzően az adót kiutalja. Nézete szerint az Art. 106. §-ába 2012-től beépülő (3) bekezdés is tanúsítja azt a jogalkotói szándékot, hogy a kiutalást megelőző ellenőrzés a valóságban is kiutalást megelőző ellenőrzés legyen, vagyis az adóhatóság mindaddig nem utalja ki a vizsgált összeget, amíg vizsgálatát be nem fejezi, az összeg jogszerűségéről nem dönt.
- [24] Az adóhatósági határozat semmisségével összefüggésben ismételten utalt a Pp. 335/A. § (1) bekezdésére, mely szerint e keresetét későn terjesztette elő, illetve az 1/2019. KMPJE jogegységi

határozat mentén vizsgálta e kérdéskör jelentőségét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [25] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset teljesítése iránt, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljárt bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára történő utasítása érdekében. Nézete szerint a tényállás iratellenes és hiányos, az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, ezzel megsértette a Pp. 164. § (1) bekezdés, 206. § (1) bekezdés, 213. § (1) bekezdés, 221. § (1) bekezdésében foglaltakat. Ebből kifolyólag tévesen jutott arra a megállapításra, hogy a felperes nem tudta bizonyítani az alperesi határozatok jogszabálysértését.
- [26] Elsődlegesen a felperes által bemutatott okirati bizonyítékok figyelmen kívül hagyását, azok értékelésének elmulasztását kifogásolta. Idézte a bíróság ítéletének 18. oldal 3. és 4. bekezdésében foglaltakat, amely ezen okirati bizonyítékokat irrelevánsnak minősítette. E körben a Kúria Kfv.III.35.273/2015. számú ügyben kifejtett elvét idézte, vagyis „érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan az az ítélet, melyben a bíróság több rendelkezésre álló lényeges bizonyítékot nem értékelt”. Sérelmezte a felperes által kért tanúbizonyítási eljárás lefolytatásának megtagadását és hangsúlyozta, hogy annak ellenére, hogy a felperest terhelte a bizonyítás, a bíróság különösebb indokolás nélkül minden, a gazdasági esemény számla szerinti megvalósulását igazoló, a felperes által rendelkezésre bocsátott dokumentumot figyelmen kívül hagyott és a felperes minden bizonyítási indítványát elutasította, melynek nem teljesítése és a bizonyítástól való elzárás súlyosan jogszabálysértő. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.009/2012/6. számú ítéletére, amely kimondta, hogy a tanúk meghallgatásával a számlák hitelessége igazolható. Nézete szerint az ítélet nem tesz eleget a Pp. 221. § (1) bekezdésében írtaknak sem, mert az ítélet indokolása nem tartalmazza, hogy a tényállást a bíróság mely bizonyítékok alapján állapította meg, nem jelölte meg azokat a körülményeket, amelyet a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett.
- [27] Cáfolta, hogy a felperes a közigazgatási eljárás során tett iratbetekintések alkalmával megismerhette mindazon iratokat, amelyre az alperes tényállását alapította. Az alperes határozataiban a folyamatban lévő kapcsolódó büntetőeljárás irataira hivatkozott, ugyanakkor a büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat teljes mértékben elzárta, nem biztosította, hogy a közigazgatási eljárás keretében ezekhez a felperes hozzáférjen. A Kúrai 1/2013. KMJE határozata egyértelműen rögzíti, a közigazgatási perekben a felek részére a bíróság által

felülvizsgált határozatban felhasznált adótitok teljes körű megismerését biztosítani kell. Emiatt a bíróság azon hivatkozása, hogy a büntetőügyben keletkezett iratok megismerhetőségére az irányadó törvény speciális szabályokat alkalmaz, az iratismertetés megtörténtéig a nyomozóhatóság diszkrecionális jogkörét képezi az iratok kiadása iránti kérelem elbírálása értelmezhetetlen, hiszen a vádirat is már rendelkezésre állt, amit megelőző az iratismertetés, illetve az adóhatóságnak rendelkezésére kellett álljon azok az iratok, amelyekre határozatában hivatkozott. Hangsúlyozta, hogy a felperes iratbetekintési jogát utoljára 2014. április 18-án gyakorolta, az ellenőrzési jegyzőkönyvet viszont 2016. május 6. napján kiadmányozták, illetve tény, hogy a kért iratokat sohasem ismerhette meg, ezért kérte a közigazgatási per során azok csatolását. Az iratmegismerés kapcsán hivatkozott a Kfv.I.35.251/2010/6. számú ítéletben kifejtettekre.

