

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.188/2020/4.

A tanács tagjai: dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Demjén Péter bíró

A felperes:

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

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Tarcsi Csaba kamarai 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 2019. október 25. napján kelt 8.K.31.573/2019/15. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.31.573/2019/15. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi, az alperes 2233719253 számú határozatát hatályon kívül helyezi és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 1.000.000 (egymillió) forint elsőfokú és 800.000 (nyolcszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2013. november 1. - december 31. időszakban (a továbbiakban: vizsgált időszak) befogadta az **S.M. Kft.** (a továbbiakban: Számlakibocsátó) alumínium öntvény értékesítésről kiállított 9 db számláját, és azok 28.702.000 Ft általános forgalmi adó (áfa) tartalmát bevallásában levonásba helyezte.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a vizsgált időszakra áfa adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés

alapján a 2017. május 31-én hozott határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperest 28.703.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 57.406.000 Ft adóbírság és 2.663.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, terhére 410.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg, nullára módosította a 2013. novemberi következő időszakra átvihető és a 2013. decemberi előző időszakról áthozott követelés összegét.

- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2017. szeptember 29-én kelt 22333719253 számú határozatával az elsőfokú határozatot az adóbírság tekintetében módosította, annak összegét 14.352.000 Ft-ban határozta meg, ezt meghaladóan az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [4] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére és 166. § (2) bekezdésére alapította, hivatkozott az Európai Unió Bírósága (EUB) C-384/04 (Federation of Technological Industries), C-342/87 (Genius), C-80/11 és C-142/11 (Mahagében és Dávid), C-341/11 (Tóth) és a Kúria Kfv.III.35.791/2015/6., Kfv.I.35.576/2016/7., Kfv.I.35.672/2016/4. Kfv.I.35.046/2006/7., Kfv.I.35.241/2011. számú ítéleteire.
- [5] Indokolása szerint a felperes részvételével alumínium tömbök értékesítéséről számlázási láncolat került kiépítésre: a szlovákiai illetőségű **M.Z. s.r.o.** (a továbbiakban: Szlovák társaság) a tényleges gazdasági tevékenységet csak a vizsgált időszakban végző, bevallási és adófizetési kötelezettségét nem teljesítő **S. Kft.** (a továbbiakban: S Kft.), az a Számlakibocsátó részére számlázott, az áru a felperes vevőihöz, a **G.. Kft.-hoz** (a továbbiakban: Vevő1) és a **M.M. Kft.-hoz** került. A láncolat célja, hogy első magyarországi vevőként ne a felperes fizesse az áfa-t. A felperes által befogadott számlákon szereplő ügyleteket nem a Számlakibocsátó teljesítette.
- [6] Álláspontja szerint vizsgálnia kellett, hogy az ügyleteknek volt-e gazdasági racionalitása, és megállapította: a felperes vevői által megfizetett összeggel egyenlítették ki az ellenértéket, a szállítás útvonala nem volt követhető, mert az áru Szlovákiából az S Kft. budapesti telephelyére került, majd P.-ől (Számlakibocsátó telephelye) S.-be (felperes székhelye), azonban nem igazolt, hogy B.-ről P.-e hogyan szállították. A gazdasági racionalitás hiányaként értékelte, hogy a Számlakibocsátó rakományonként csak 1 eurocenttel magasabb árat számlázott a felperesnek, amely számára - a fuvarköltséget is figyelembe véve - csupán 30.000 Ft hasznot eredményezett. A láncolatban alkalmazott ár a felperes és a Számlakibocsátó között létrejött keretszerződésben megjelölt tőzsdei ár alatti volt, a Szlovák társaság az S Kft. felé 1,78-1,80 EUR/kg, az a Számlakibocsátó felé 1.61-1.63 EUR/kg, a felperes a vevői felé 1.65-1.70 EUR/kg áron értékesített.
- [7] Kifejtette, hogy a tárgyi ügyben a visszaélésszerű magatartás és a költségvetést ért kár kimutatható, mert az S Kft. nem fizetett adót, a Számlakibocsátó pedig adóminimalizáló bevallásiban olyan adót igényelt vissza, amelyet nem fizettek meg.
- [8] A határozati álláspont szerint a felperes feltételezhette, hogy adókijátszásban vesz részt, mert a beszerzett termék ára alacsonyabb volt, mint a piacon elérhető, észszerűen elvárható legalacsonyabb ár, vagy a korábbi értékesítéskor fizetett ár A számlázási láncolatban alkalmazott árképzés miatt a felperes alacsonyabb áron értékesített, mint amilyen az S Kft. a Szlovák társaságtól beszerzett. A felperes a tőzsdei árakat ismerhette, a több tízmilliós nagyságrendű árubeszerzés körülményeiről érdemi információval nem rendelkezett, a Számlakibocsátó székhelyén nem járt, a szállítójárműveket nem ellenőrizte, nem dokumentálta, így nem tett meg minden tőle elvárható

