

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

Az ügy száma: Kfv.I.35.117/2020/8.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Stefancsik Márta előadó bíró
Dr. Szabó László bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Mátyás Hajnal ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Lakatos Csaba kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. november 13. napján kelt 11.K.27.050/2019/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.050/2019/14. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 543.470 (azaz ötszáznegyvenháromezer-négyszázhetven) forint felülvizsgálati költséget.

A feljegyezett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes közhasznú társaságként megváltozott munkaképességűek foglalkoztatásával élelmiszer csomagolási, kereskedelmi tevékenységet végez. Ennek keretében kül- és belföldi kristálycukor beszerzéseket és értékesítéseket bonyolított. 2011. június havi bevallásában Közösségen belüli, adólevonási joggal járó adómentes termékértékesítésként szerepeltette - egyebek mellett - a szlovák illetőségű B. s.r.o. (a továbbiakban: s.r.o.) felé cukor értékesítésről kiállított számlái, továbbá levonható adóként tüntette fel az A. V. Kft. (a

továbbiakban: Kft1.), a F. T.Kft. (a továbbiakban: Kft2.), és 2011. július havi bevallásában a H. B. Kft (a továbbiakban: Kft3.) szintén cukor értékesítésről kiállított számlái általános forgalmi adó (áfa) tartalmát.

- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló 2011. június hónapra lefolytatott ellenőrzés alapján a 2016. szeptember 9-én kelt 2087671545 számú határozatával 7.852.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg, a 2011. július hónapra lefolytatott ellenőrzés alapján 11.449.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönbözetet tárt fel, ezen összeg jóváírását elutasította, továbbá 1.095.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg.
- [3] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2016. december 13-án kelt 2060893441 és 2016. december 16-án meghozott 2060880029 számú határozataival az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.
- [4] Határozatait az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 5. (1) bekezdésére, 6. § (1) bekezdésére, 9. § (1) bekezdésére, 89. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3. § (4) bekezdésére, 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 96. § (4) - (6) bekezdésére alapította, hivatkozott az Európai Unió Bíróság (EUB) C-384/04 (Federation Technological Industries), C-80/11 és C-142/11 (Mahagében-Dávid), C-354/02 (Optigen), C-439/04 és C-440/04 (Kittel) ügyekben hozott ítéleteire.
- [5] Indokolása szerint a szlovák társaság részére történő közösségi értékesítés nem igazolt. A felperes nem az s.r.o. törvényes képviselőjével kötött szerződést, nem vele tartotta a kapcsolatot, a társasághoz nem köthetőek az ellenérték banki befizetését teljesítő személyek, a cukrot nem az s.r.o. székhelyére szállították. A szlovák adóhatóság közlése szerint a társaság bevallási kötelezettségét nem teljesítette, képviselője elérhetetlen volt, gazdasági tevékenységet nem végzett, hatósági kezdeményezésre törlésre került.
- [6] A Kft1. szolgáltató által biztosított székhellyel 2010 júliusában alakult, majd 2011. májusban eladásra került egy lakcím nélküli személy részére, azon barátja kérésére vette át a céget, aki ezt követően is mindent intézett. Tudott arról, hogy a társaságok eladása a felperes adóellenőrzései következményeként történik, azonban a felperessel kötött ügyletekről érdemi információval nem bírt. A cég adószámát elérhetetlensége miatt az adóhatóság felfüggesztette, majd kényszertörlési eljárás indult ellene. Az azonos ügyvezető bejegyzése mellett létező beszállítója szintén nem végzett valós gazdasági tevékenységet. A felperes nem a Kft1. törvényes képviselőjével tartotta a kapcsolatot.
- [7] A Kft2.-vel a felperes interneten vette fel a kapcsolatot, képviselőjét megnevezni nem tudta. A számlák e-mail-en és postán érkeztek, a törvényes képviselő csak számlázást és a banki pénzfelvételeket végezte, előadása szerint ismerőse működtette a céget.
- [8] A Kft3. ügyvezetője a társaság tevékenységében nem vett részt, a cég gazdasági tevékenységet nem végzett, beszerzései fiktívek, személyi- és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett.
- [9] Az adóhatóság kifejtette, hogy a Kft.-k által kiállított számlákon szereplő gazdasági eseményeket nem a számlakibocsátók teljesítették, a felperes erről a tőle elvárható intézkedések megtétele mellett erről tudhatott, így adólevonási jogával nem élhet.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [10] A felperes kereseteiben az alperesi határozatok elsőfokú határozatokra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.