[28] Állította, hogy a bíróság megsértette a Pp. 213. § (1) bekezdésében foglaltakat is, miután nem vizsgálta az ítélet meghozatala során a felperesi hivatkozásokat, így: a Kft.1.-nél az adóhatóság nem folytatott le bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, holott azt állapította meg, hogy szándékos adókiijátszást valósított meg, a felperes által becsatolt a gazdasági eseményt alátámasztó bizonylatait figyelmen kívül hagyta, nem vette figyelembe a Győr-Moson-Sopron megyei Főügyészség iratát és a NAV Győr-Moson-Sopron megyei Adóigazgatósága Kft.1. ügyében meghozott jegyzőkönyvét. Nem vizsgálta, hogy mely adóalanynál keletkezett adóelőny, figyelmen kívül hagyta a **K.D.** Kft. ügyében hozott jogerős határozatot, a Kft.2.-nél tett adóhatósági megállapítást, mely szerint a Kft.2. közvetítői tevékenységet folytatott, illetve a Kft.2.-nél a vizsgált időszakra vonatkozólag lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatát, amelyet az adóhatóság adóhatározataiban eltitkolt.

[29] A Kft.1. vonatkozásában állította, hogy a valós gazdasági tevékenység végzése bizonyítható, melyet igazol az elsőfokú határozat, illetve a Kft.1.-nél lefolytatott ellenőrzési jegyzőkönyv. Mindezekből következően iratellenes az alperesi határozat azon megállapítása, miszerint a társaság tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, a számla szerinti áruval soha nem rendelkezett. E körben idézte a Győr-Moson-Sopron megyei Főügyészség vádiratát, mely kimondta, hogy a gyanúsítottak létrehozta és működtettek egy számlázási láncolatot a fenti cégek részvételével, melynek célja az volt, hogy a láncolatban központi szerepet betöltő Kft.1. a belföldi, általában nagykereskedelmi vevőpartnerei felé már belföldiesített árut, jellemzően cukrot, tejet, étolajat tudjon értékesíteni és a közösségi beszerzési termékek kapcsán belföldi beszerzést és előzetesen levonható áfatételt tudjon elszámolni. Hangsúlyozta, hogy az alperes megállapításainak többségét a büntetőeljárás során beszerzett

bizonyítékokra és a vádiratra alapította, jól lehet az ügyészi ténymegállapítások egyértelműen azt bizonyítják, hogy a Kft.1. tényleges gazdasági tevékenységet végzett, rendelkezett a kereskedelmi árumennyiséggel. Emellett **H.D.** gyanúsított vallomása azt bizonyítja, hogy a Kft.1. értékesített cukorterméket a felperes részére. Ezt a vallomásrészletet az alperesi adóhatóság nem idézte egyik jegyzőkönyvében sem, pedig **H.D.** könyvelő ezen nyilatkozata a felperes javára szolgáló ténynek minősült, illetve figyelmen kívül hagyott olyan vallomást, amely a Kft.1. részére történő cukorszállítást igazolta volna.