intézkedést, hogy adókiírátszásban ne vegyen részt. Álláspontja szerint mindez azt igazolja, hogy a felperes tudta, hogy a fuvarozások nem a bizonylatok szerint történtek.

- [9] Megállapította, hogy az adóhiány nem a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függött össze, ezért az adóbírság összegét az elsőfokú bíróság által alkalmazott 200%-kal szemben az adóhiány 50%-ban határozta meg.
- [10] Rögzítette, hogy az első- és másodfokú hatóság is túllépte az ügyintézési határidőt, azonban ez az ügy érdemére nem hatott ki.
- [11] Adótitokra hivatkozással nem tette lehetővé, hogy a felperes az S Kft.-nél folytatott kapcsolódó vizsgálatban szerzett CMR-eket megtekintse.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [12] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.
- [13] Eljárásjogi jogszabálysértésként állította, hogy az első- és a másodfokú adóhatóság a rá irányadó ügyintézési határidőt túllépte.
- [14] Anyagi jogszabálysértésként arra hivatkozott, hogy az adóhatóság határozatát valótlan tényállásra alapította: nem állt gazdasági kapcsolatban a Szlovák társasággal, az az S Kft. részére értékesített, ezt a VIES adatok igazolják. A Számlakibocsátótól szerzett alumínium tömböket a Vevő részére értékesítette, amely tárgyidőszaki ellenőrzésének jegyzőkönyve alá is támasztja. A keretszerződés értelmében a Számlakibocsátó az árut saját költségére és kockázatára (DDP paritás) volt köteles a rendeltetési helyre eljuttatni, a fuvarozás körülményei a felperes kötelezettségeit nem érintették. A szállítóleveleken feltüntetett rendszámok alapján a gépjárművek menetleveleinek beszerzését az adóhatóság elmulasztotta, a szlovákiai fuvarok CMR okmányait nem dolgozta fel, a VIES adatokat és az S Kft. adóbevallását nem értékelte. Az adóhatóság elemezte az ügyletekben alkalmazott árakat, azonban nem derül ki a határozatából, hogy az „árendeményt” minősítette-e adójogi szempontból. Az ellenőrzés is rögzítette a bankszámlaforgalom alapján, hogy az ellenérték kifizetése megtörtént, és figyelmen kívül hagyta, hogy a Vevő telephely nélküli fémkereskedelmet folytatott, rendelkezésre álltak a számlák, szállítólevelek, a fuvarozó menetlevelei, a szállítólevelek, az átadást igazoló bizonylatok. Az értékesítés részéről tehát gazdaságilag racionálisan, a költségek növelése nélkül bonyolódott. Az áru felett rendelkezési jogot szerzett [Áfa. tv. 55. §], az ügylet szabályosan zajlott, a Vevő ellenőrzése során ezt az adóhatóság elismerte, azonban nem érvényesítette az egyenlő elbírálás elvét [Art. 1. § (3a) bekezdés].
- [15] Hangsúlyozta, hogy nem volt jogosultsága a Számlakibocsátótól az áru eredetére, annak korábbi vételárára, beszállítója adókötelezettségének teljesítésére vonatkozó információkat kérni. A Számlakibocsátó nyilvánosan elérhető adatait folyamatosan ellenőrizte (NAV adatbázis, cégnyilvántartás), az áru beszerzés bármely pontján megjelenő adókötelezettséggel kapcsolatos mulasztás vizsgálata az adóhatóság feladata. A Számlakibocsátó ellenőrzése során annak adókötelezettségét a felperesi számlákkal összhangban állapította meg a hatóság. A vevői és a Számlakibocsátói oldalon is összhangban állnak a feltárt tények a beszerzéseivel, értékesítéseivel, így adólevonási jogát jogszerűen gyakorolta.
- [16] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglaltak alapján.