- [11] A törvényes határidőben előterjesztett keresetleveleiben előadta, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy a Kft.-k nem értékesítették számára a számlákban feltüntetett kristálycukrot. Figyelmen kívül hagyta, hogy a termékértékesítés tényét írásbeli szerződés, számla, szállítólevél, a fuvarozó nyilatkozata, banki átutalások, raktári nyilvántartások és az üzemi feldolgozás, valamint a továbbértékesítés iratai igazolják. Azt sem bizonyította, hogy az s.r.o. részére nem történt termékértékesítés, és a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló tanács 904/2010 EU tanácsi rendelete (a továbbiakban: 904/2010 EU rendelet) preambuluma (7) bekezdése értelmében a magyar adóhatóság nem dönthetett volna a szlovák adóhatósággal történő egyeztetés nélkül az s.r.o. adókötelezettségéről. Indítványozta, hogy a NAV kezdeményezze a szlovák adóhatóságnál a 904/2010 EU rendelet 7. cikk (2) bekezdés szerinti vizsgálat lefolytatását.
- [12] Hivatkozása szerint a hatóság megfosztotta iratbetekintési jogának gyakorlásától [Art. 12. § (1) bekezdésében és 100. § (4) bekezdés, 1/2013. KMJE], mert nem ismerhette meg a számlakibocsátók ellenőrzése alapján készült jegyzőkönyveket. Sérelmezte az ellenőrzés elhúzódsát, illetve azt, hogy az adóhatóság a Kft.-k tekintetében nem hozott elmarasztaló határozatot [Art. 1. § (3) bekezdés, 129. §], továbbá az áfa kiutalásra nyitva álló határidőt túllépte [Art. 37. § (4a) bekezdés, 37. § (4) bekezdésének a), b) és c) pontjai] és jogsértően mellőzte a Kft.-k adóellenőrzését. Mindezek alapján a tisztességes ügyintézéshez való joga sérelmét állította.
- [13] A felperes a per során keresetét több alkalommal kiegészítette, egyebek mellett az elsőfokú határozat kiadmányozási hibája miatt annak semmisségét állította.
- [14] Az alperes a határozatában foglalt indokokat fenntartva a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú határozat

- [15] Az elsőfokú bíróság a perek tárgyalásának egyesítését követően a keresetet elutasította.
- [16] A közösségi értékesítés vonatkozásában részletesen értékelte a bizonyítékokat, rögzítette, hogy az ügyletek bizonylatai a hatóság által feltárt tényállás mellett nem voltak alkalmasak annak igazolására, hogy a termékértékesítés létrejött, nem merült fel hitelt érdemlő bizonyíték, vagy adat, hogy a szlovák cég valódi kereskedő lett volna.
- [17] A 904/2010 EU rendelet preambuluma (7) bekezdése, 7. cikk (1)-(2) bekezdései, 17. cikk a) pontja, 21. cikkének (1) bekezdése elemzésével megállapította, hogy az adóhatóságok a rendelet előírásainak megfelelően jártak el.
- [18] Az adóhatóság által beszerzett bizonyítékok részletes megjelölésével és értékelésével rögzítette, hogy a Kft.-k semmilyen termékértékesítést a felperes részére nem végeztek.
- [19] Megállapítása szerint a közigazgatási eljárásban a felperes iratbetekintési joga - előadásával ellentétben - nem volt korlátozott, több alkalommal járt iratbetekintésen, mely során a kért iratokról másolatot kapott. Az Art. 100. § (4) bekezdése a kapcsolódó vizsgálatok eredménye tekintetében csak az adózót érintő rész ismertetését írja elő, mely a jegyzőkönyvekben és határozatokban megtörtént. Az eljárás megfelelt az Art. 12. §-ában és 100. §-ában foglalt követelményeknek. Kifejtette, hogy a büntetőügyben az iratismertetés megtörténtéig a nyomozó hatóság diszkrecionális jogkörét képezi az iratok kiadása iránti kérelem elbírálása. A perben felperes emellett a teljes iratanyagot megismerhette, jogorvoslathoz fűződő jogát gyakorolni tudta.
- [20] Kifejtette, hogy a felperes az indokolási kötelezettség alperes általi megsértésére alaptalanul utalt. A helybenhagyó másodfokú döntés az elsőfokú határozatot emeli jogerőre, annak jogszerűsége mellett foglal állást, így 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, ezzel a másodfokú hatóság eleget tett az indokolási kötelezettségének.
- [21] Rögzítette, hogy a kiutalási határidő túllépésének jogkövetkezménye legfeljebb az adóhatóságot terhelő kamatfizetési kötelezettség lehet [Art. 37. § (6) bekezdés], de nem az, hogy az adóhatóság az ellenőrzés befejezése előtt utalja ki a még vizsgált összeget.
- [22] Következtetése szerint az alperes eleget tett a tényállástisztázási kötelezettségének, határozatai részletes indokolást tartalmaznak, a hatósági megállapításokat alátámasztó bizonyítékok ismertetésre kerültek, és a hatóság okszerű következtetést vont le arról, hogy felperes nem járt el körültekintően az ügyletek megkötése során. A határozatok megfelelnek a Kúria 5/2016 (IX.26.) KMK véleményében foglaltaknak.
- [23] Meg nem engedett keresetkiterjesztésnek minősítette az elsőfokú határozatok kiadmányozásával összefüggő szabálytalanságra való felperesi hivatkozást, továbbá megállapította, hogy a Kúria 1/2019. KMPJE jogegységi határozata értelmében azok nem semmisek.
- [24] Rögzítette, hogy az eljárás elhúzódása az adóhatósági határozatok jogszerűségét nem érinthette.
- [25] A tanúbizonyítási indítványokat elutasította.