[30] Sérelmezte **T.I.-né** ügyvezetői minőségének bírósági kétségbe vonását, ezzel kapcsolatban táblázatos formában mutatta ki, hogy **T.I.-né** milyen tevékenységeket végzett, mennyiben járt el aktívan a Kft.1. tevékenysége kapcsán. Felhívta a figyelmet, hogy a felperes **P.R.** és **T.T.** kettős szerepvállalásáról nem tudott, melynek magyarázata, hogy a felperesi társaság szervezeti- és működési szabályzata előírásai alapján végzi tevékenységét, vagyis **H.B.** szervezte a termékek beszerzését, így ő állt kapcsolatban a Kft.1-nél **P.R.**tel, míg **Gy.A.-né** és **Ú.Zs.** felügyelte a pénzügyeket, ennek keretében vizsgálta, hogy a vevőként fellépő **S.r.o.** mikor fizette be a felperes bankszámlájára a megrendelt termékek ellenértékét, de nem állt kapcsolatban a beszállítókkal, így **P.R.**tel sem. A munkamegosztásból következően **H.B.** nem látta a bankszámla kivonatokat, mert azt a pénzügy kezelte, ugyanakkor a pénzügy nem tudott arról, hogy **H.B.** **P.R.**tel egyeztet a cukortermék beszállítására vonatkozóan, így a szervezeten belüli munkamegosztás következtében az információk nem kapcsolódtak össze. Az alperes ezzel szemben nem jelölt meg olyan bizonyítékot, mely szerint tudatos egyeztetés történt volna a felperesi ügyvezetés és a Kft.1. képviselőjében eljáró személyek között.

[31] Állította a közösségi termékértékesítés megvalósulását is, melyet igazoló bizonyítékokat az adóhatóság figyelmen kívül hagyta. A fuvarozó és sofőrök nyilatkozatai egyértelműen alátámasztják, hogy Ragyolcon az **S.r.o.** rendelkezett raktárral, hiszen mindannyian ide szállították az árut és erről tettek tanúbizonyságot. Az Art. 97. § (6) bekezdéséből fakadóan a felperes javára szóló tényként kellett volna figyelembe venni **B.J.** egyéni vállalkozó fuvarozónak a Szabolcs-Szatmár-Bereg megyei Adóigazgatóságon tett vallomását. Iratellenesen rögzítette az adóhatóság azt is, hogy a szlovák társaság megalakulása óta nem adott be bevallást, ugyanis az adóhatóság által csatolt iratok között megtalálható megkeresések szerint több alkalommal kb. 222 millió forint összegben vallott be beszerzést.

[32] Hangsúlyozta, hogy az adóhatósági határozat a Kft.2. tekintetében azt rögzítette, hogy a társaságnál kezdeményezett vizsgálatok

sorozatban meghíúsultak, ezzel szemben az alperes a jelen perrel is érintett időszakra vonatkozóan vizsgálatot folytatott a Kft.2.-nél, és a **B.** Kft.-nél folytatott vizsgálat során azt rögzítette a Kft.2. vonatkozásában, hogy a számlákon szereplő gazdasági események helyett a valóságban közvetítői tevékenységet végzett. Erre figyelemmel az adóhatóság nem tárta fel alaposan a tényállást, ezzel megsértette az Art. 97. § (4), (6) bekezdésében foglaltakat. Így többek között nem tisztázta, hogy ki volt a Kft.2. kereskedelmi ügynök megbízója, miért állított ki a Kft.2., mint kereskedelmi ügynök a teljes ügyleti bruttó értékről számlát, miért nem csak jutalékaról, illetőleg, ha ügynök volt, úgy fel kellett volna tárnia, hogy a felperes által bankon keresztül utalt vételár hova került tovább utalásra.