A jogerős ítélet

- [17] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [18] Megállapította, hogy az első- és másodfokú hatóság is túllépte az ügyintézési határidőt, azonban ez az eljárási szabálysértés nem hatott ki az ügy érdemére.
- [19] Beszerezte az S Kft. és a Vevő ellenőrzési anyagát. Vizsgálta, hogy az alumíniumtömbök vonatkozásban a Számlakibocsátó rendelkezési joga megállapítható-e, és arra a következtetésre jutott, hogy mivel a Számlakibocsátó ellenőrzése alapján azt állapította meg az adóhatóság, hogy az S Kft. valós gazdasági tevékenységet nem folytatott, a számlázási láncban történő bevonásának egyetlen célja a láncban résztvevő további vállalkozások adólevonási jogának a biztosítása volt, a felperes sem szerezhette rendelkezési jogot a termékek felett. Ennél fogva a számla szerinti gazdasági esemény nem valósulhatott meg közte és a Számlakibocsátó között, így a felperes csak akkor mentesülhet a jogkövetkezmények alól, ha bebizonyosodik, hogy kellő körültekintése ellenére nem tudhatott arról, hogy hiteltelen számlákat fogadott be.
- [20] A Számlakibocsátó társaság a vizsgált időszakban tényleges gazdasági tevékenységet nem folytatott: a Számlakibocsátó képviselője nem tudta megmondani, hogy a vizsgált időszakban kapcsolatban állt-e az S Kft.-vel, sem az áru beszerzésében, sem pedig annak elszállításában valójában nem vett részt, a termékek megvásárlásához fedezettel nem rendelkezett, és a Szlovákiából származó áru lerakódásának a tényleges helyét megállapítani, illetőleg e körben a feltárt ellentmondásokat feloldani nem lehetett.
- [21] Az adózói tudattartalmat illetően kifejtette, hogy a felperes nem vitatta, hogy Szlovák társaság eladási ára magasabb, mint az az ár amit az S Kft. alkalmazott a Számlakibocsátóval szemben, és nem ajánlott fel bizonyítást, hogy a Számlakibocsátó által meghatározott ár megegyezik a szerződés szerinti, a Londoni Fém Értéktőzsde (LME) bázisán képzett prémiummal növelt árral. Úgy ítélte meg, hogy kellő körültekintés esetén a felperes tudhatta volna, hogy adókijátszás részese: a cégnyilvántartásban történő tájékozódás nem tekinthető kellő gondosságnak, a felperes nem volt tisztában azzal, hogy honnan érkezett az áru, hiányos ismeretekkel rendelkezett az üzleti partneréről, az ügylet teljesítéséről. A felperes a szállítmányoknak a saját telephelyére történő érkezését erősítette meg, viszont a szállítási dokumentumok nem ezt igazolják.
- [22] A szokásos üzleti gondosság körében elvárható a számla befogadójától, hogy meggyőződjön arról, hogy kivel köt szerződést, a szerződéses partnere jogalanyiségát meghaladóan annak gazdasági teljesítőképességét a lehetőségekhez képest feltárja, az áru útjáról, a szállítás körülményeiről és a termékek áráról ismeretekkel rendelkezzen.
- [23] Az adóbírság másodfokú hatóság általi csökkentése jogszerű volt, mert a csalárd magatartás a felperessel szemben nem állapítható meg, azonban ez nem jelenti, hogy a számlákban szereplő gazdasági esemény a Számlakibocsátó és felperes között létrejött, illetve hogy az adólevonási jog gyakorlása jogszerű.
- [24] Kifejtette, hogy a felperes nem csatolt olyan bizonyítékot, amely a szállításban a Számlakibocsátó aktív részvételét, az áru szállításának útját egyértelművé tette volna. A HU-GO rendszer általa hivatkozott „nem kellő lefedettsége” kapcsán sem ajánlott fel bizonyítást. Az alperes elismerte, hogy az áru megérkezett a felpereshez, azonban a szállítás körülményeinek ellentmondásait feltárta, és nem tisztázott, hogy az áru milyen útvonalon jutott el a felpereshez, kik végezték az áruszállítást.