A felülvizsgálati kérelem

- [26] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, elsődlegesen a kereseteinek megfelelő döntés meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [27] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. §-át, 206. §-át 213. §-át, 215. (1) bekezdését, 221. §-át és 339. § (1) bekezdését.
- [28] Előadta, hogy a jogerős ítélet felülbírálatra alkalmatlan, mert indokolásából hiányzik a bíróság által megállapított tényállás, a bizonyítékok konkrét megjelölése és értékelése, valamint a bíróság bizonyítékokon alapuló következtetéseinek levonása, döntésének jogi indokolása. Az elsőfokú bíróság átvette az alperesi határozatokban megállapított tényállást és az elsőfokú bíróság 2011. április - május hónapok vonatkozásában 2019. október 10. napján meghozott 13.K.27.943/2019/10 számú ítéletének indokolását. Ezáltal ítélete nem felel meg a Kúria KGD2014.102., KGD2019.1 KGD2011.11. Kfv.I.35.646/2017/10., Kfv.III.35.273/2015. számú döntéseiben megjelenő joggyakorlatnak.
- [29] Az elsőfokú bíróság az általa rendelkezésre bocsátott okirati bizonyítékokat nem értékelte, valamint nem indokolta, hogy a közösségi termékértékesítés bizonylatai milyen okból nem voltak alkalmasak annak igazolására, hogy a termékértékesítés megtörtént. Tanúbizonyítási indítványait elnagyoltan, konkrét indokolás nélkül utasította el, azokkal számlák tartalmi hitelességét kívánta bizonyítani [Kfv.I.35.009/2012/6., KGD2011. 11.].
- [30] Hangsúlyozta, hogy a közigazgatási eljárás során tett iratbetekintések alkalmával sem ismerhetett meg számos iratot, ezért kérte a kereseti kérelmében a bíróságtól, hogy kötelezze alperest azok rendelkezésre bocsátására. A büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat teljes mértékben elzárta az adóhatóság, pedig azok figyelembe vételével kellett volna döntést hoznia. Értelmezhetetlen az elsőfokú bíróság azon hivatkozása, hogy a büntetőügyben keletkezett iratok megismerhetőségére az irányadó törvény speciális szabályokat alkalmaz, és az iratismertetés megtörténteig a nyomozó hatóság diszkrecionális jogkörét képezi az iratok kiadása iránti kérelem elbírálása. Az ügyben vádemelés is történt, amit megelőz az iratismertetés, illetve nyilvánvalóan az adóhatóság rendelkezésére is kellett, hogy álljanak azok az iratok, amelyekre hivatkozott a határozatában. A bíróság ítéletében a

büntetőeljárás során keletkezett gyanúsított kihallgatási jegyzőkönyvekre, mint „perdöntő” bizonyítékokra hivatkozott, és ezeket jelölte meg bizonyítási indítványai elutasításának indokaként. A kért iratokat soha nem ismerhette meg, ezáltal sérült az Art. 12. § (1) bekezdése és 100. § (4) bekezdése [Kfv.I.35.251/2010/6.].