- [33] Nézete szerint az alperes és a bíróság is semmibe vette az anyagmérleg elvét, ami azt jelenti, hogy csak beszerzett terméket lehet továbbértékesíteni, illetve be nem szerzett terméket nem lehet továbbértékesíteni. Ez a konkrét ügyre lefordítva azt jelenti, hogyha az adóhatóság azt állítja, a Kft.1. és Kft.2.-től nem történt termékbeszerzés, akkor módosítani kellett volna a felperesi társaság árbevétele, hiszen be nem szerzett termék nem eredményezhet árbevételt. Hasonlóképpen járt el a S.r.o. részére történt termékértékesítés kapcsán, miután nem korrigálta a felperesi nyilvántartást, így nem törölte a közösségi értékesítést a rendszerből. Az adóhatóság az adóelőny kérdésével sem foglalkozott, jól lehet a felperesi számla kiegyenlítést követően az adóelőny nem a felperesnél, hanem a Kft.1. és Kft.2.-nél keletkezett, az ő bankszámlájára került átutalásra, így ezen társaság ügyvezetőit kellett volna elszámoltatni.
- [34] Az alperes az eljárási határidőket sem tartott be. A nemzetközi megkeresésekre 2011 júniusában került sor, a válaszok megérkezését követően azok júliusban lezárultak, ehhez képest a perbeli alperesi jegyzőkönyv 2016. május 6. napján készült. Az alperesi jegyzőkönyv mellékletei nem tartalmazzak utalást a határidő számítására, az alperes megszegte az Art. 2011. évben hatályos előírását, mely szerint a visszaigényelt általános forgalmi adót, ha a visszaigényelhető adó összege az 500.000 forintot meghaladja, 45 napon belül ki kell utalni. Az alperesi eljárás tehát ellentétes az Art. 37. § (4) bekezdésében foglalt rendelkezésekkel.
- [35] Cáfolta, hogy a felperes nem kellő körültekintéssel járt el. E körben fenntartotta a keresetében írtakat, hogy a számlakibocsátók teljesítési képességéről meggyőződnie nem tudott, továbbá a Ptk. 118. § (1) bekezdése alapján a kereskedelmi forgalomban eladott dolgon a jóhiszemű vevő akkor is tulajdonjogot szerez, ha a kereskedő nem volt tulajdonosa. Az ésszerű intézkedéseket a felperes megtette, így a VIES rendszerben ellenőrizte az S.r.o. adószámát, a fuvarokmányon az átvételt igazoló bélyegzőt, illetőleg

a felperesi társaság jogi osztálya a Kft.1. és Kft.2. tekintetében a cégkivonat alapján ellenőrizte a jogi személyek létezését. Nézete szerint egy több mint 2000 dolgozót foglalkoztató cégtől nem várható el, hogy személyesen létesítsen minden partnerével kapcsolatot, a banki befizetéseket vizsgálja, illetve, ha a vevő megváltoztatja a kiszállítási címet, akkor nem várható el az eladótól, hogy azért ne szállítson, mert a külföldi cég cégkivonatában nem szerepel ilyen telephely. Hivatkozott a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hozott eseti döntésre, amelyben egy másik gazdasági társaság tekintetében azonos tényállás mellett megállapította, hogy a Kft.2. tekintetében rögzített körülmények nem olyan objektív körülmények, amelyek kétséget kizáróan bizonyítanak, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.

- [36] Tagadta, hogy a felperes jogtalan keresetkiterjesztést valósított volna meg, ugyanis a felperes már az első tárgyalást megelőzően előterjesztett I. számú előkészítő iratában hivatkozott az Art. 1. § (3a) bekezdésének megsértésére.
- [37] Változatlanul fenntartotta az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére vonatkozó kérelmét.
- [38] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [39] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.
- [40] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [41] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie (a gazdasági események a valóságban a számlán feltüntetettek szerint történtek-e meg, amelyekre vonatkozó hatósági megállapítások bizonyítottak-e, a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt). A Kúria ezért arról a jogkérdésről határozott, hogy a bizonyítás, a bizonyítékok értékelése körében jogszerű volt-e a jogerős ítélet.
- [42] Az általánosan kialakult és következetes legfelsőbb bírósági, kúriai gyakorlat szerint, ha a felülvizsgálati kérelem a jogerős

ítélettel megállapított tényállást, vagyis azt sérelmezi, hogy a bíróság a tényállást a Pp. 206. §-ának megsértésével állapította meg, a jogerős ítélet érintésének csakis akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat - azok egybevetése során - nem a maguk összességében értékelte, és ennél fogva a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen, vagyis lényeges logikai ellentmondást tartalmaz. Nem állapítható meg azonban jogszabálysértés akkor, ha a felülvizsgálati kérelem a bizonyítékok okszerű mérlegelését támadja. A Pp. 206. §-a szerinti szabad bírói mérlegeléssel megállapított tényállás - ha az nem iratellenes vagy logikátlan - felülvizsgálata nem lehet eredményes; a felülvizsgálati eljárásban ugyanis felülmérlegelésnek nincs helye, nincs lehetőség a bizonyítás adatainak újabb egybevetésére és értékelésére. A felülvizsgálat csak arra szorítkozhat, hogy a mérlegelés körébe vont adatok, tények értékelésénél nincs-e nyilvánvalóan helytelen következtetés. Ilyen a hibák azonban az elsőfokú bíróság ítéletében nem voltak tetten érhetők.