- [25] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint együttesen kell értékelni, hogy a Számlakibocsátó nem vett részt a termékek fuvarozásában és a felperesnek az árut a Szlovák társaság által meghatározott ár alatt adta el, kilogrammonként mindössze egy eurócenttel alkalmazott magasabb egységárat az általa be fogadott számlákban szerepeltetett egységárakhoz képest, így a társaság haszna alig 30.000 volt egy 24 tonnás szállítmány vonatkozásában. Ezen tények összességükben értékelve adókiátszás megvalósulására utalnak. A felperesnek nem az S Kft. jogszabálysértő eljárásának, hanem annak a következményeit kénytelen viselni, hanem annak, hogy nem járt el kellő körültekintéssel a Számlakibocsátóval történő üzleti kapcsolata létesítése során, az áru szállítása, ára, a Számlakibocsátó tevékenysége, telephelyének, gazdasági kondíciójának, potenciáljának megismerése, feltérképezése, ellenőrzése terén.
- [26] Rögzítette, hogy nincs tudomása arról, hogy a Vevő1 milyen alapon mentesült a jogkövetkezmények alól, így az egyenlő elbánás sérelmét nem találta megállapíthatónak. Az áru vételárának megfizetése nem zárja ki az adókiátszást, ezért az e körben előterjesztett, valamint a szállítóleveleken szereplő, az S Kft.-től a felpereshez szállító D. Kft., illetve ügyvezetőjének megkeresésére, meghallgatására vonatkozó bizonyítási indítványt elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [27] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet és az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [28] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Art. 1. § (1a) bekezdését, 97. § (4) bekezdését, az Áfa tv. 55. §-át, 119. § (1) bekezdését, 120. §-át, ellentétes az EUB C-446/15 (Signum Alfa Sped) számú végzésében foglaltakkal.
- [29] Előadta, hogy az adóhatóság lényegében nem a Számlakibocsátójával és vevőjével kapcsolatos tevékenységét vizsgálta, hanem az előtte ismeretlen, vele gazdasági kapcsolatban nem álló S Kft. tevékenysége miatt szankcionálta. Azt az alperes elfogadta, hogy az áru minden esetben beérkezett hozzá, annak ellenértékét megfizette. A Vevő1 kapcsolódó vizsgálata keretében a termékek továbbértékesítését sem vitatta, azt valós gazdasági eseménynek minősítette, számlái alapján elfogadta a vevő adólevonási jogát. A vevőjénél telephely hiányában se vonta kétségbe a gazdasági események valóságát, míg nála - az Art. 1. § (3a) bekezdésében foglalt egyenlő elbírálás elvét is megsértve - azt nem fogadta el.
- [30] Az elsőfokú bíróság jogszabálysértően állapította meg, hogy az adóhatóság a tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett és törvénysértően utasította el a CMR-ek beszerzésére irányuló bizonyítási indítványát, annak ellenére, hogy az adóhatóság döntésének egyik alappillére az ezek alapján az áruszállítás kapcsán elfoglalt téves álláspontja volt. A Szlovák társasággal nem volt kapcsolata, az az adatokat az S Kft.-re jelentette a VIES rendszerbe.
- [31] Álláspontja szerint nem állapítható meg a jogerős ítéletből, hogy mi alapján fogadta el az elsőfokú bíróság, hogy adókiátszásban vett részt. A perben bizonyította, hogy minden észszerűen elvárható, általa elérhető információkon alapuló intézkedést megtett. Ellenőrizte, hogy a Számlakibocsátó benyújtotta az áfa-bevallását, folyamatosan vizsgálta a cégbejegyzését, adószáma érvényességét, az esetleges végrehajtásokat. A számlák tartalmilag és alakilag megfelelőek voltak, az áru szerződészerűen megérkezett, a vételárat megfizette.