- [31] Az okirati bizonyítékokon túl - megsértve a Pp. 213. § (1) bekezdésében foglaltakat - nem vizsgálta az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság a Kft3.-nál nem folytatott le bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, holott azt állapította meg, hogy szándékos adókijátszást valósított meg. Nem értékelte az általa csatolt „számtalan” bizonylatot, a Győr-Moson-Sopron Megyei Főügyészség B.243/2012/102. számú 2014. július 18. napján kelt vádiratát és a NAV Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatósága (ügyszám: 9807739225, kelt: 2014. január 6.) által a Kft3. ügyében meghozott jegyzőkönyvét, a Kft1. és számlakbefogadója ügyében hozott határozatokat. Nem vizsgálta, hogy melyik adóalanynál keletkezett adóelőny.
- [32] Előadása szerint az elsőfokú bíróság hiányosan és tévesen értékelte a Kft.-k gazdasági működésére vonatkozó bizonyítékokat, megsértette az „anyagmérleg-elvét” **(csak beszerzett terméket lehet továbbértékesíteni)**, az ellenőrzési és kiutalási határidőt nem tartotta meg [EUB C-254/16 Glencore].
- [33] Álláspontja szerint a tudattartalom vonatkozásában ellentmondásos, és egymást kizáró azon ítéleti megállapítás, hogy a felperesnek az adókijátszásról tudnia kellett, valamint nem tett eleget a tőle elvárható minimális körütekintés követelményének. A terhére rótt körülmények nem alkalmasak adólevonási jogának elvitatására [EUB C-18/13 Marks Pen].
- [34] Végül arra hivatkozott, hogy a Kúria joggyakorlata alapján fogalmilag kizárt, hogy az adóhatóság megállapítsa a számlakbefogadóról, hogy adókijátszásban vett részt, amikor a számlakiállítónál ugyanezen gazdasági eseményekre vonatkozólag nincs jogerős adóhatározat, amely az adókijátszás tényét rögzítené.
- [35] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [36] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [37] 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, bizonyításnak nincs helye. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljáró elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja. Ha a felülvizsgálni kért határozat a jogszabályoknak megfelel, vagy olyan eljárási szabálysértés történt, amelynek az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatása nem volt, a Kúria a megtámadott határozatot hatályában fenntartja.
- [38] A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a felperes megalapozatlanul állította, hogy a jogerős ítélet felülvizsgálatra alkalmatlan, mert tartalma részben azonos más időszakok adóellenőrzése alapján meghozott bírósági döntésével. Megállapította a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság az ítélet tartalmára vonatkozó, a Pp. 220-221. §-ban meghatározott követelményeknek messzemenően megfelel. Tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékokat és a bíróság azokon alapuló, jogszabályokkal alátámasztott meggyőződését, a bizonyítási indítványok elutasításának

kifejtett indokát, így nem ellentétes a Kúria KGD2014.102., KGD2019.1 KGD2011.11. Kfv.I.35.646/2017/10., Kfv.III.35.273/2015., Kfv.I.35.009/2012/6. eseti döntéseiben megjelenő jogértelmezésnek.