[43] 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 költségvetésnek a felperes részéről megfizetett adótartalmat, az adóelkerülés kimutatható. Az adóhatóság valamennyi számlakibocsátó esetében széleskörű vizsgálatot végzett, feltárta beszállítási láncolatát, és az ezzel kapcsolatban rögzített tények alapján helyesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy ugyan a felperes cukorbeszerzései megvalósultak, de nem a számlakibocsátóktól vásárolta azokat.

[44] Annyiban helytálló a felperes álláspontja a tanúbizonyításra vonatkozóan, hogy az áfa levonási jog gyakorlását lehetővé tevő számla kiállítás alapjául szolgáló gazdasági esemény megvalósulása kapcsán a tanúvallomások alkalmasak lehetnek a számla egyes adatainak megerősítésére, vagy éppen kétségesse tételére, de a tartalmi hiányosságok pótolására nem (pl. Kúria Kfv.V.35.540/2012/7., és Kfv.I.35.807/2013/5. számú ítéletek). A perbeli esetben az alperes által lefolytatott bizonyítás alapján az elsőfokú bíróság okszerűen következtetett arra, hogy a felperes által felajánlott tanúbizonyítás nem alkalmas a gazdasági események számlák szerinti megvalósulásának, a számlák tartalmi hitelességének az igazolására. Ebből következően jogszerűen tagadta

meg a tanúbizonyítás lefolytatását.

- [45] Az elsőfokú bíróságnak a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján tehát azt kellett megítélnie, hogy a felperes, illetve a nevében eljáró személyek a tőlük elvárható gondosságot tanúsították-e annak érdekében, hogy a beszerzések által adókijátszásra irányuló ügyletekben ne vegyenek részt. Ennek megítélésekor helytállóan vette figyelembe az Európai Unió Bírósága (EUB), a Kúria kapcsolódó ítéleteit és az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítása érdekében az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmezéséről megalkotott 5/2016. (IX.26.) KMK véleményét.
- [46] A legutóbbi magyar ügyben hozott EUB döntés (C-611/19) ismételten megerősítette, hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el csalást, ugyanez a helyzet akkor is, ha az adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héa-csalást megvalósító ügyletben vesz részt.
- [47] Kimondta ugyanakkor, hogy a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, vagy nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héa-csalást valósít meg. Ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket.
- [48] Megerősítette, hogy ha nem maga az adóalany követett el héa-csalást, a levonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették vagy a szolgáltatásokat nyújtották, tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt. Azonban amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körülmények gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő

felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni. (33-35.pontok)