[32] Hivatkozása szerint amennyiben az elsőfokú bíróság által megállapított tényállás elfogadható is lenne, vizsgálni kellett volna a Kúria 5/2016.(IX.23.) KMK vélemény 2. pontja értelmében, hogy az adókiírátszásról tudott, vagy tudhatott. Hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog nem adóelőny. Az EUB C-446/15 (Signum Alfa Sped) számú végzésének idézése mellett sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság csak a számlák hitelességével kapcsolatos tényállást vizsgálta, és elmulasztotta annak értékelését, hogy a beszerzési láncolatban a Számlakibocsátót megelőzően feltárt szabálytalanságok csak akkor hatnak ki az adólevonási jogára, amennyiben bizonyított, hogy tudta vagy tudhatta, hogy az ügyletekkel adókiírátszásban vesz részt. Az adólevonási jog korlátozását nem eredményezheti, hogy a kereskedő fizikailag nem birtokolta az árut, vagy utóbb az adóhatóság számára nem volt elérhető. Sem az adóhatóság, sem a bíróság nem jelölt meg objektív bizonyítékot, amely alátámasztaná, hogy tudott vagy tudhatott az adókiírátszásról.

[33] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[34] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[35] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértéssel hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 275. § (1) - (4) 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.

[36] A Kúria rögzíti, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében nem támadta az eljárási határidő elmulasztását elbíráló ítéleti rendelkezést, ezért a Kúria döntése a jogerős ítéletet ebben a részében nem érinti. A felülvizsgálati eljárás tehát az ügy érdemére, az adólevonási jog gyakorlása jogszerűségéről szóló jogerős ítéleti rendelkezésekre terjedt ki.

[37] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ugyan helytállóan utalt a láncügyletek tagjának adólevonási joga megítélésénél a joggyakorlat által kialakított egyes elvekre, azonban az adott ügyre azokat nem megfelelően, tévesen alkalmazta, ezért a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan.

[38] A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban. Héa-irányelv) által bevezetett közös héa-rendszer egyik alapelvét képezi az a jog, hogy az adóalanyok az általuk fizetendő héa-ból levonhatják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított vagy megfizetett héa-t. Az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható, a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héa-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héa-kötelesek. Másrészt a Héa-irányelv által elismert és ösztönzött cél az adócsalás elleni küzdelem [különösen EUB C-101/16 (Paper Consult) 35-37. pont; C-78/00 (Bizottság kontra Olaszország) 28. pont; C-80/11 és C-142/11 (Mahagében és Dávid) 37. pont; C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa és társai) 44. pont; C-80/11 és C-142/11 (Mahagében és Dávid) 39. pont].