- [39] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ügy érdemét, azaz a számla szerinti ügyletek megvalósulását és az adókiátszáshoz fűződő tudattartalmát illetően a bizonyítékok hiányos, okszerűtlen értékelését támadta, másrészt állította - a keresetlevelében, illetve a perben tett nyilatkozatait megismételve - hogy a bizonyítékok megismerhetőségével kapcsolatos elsőfokú bírósági álláspont jogsértő. Hivatkozott az áfa-kiutalási és az ellenőrzési határidő túllépésére. Nem támadta a jogerős ítélet elsőfokú adóhatározatok kiadmányozásával összefüggő szabálytalanságra hivatkozását elbíráló részét.
- [40] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 206. § (1) bekezdése szerint a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. A bizonyítékok mérlegelése jogszabálysértést csak abban az esetben valósít meg, amennyiben kirívóan okszerűtlen, logikátlan következtetést tartalmaz. Ez akkor valósul meg, ha a közigazgatási eljárás során és a perben rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése hiányosan, vagy a bizonyítási kötelezettség téves értelmezésével történt.
- [41] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság részletesen ismertette a közigazgatási eljárás során beszerzett bizonyítékokat, és azokból logikus és okszerű következtetéssel állapította meg, hogy a Kft.-k gazdasági tevékenységet nem végeztek, nevükben eljáró személyek tevékenysége a számlakiállításra, az ellenérték kezelésére korlátozódott, és külső, utóbb büntetőeljárás alá volt személyek tényleges irányítása alatt álltak. Okszerű bizonyítékértékeléssel jutott arra az álláspontra is, hogy a felperes nem az s.r.o. részére értékesítette a cukrot. Az elsőfokú bíróság teljeskörűen elbírálta a felperes keresetét, ítélete tartalmazza a releváns tényeket a bizonyítékok megjelölésével a bíróság azokból levont következtetéseit, így alaptalan az a felperesi hivatkozás, hogy a jogerős ítélet felülvizsgálatra alkalmatlan.
- [42] A Kúriának hivatalos tudomása van arról, hogy az elsőfokú bíróság 2011. április és május hónapra vonatkozó 13.K.27.943/2019/10. számú keresetet elutasító ítéletét a Kfv.I.35.024/2020/7. számú, a 2011. március hónapra vonatkozó keresetet elutasító 12.K.27.929/2019/10. számú ítéletét a Kfv.I.35.122/2020/7. számú ítéleteivel hatályukban fenntartotta. A felperes felülvizsgálati kérelmében azonos indokok alapján támadta a jogerős ítéleteket, mint jelen perben, azzal, hogy 2011. április-május időszakban a Kft1., Kft3. és az s.r.o., míg 2011. március hónapban a Kft3. és az s.r.o. társaságokkal bonyolított ügyleteket, azonos ügyvitel mellett. Ennek következtében a Kúria jelen eljárásban a Kfv.I.35.122/2020/7. és Kfv.I.35.024/2020/7. számú ítéletében kifejtetteket irányadónak tekintette Kft1., Kft3. és az s.r.o. cégekkel kapcsolatos ügyletek adójogi megítélése, a felperes tudattartalma vonatkozásában.
- [43] Rögzíti a Kúria, hogy a Kft1. 2011. májusban eladásra került egy laccím nélküli személy részére, aki nyilatkozata szerint nem végzett valós tevékenységet. A felperes nem vele tartott a a kapcsolatot. A Kft2.-vel a felperes interneten vette fel a kapcsolatot, az ügyletkötésért felelős alkalmazottja a Kft2. képviselőjét megnevezni sem tudta. A számlák e-mail-en és postán érkeztek, a törvényes képviselő előadása szerint csak számlázást és a banki pénzfelvéteket végezte, nyilatkozott arról, hogy ismerőse működtette a céget. A Kft3. ügyvezetője a társaság tevékenységében nem vett részt, a cég gazdasági tevékenységet nem végzett, beszerzései fiktívek, személyi- és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett.