- [49] Az adózót terhelő ésszerű intézkedések köréből kizárta annak ellenőrzési kötelezettségét, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban történt-e szabálytalanság vagy csalás, az adózó ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy 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. Változatlan álláspontja az, hogy az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalanynak tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását.
- [50] A Kúria az alperesi határozat ez irányú elemzése alapján azt állapította meg, hogy az alperes még mindig nem tesz eleget a fentebb kifejtett és az EUB által megkívánt mélységű adózói tudattartalom elemzésnek, hanem még mindig a szállítói oldalról gyűjti össze a gyanúra okot adó körülményeket és ezekkel igyekszik igazolni, bizonyítani az adózó tudattartalmát. Ezért sok esetben a bíróságnak kell újraértékelnie az alperes által ugyan feltárt, de nem az adózói tudattartalom oldaláról csoportosított körülményeket ahhoz, hogy a tudattartalmat illetően megfelelő értékeléshez jusson. A Kúria úgy ítélte meg, hogy az elsőfokú bíróság a perbeli esetben megfelelő alapossággal elvégezte ezt az értékelést és ezen elemző munkája alapján helytállóan döntött a felperesi tudattartalmat illetően. Erről tanúskodik az ítéletének 30. oldal alulról 3. bekezdésben foglalt a képviseletre vonatkozó megállapítások sora, 31. oldal 2. bekezdése ami felsorolja a gyanúra okot adó körülményeket, kiemelve **T.T.** és **P.R.** szerepét a beszerzésekkel kapcsolatban, rávilágítva a közösségi értékesítés terén jelentkező szlovák céggel való kapcsolatukra. Ugyancsak meggyőző az ítélet 32. oldal 2. bekezdésének végén az az összefoglaló értékelés amely tartalmazza miért megalapozott a felperesi oldalon a „tudhatta” körülmény megállapítása.
- [51] A Kúria kiemeli, hogy nem igényel mélyreható, időigényes vizsgálódást a gazdasági társaság képviselőjének feltárása és ha nem ezen személy lép kapcsolatba a céggel, és kíván gazdasági kapcsolatot kialakítani, sok milliós ügyletet lebonyolítani, meg kell követelni eljárási jogosultságának jogszerű igazolását. Ez a minimális elvárás nem teljesült a felperes esetében, hiszen

megelégedett a szerződés ügyvezető általi aláírásával, majd az ő nevében fellépő személytől semmilyen felhatalmazást nem kérte, nem tisztázta, hogy a cég képviselőjére, az ügyletek bonyolítására milyen jogcímen jogosult. Annak nem volt jelentősége a perbeli ügy elbírálásakor, hogy a cégjegyzékbe bejegyzett ügyvezető milyen tevékenységet végzett a cég ügyvezetése során, mert a felperes egy olyan személlyel állt a kereskedelmi ügyletek bonyolítása kapcsán kapcsolatba akinek eljárási jogosultságát nem ellenőrizte.

- [52] Nem elfogadható az a felperesi érvelés sem, hogy a felperes több ezer embert foglalkoztató társaság, emiatt a beszerzés és pénzügyi terület egymástól függetlenül működik, mert a felperesnek kell kialakítania azt az ellenőrzési mechanizmust, amellyel kizárja az ehhez hasonló helyzeteket. (azonos beszerzési és értékesítési oldal) Ennek megteremtése a Kúria megítélése szerint az ésszerűen elvárható intézkedés körébe tartozik. Csalásra utaló körülménynek tekinthető az is, ha egyszerre, vagy közel azonos időben jelentkezik beszállítói és vevői oldalon nagy mennyiségű árura vonatkozóan kereskedelmi kapcsolat. Ez pedig kétségtávol a perbeli esetben fennállt.
- [53] Nem találta alaposnak a Kúria a felperes eljárási kifogásait. Az Art. 37. § (4a) bekezdésében írt kiutalási határidőre vonatkozó törvényi rendelkezést az elsőfokú bíróság megfelelően értelmezte, ez csupán arra vonatkozik, hogy milyen határidő alatt köteles annak utalásáról az adóhatóság késedelmi kamatmentesen gondoskodni. Nem érthető ez akként, hogy a bevallás vizsgálat alá vonása esetén ezen időtartamon belül azt le kell zárni, mert arra az ellenőrzési határidők vonatkoznak.
- [54] A felperes alaptalanul hivatkozott az iratbetekintés és megismerés szabályainak sérelmére is. Egyrészt a felperes részéről adott volt a közigazgatási eljárás során az irat megismerés lehetősége, másrészt a bírósági eljárásban biztosították részére a büntetőiratok megismerhetőségét is. A Kúria már más ügyben kimondta: „Ahogyan az adóhatóság előtt az adózók alakilag és tartalmában hiteles, ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatják állításaikat, úgy ez hatósági követelmény is, azaz a tisztességes eljárás elemét képező fegyveregyenlőség elve a bizonyítékok beszerzése körében a közigazgatási eljárásban a hatóságra és az ügyfélre is vonatkozik. Ebbe beletartozik az, hogy az adóhatóság köteles a büntetőeljárásból származó, az adózóra vonatkozó nyilatkozat tartalmát az adózóval teljes körűen megismertetni, a nyilatkozó személy kilétét felfedni (ha lehet).” Az EUB is foglalkozott az iratok megismerésének kérdéskörével és C-430/19. számú ügyben kifejtette: „Habár a nemzeti adóhatóságokat nem terheli azon általános kötelezettség, hogy teljes körű hozzáférést nyújtsanak a rendelkezésükre álló iratokhoz, sem pedig, hogy hivatalból közöljék azon dokumentumokat és információkat, amelyeken