- [39] A levonási jog feltétele az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása. A HÉA-irányelv 168. cikkének a) pontja szerint a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa [C-324/11 (Tóth) 26. pont; C-277/14 (PPUH) 28. pont]. A jog gyakorlásának alaki feltétele a megfelelően kiállított számla.
- [40] Az EUB ítélezési gyakorlata értelmében a levonási jogot meg kell tagadni, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak [C-80/11 és C-142/11 (Mahagében és Dávid) 42. és 43. pont, C-255/02 (Halifax) 68., 71. pont; C-440/04 (Kittel és Recolta) 54. pont]. Ehhez szükséges a kialakult értékesítési láncolat feltárása, az adókijátszás meghatározása.
- [41] Az adólevonási jogot megtagadó adóhatósági határozat törvényességének megítélésakor a közigazgatási ügyben eljáró bíróságnak az ügy egyedi körülményeit kell gondosan mérlegelnie, és meg kell állapítania, hogy a levonási jogot gyakorló adóalany a feltárt adókijátszás, csalárd magatartás aktív vagy passzív résztvevőjének tekinthető-e. Ez akkor valósul meg, amennyiben tudta, vagy tudhatta, hogy a láncolat bármely tagja által elkövetett adókijátszással érintett ügyletben vesz részt. A HÉA-irányelv és az Áfa tv. alkalmazására kialakult bírói gyakorlat értelmében ezért - az elsőfokú bíróság által hivatkozott „kellő körütekintés” helyett bizonyos esetekben az vizsgálandó, hogy az adóalany a tőle elvárható intézkedéseket megtette-e annak érdekében, hogy adókijátszásra irányuló ügyletekben ne vegyen részt.
- [42] Az adóhatósági határozat törvényességének megítélésakor elengedhetetlen annak vizsgálata, hogy az adóhatóság milyen körülményeket írt az adózó terére, és ezek okszerűen alátámasztják-e, objektíve bizonyítják-e a passzív vagy aktív részességét az adókijátszásban.
- [43] A Kúria megállapította, hogy az alperesi határozat - jelen formájában - az alábbiak miatt nem tartalmaz egyértelmű álláspontot arra vonatkozóan, hogy az adóhatóság a felperes adókijátszásban való részvételét aktívnek, vagy passzívnek tekinti.
- [44] Az elsőfokú határozat „6.B. Értékesítés” című részében azt tartalmazza, hogy a felperes szerepe kizárólag számlakibocsátásra korlátozódott, adófizetési kötelezettségét nem a tényleges értékesítés, hanem a számlák kiállításának ténye alapozta meg. A „6.C. Beszerzés” része visszautalt a 6.B.a pontban írtakra, amely szerint a Számlakibocsátó a felperes részére nem teljesített, a teljes számlázási láncolat - így a felperes célja is - a felperes vevői adólevonási jogának megteremtése volt. Ezzel összhangban az elsőfokú határozat 58. oldal 5. bekezdése szerint a felperes *«szándékos adóelkerülő magatartást tanúsított, így fel sem merülhet az Adózó képviselőjétől az adott helyzetben „tőle elvárható” körütekintés megléte»*, így indokolt az adóhiány 200%-nak megfelelő adóbírság kiszabása.
- [45] Az alperes a keresettel támadott határozatában az adóbírság mértékét ugyan 50%-ra csökkentette, azonban ezt meghaladóan az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes részvételével működtetett konstrukció jellemzője az volt, hogy a szlovák beszerzési forrásból származó alumíniumtömbök esetében ne a felperes legyen az első magyarországi vevő, mivel ebben az esetben nem jogosult áfa-levonásra, de döntése ugyanitt azt is tartalmazza, hogy a

Számlakibocsátó volt a láncolat meghatározó tagja, „*irányító szerepe igazolható*” [másodfokú határozat 13. oldal 4. bekezdés]. Az alkalmazott árak miatt azt állapította meg, hogy a láncolat nem gazdasági racionalitás alapján épült fel, és az adóelőny az S Kft.-nél, az adófizetése hiánya miatt valósult meg. Rögzítette, hogy a számlákon szereplő gazdasági esemény létrejött, de nem a számlán szereplő felek között, így helytállóan járt el az elsőfokú adóhatóság amikor a Kúria 5/2016.(IX.23.) KMK vélemény 2. pontja alapján az adózói tudattartalmat vizsgálta [másodfokú határozat 18. oldal 2. bekezdés]. Az adóbírság módosítását azért tartotta indokoltnak, mert a bizonyítékok arra utaltak, hogy a felperes a gazdasági kapcsolata körében a tőle észszerűen elvárható intézkedéseket - piaci ár, szállítási útvonal ellenőrzése, beszerzés pénzügyi finanszírozása - nem tette meg, részéről azonban csalárd magatartásra irányuló szándék nem volt megállapítható [másodfokú határozat 22. oldal 4-5. bekezdés].