- [44] A Kúria emlékeztet arra is, hogy a felperes cukorbeszerzéseit az adóhatóság előtt sem voltak vitások, azonban a feltárt tények alapján megállapítható volt, hogy a termékek nem a Kft.-ktől származtak. Az adóhatóság a felperes értékesítéseit nem vitatta, még az s.r.o. vonatkozásában sem, csupán utóbbi ügyleteket illetően azt állította, hogy a vevő nem ez a szlovák társaság volt. A felperes tehát alaptalanul állította, hogy sérült az ún. „anyagmérleg-elv”, illetve azt, hogy az alakilag szabályos bizonylatai, egyéb okiratai valós ügyletek bonyolítását támasztják alá. Figyelemmel arra, hogy a Kft.-k bejegyzett törvényes képviselői maguk cáfolták a társaságaik valós gazdasági tevékenységét, a felperes alaptalanul sérelmezte a tanúbizonyítási indítványai elutasítását, mert a pusztá számlakiállítás és a pénzkezelés nem minősül cukorkereskedelemnek. Adókijátszás, ha a tényleges gazdasági tevékenység végzése nélkül történik a számlakiállítás.
- [45] A hiteltelen számlák alapján történő adólevonási jog gyakorlása során a felperes a csalásra utaló körülmények ellenére megelégedett annak ellenőrzésével, hogy partnerei bejegyezett társaságok, azonban törvényes képviselőiket sem ellenőrizte. Az ügyletek bonyolítása során nem tett érdemi intézkedést annak megelőzésére, hogy valós működést nem mutató társaságok, hozzájuk jogszerűen nem köthető személyek által megvalósított adókijátszásban ne vegyen részt.
- [46] Alaptalanul hivatkozott arra is a felperes, hogy azért sérült az iratbetekintési, és védelemhez való joga, mert az adóhatóság nem valamennyi, büntetőeljárásban keletkezett iratot tette az eljárás tárgyává, így azokat nem ismerhette meg. A közigazgatási eljárásban a szabad bizonyítás elve érvényesül, a hatóság azonban megállapításait köteles bizonyítékokkal alátámasztani. A döntése bírósági felülvizsgálat tárgya, azonban a bíróság kizárólag a törvényes határidőben előterjesztett kereset alapján végzi a határozat jogszerűségi vizsgálatát. Rámutat a Kúria, hogy a felperes keresetében kizárólag a számlakibocsátók ellenőrzése alapján készült jegyzőkönyvek megismerésének hiányát sérelmezte az iratbetekintési jogával összefüggésben. Erre figyelemmel a bünygyi iratok megismerhetősége nem lehetett a per, így a felülvizsgálat tárgya, így jogszabálysértés nélkül állapította meg az elsőfokú bíróság egyrészt, hogy a közigazgatási eljárásban a felperes iratbetekintési joga nem volt korlátozott, több alkalommal járt iratbetekintésen a közigazgatási szervnél, mely során a kért iratokról másolatot kapott, másrészt a büntetőügyben keletkezett iratok megismerhetőségére speciális szabályok vonatkoznak, és a perben a felperes a teljes iratanyagot megismerhette, jogorvoslathoz fűződő jogát gyakorolni tudta.
- [47] A keresetben megjelölt iratok megismerésének hiánya az elsőfokú bíróság jogelődje által jelen perben kezdeményezett normakontroll eljárásban hozott alkotmánybírósági döntés (III/413-6/2018) tükrében sem eredményezett jogszabálysértést.
- [48] Téves, hogy csak a számlakibocsátó ellenőrzése alapján feltárt adókijátszás esetén van lehetőség a számla befogadójánál adókülönbözet megállapítására, erre vonatkozó kúriai joggyakorlat nem létezik. Az elsőfokú bíróság abban is helytállóan foglalt állást, hogy a 904/2010 EU rendelet nem írja elő, hogy a nemzeti és más tagállami hatóság együttes ellenőrzésre, vagy más fellépésre kötelesek a határon átnyúló ügyletekkel kapcsolatban.
- [49] Végül a Kúria megállapította, hogy a visszaigényelt adó kiutalására megszabott törvényi határidő, és a kiutalás törvényességének ellenőrzésére indított ellenőrzés kapcsolatát az elsőfokú bíróság az Art. 37. § (4) - (4a) bekezdései és 106. § (2) - (3) bekezdéseinek helyes értelmezésével bírálta el. A kiutalási kérelem jogszerűsége esetén a késedelem idejére pótlék jár, azonban a kiutalási határidő eltelte nem akadályozza a bevallás ellenőrzése folytatásának. Az EUB a C-254/16 (Glencore) ítéletében ugyanilyen tartalommal foglalt állást, amikor kimondta, hogy az a nemzeti szabályozás ellentétes az uniós joggal, hogy amennyiben a hatóság ellenőrzési eljárást indít, és az együttműködés hiánya miatt bírságot szab ki az

adóalanyra, a hozzáadottérték-adó különbözet visszatérítésének időpontja ezen ellenőrzés jegyzőkönyvének az említett adóalany részére történő átadásáig elhalasztható, és a késedelmi kamatok fizetése megtagadható még abban az esetben is, ha az adóellenőrzési eljárás időtartama túlzottan hosszú, ami nem teljes mértékben az adóalany magatartásának tudható be. Az ellenőrzési határidő túllépését keresetében nem állította, így a tisztességes eljáráshoz fűződő alapjogot illetően jogsértés ezen állítás alapján a felülvizsgálati eljárásban sem volt megállapítható.

- [50] Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet érdemét illetően megfelel a jogszabályoknak, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [51] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
- [52] A Kúria a felperes felülvizsgálati eljárási illeték viselésére való kötelezését az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés m) pontja és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján mellőzte.
- [53] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2020. november 12.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk. előadó bíró, Dr. Szabó László sk. bíró