a tervezett határozat alapul, a héraalap ellenőrzésére és megállapítására irányuló közigazgatási eljárásokban valamely magánszemélynek lehetősége kell, hogy legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és a hatóság által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve, ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják." (31.pont) Ugyanakkor „a tényleges érvényesülés elvét illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az nem követeli meg, hogy a vitatott határozatot, amelyet a védelemhez való jog megsértésével fogadtak el, valamennyi esetben hatályon kívül helyezzék. A védelemhez való jog megsértése ugyanis csak akkor vonja maga után a szóban forgó közigazgatási eljárás végén hozott határozat hatályon kívül helyezését, ha e szabálytalanság hiányában ez az eljárás más eredményre vezethetett volna." (35.pont) A fent kifejtettek alapján a Kúria úgy ítélte meg, hogy a felperest nem érte sérelem az iratmegismerés kapcsán. A büntetőiratokból megismerhető bizonyítékokat az alperes felperes elé tárta, azokat érdemben a felperes nem vitatta. Továbbá az adólevonási joga nem azon az alapon került megtagadásra, hogy az adócsalásban aktívan részt vett volna, hanem az ésszerűen elvárható intézkedések tanúsításának hiánya okán, melyek nem képezték, képezheték a büntető, nyomozati eljárás tárgyát, ekként a nyomozati iratokból megismerhető további bizonyítékok irrelevánsak voltak.

- [55] Helytálló volt a tiltott keresetkiterjesztés megállapítása is. A Pp. 335/A. § (1) bekezdése értelmében a felperes keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozaton a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseit egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni. Az első érdemi tárgyalást megelőzően csatolt I. számú előkészítő iratban a felperes új jogszabálysértésként jelölte meg az Art. 1. § (3a) bekezdésének sérelmét. A Kúria leszögezi, hogy ezen jogszabálysértés vonatkozásában a Pp. 335/A. § második mondata az alkalmazandó, mivel a felperes a keresetlevélben megjelölt jogszabálysértésekhez nem kapcsolódó, önálló eljárási jogszabálysértésre hivatkozott. Ez olyan keresetkiterjesztésnek minősül, melyre csak a perindításra nyitva álló 30 napos határidőn belül áll fenn lehetőség, melyet a felperes elmulasztott.
- [56] Nem terhelte az adóhatóságot a felperesi nyilvántartás adatainak korrigálása, miután nem azt állapította meg, hogy nem történt beszerzés a felperesi részről, illetve közösségi értékesítés, hanem azt, hogy azok nem a számlákban szereplő felek között mentek végbe. Ekként a beszerzés és közösségi értékesítés megtörténtét az alperes és a bíróság sem vitatta, ezért a nyilvántartás helyesbítését sem

kellett elvégezni.

- [57] A Kúria szükségtelennek tartotta előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, mert az EUB az adólevonási jog kapcsán már kifejtette, hogy az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását. A felperes kérelmében konkrét tényállási elemek értékelését kéri az EUB-tól, ennek értékelése azonban nem az EUB, hanem a nemzeti bíróság kötelezettsége.
- [58] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság mindenben 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 az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [59] A Kúria a Pp. 270. §-a szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése szerinti perköltség megfizetésére a felperest kötelezte.
- [60] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték a felperes illetékmentessége folytán az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés m.) pontja és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. § alapján az állam viseli. (8. számú végzéssel javított 7. számú ítélet)
- [61] A Kúria a pert a felperes kérelmére tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2020. szeptember 17.

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