- [46] A Kúria mindezek alapján azt állapította meg, hogy az alperesi határozat rendelkező része és indokolása ellentmondásos: az elsőfokú döntést úgy hagyta helyben, hogy attól tartalmában, és az adólevonási jog megítélése szempontjából lényeges körben eltérő indokolást adott. Az elsőfokú határozat a felperes fiktív számlázási láncolat kialakításában játszott aktív szerepén, míg a másodfokú ezt helybenhagyva, de tartalmában attól eltérően azon alapul, hogy a felperes nem tette meg a tőle elvárható intézkedéseket, hogy a Számlakibocsátó és az S Kft. adókijátszásában ne vegyen részt.
- [47] A Kúria korábban elvi élel mutatott rá, hogy a másodfokú hatóságnak határozatát aggálytalanul, ellentmondásoktól mentesen kell megindokolnia [Kfv.V.35.131/2018/6.]. Figyelemmel arra, hogy az elsőfokú bíróság nem észlelte a keresettel támadott határozat adólevonási jog megítélése szempontjából alapvetően ellentmondásos jellegét, a jogerős ítélet felülvizsgálatra alkalmatlan, mert úgy döntött a kereset elutasításáról, hogy nem lehet pontosan megállapítani, hogy mire alapozta az adóhatóság a felperes adólevonási jogának megtagadását, így a bírósági jogorvoslat iránya sem volt meghatározható.
- [48] Az elsőfokú bíróság nem észlelte ezt az ellentmondást, így döntése nem felel meg az Áfa tv. 119-120. §-ai HÉA-irányelvvel összhangban álló értelmezésére, az áfa-levonási jog megítélésére kialakult joggyakorlatnak.
- [49] A Kúria mindezek alapján a jogszabálysértő jogerős ítéletet és az alperes határozatát - a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával - hatályon kívül helyezte és a másodfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.
- [50] Ennek következtében a felülvizsgálati kérelemben foglalt felperesi álláspont részletes elemzését a Kúria mellőzte (Vevő1 kapcsolódó vizsgálata, VIES adatok, fuvarokmányok), kizárólag két körülményre mutat rá. Egyrészt az elsőfokú bíróság beszerezte a Vevő1 ellenőrzési anyagát, azonban azt nem értékelte, és ezért állapíthatta azt meg, hogy nincs arról tudomása, hogy az adóhatóság milyen okokból fogadta el a felperes számlái után az adólevonási jogot. Ezzel szemben a Vevő1 rendelkezésre álló ellenőrzési jegyzőkönyve azt részletesen tartalmazza [2000993824 számú jegyzőkönyv 23-43. oldalak]. Másrészt az elsőfokú bíróság a felperes bizonyítási indítványát is tévesen ítélte meg, ugyanis a Számlakibocsátó székhelyéről a felpereshez fuvarozó társaság az adóhatóság felhívására nem nyilatkozott, így a felperes ezen társaság megkeresésére, illetve ügyvezetőjének tanúkénti meghallgatása releváns bizonyítékot szolgáltathatott volna, ugyanis az adóhatóság a felperes terhére róttá ezen szállítási körülményeinek részbeni tisztázatlanságát is.
- [51] Az alperes az új eljárásban köteles egyértelműen állást foglalni, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az adólevonási jogot a felperes aktív vagy passzív magatartása miatt tagadja

meg. Rámutat a Kúria, hogy az EUB a C-255/02 (Halifax), C-425/06 (Part-Service) ügyekben hozott döntései értelmében a visszaélésszerű magatartás megállapítható, ha az adott ügylet vagy ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése. Ez kizárólag az adózó aktív magatartásával valósulhat meg. Ennek bizonyítása - az EUB döntésekben foglalt kritériumok alapján - az adóhatóság feladata. Abban az esetben azonban, amennyiben az adóhatóság a felperes passzív részvételére alapítja határozatát, a felperes tudattartalmára vonatkozó tényeket és az erre vonatkozó bizonyítékait határozatában konkrétan meg kell jelölnie [Kúria 5/2016.(IX.23.) KMK vélemény 2. pontja, EUB C-446/15 (Signum Alfa Sped)]. Mindkét esetben döntését logikus és következetes indokolással kell ellátnia, figyelemmel kell lennie az Art. 1. § (3a) bekezdésében foglalt egyenlő elbírálás elvére is. Ha határozatát az elsőfokú határozatban foglaltaktól eltérő jogalapra és indokokra helyezi, ennek a döntése rendelkező részében is meg kell jelennie.

A döntés elvi tartalma

- [52] *Kizárólag logikusan, következetesen, ellentmondásmentesen megindokolt adóhatósági határozat alkalmas bírósági felülvizsgálatra.*

Záró rész

- [53] A Kúria a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest a felperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének megfizetésére.
- [54] A Kúria eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezése a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14. §-án alapul.
- [55] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2021. február 4.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk. előadó bíró, Dr. Demjén Péter sk.bíró