

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

Az ügy száma: Kfv.I.35.362/2020/10.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Réti, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda
ügyintéző: dr. Várszegi Zoltán ügyvéd)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe.)

Az alperes képviselője: dr. Bónh Tibor kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 6. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék
43.K.701.989/2020/5.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 43.K.701.989/2020/5. számú ítéletét, valamint az alperes 2154089916 számú és 2188029366 számú módosító határozatát az általános forgalmi adó adónemben tett megállapítások és az ahhoz kapcsolódó jogkövetkezmények tekintetében - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot e körben új eljárásra kötelezi. A jogerős ítéletet az innovációs járulék adónem tekintetében hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 2.000.000 (kétmillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg - külön felhívásra - az államnak 240.000 (kétszáznegyvenezer) forint kereseti és 400.000 (négy százezer) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket.

A fennmaradó kereseti és a felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság a 2010-2011. és 2012. évekre kiterjedően valamennyi adóra és költségvetési támogatásra vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Ennek eredményeképpen társasági adó adónemben 2010. évre és 2012. évre, általános forgalmi adó adónemben 2011. I-II. negyedévre, 2011. decemberi időszakra és 2012. I. negyedévre, míg innovációs járulék adónemben 2010. évre állapított meg adóhiánynak is minősülő adókülönbözetest. Az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az ellenőrzés rögzítette, hogy a felperes a vizsgált időszakban gabonaértékesítéssel foglalkozott, tevékenységét ún. back to back rendszerben működtette, ami azt jelentette, hogy az általa beszerzett árut rögtön tovább értékesítette. A beszerzett termékeket vagy maga szállította el, vagy vevője biztosította az áru fuvarozását, illetve előfordult dunai és vasúti szállítás, valamint közraktárjeggyel való áruátadás és átvétel is.
- [2] Az adóhatóság öt számlakibocsátó tekintetében nem fogadta el a számlákban foglalt általános forgalmi adó levonást jogszerűnek, mert az áruk eredetére vonatkozóan a számlakibocsátók semmilyen irattal, hitelt érdemlő bizonyítékkal nem rendelkeztek, az áru eredete nem volt megállapítható. A számlakibocsátók tekintetében számos hiányosságot tárt fel, amelyek miatt megítélése szerint a számlákban foglalt gazdasági események bizonyítottan nem a felek között történtek meg. Az elsőfokú határozat azt is rögzítette, hogy a felek közötti gazdasági esemény hiányában az adózó kellő körültekintése fogalmilag kizárt. Az adózónak kellő körültekintéssel kellett volna eljárnia a szerződés megkötésekor, így tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban résztvevő társaságoktól fogad be bizonylatokat. Ha a felperes ellenőrizte volna a beszállítók törvényes működését, adószámának érvényességét, az ügyvezetői tisztséget betöltők személyét, a társaság személyes-tárgyi feltételeit, referenciáját vagy esetenként személyesen a szállításokat ellenőrzi, akkor kiderült volna, hogy a beszállítók tevékenysége az adózási jogszabályok megkerülésére irányult. Álláspontja szerint a számlákban foglalt gazdasági események adókijátszásra irányultak, bizonyítottan nem a felek között történtek meg, amelyről a felperesnek - amennyiben kellő körültekintéssel járt volna el - tudnia kellett volna.
- [3] Az innovációs járulékkal kapcsolatban álláspontja az volt, hogy a

felperes a 2010. évi innovációs járulék bevallásban jogszerűtlen csökkentette kötelezettségét 4 millió forinttal, mert a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatal (továbbiakban: SZTNH) szakértői véleménye alapján az elvégzett tevékenység, tanulmány nem felel meg a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény (továbbiakban: Ktia.tv.) 12. §-ának és az abban foglalt kutatás-fejlesztés egyik típusának sem. Erre tekintettel adózó terhére innovációs járulék adónemben 4 millió forint adókülönbözet keletkezett.

- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. december 22. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot a 2010-2012 évi társasági adónemre vonatkozó megállapítások körében megsemmisítette és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította, egyebekben az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az általános forgalmi adó kapcsán tett megállapításokkal egyetértett. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, melynek eredményét a vizsgálati jegyzőkönyv és az elsőfokú határozat hiánytalanul ismerteti, valamint az elsőfokú adóhatóság a feltárt tényeket és körülményeket egyenként és összességében helyesen értékelte. Bizonyított volt, hogy a felperes és partnerei a közösségen belüli ügyleteket belföldi ügyleteknek álcázták és az így keletkezett nagy volumenű fizetendő adó összegét ellensúlyozandó, fiktív belföldi ügyletekről fogadtak be bizonylatokat.
- [5] Hangsúlyozta, hogy a számlakibocsátók tekintetében a képviselők személye részben megegyezett, Rácz Ferenchez és az általa irányított egyéb személyekhez kötődött, közöttük személyi, gazdasági összefonódás volt feltárható, így objektív tények alapján megállapítást nyert, hogy a vállalkozásoknak egymás gazdasági ügyleteire rálátása volt. Kifogásolta, hogy a felperes alkalmazottai az ügyletek során nem jártak el személyesen, a megrendelt áruval nem találkoztak, az áruk közvetlenül a végső felhasználóhoz kerültek leszállításra. A felperes nem kért a szállítóktól olyan dokumentumokat, amely azt igazolta volna, hogy az áru Magyarországról származott, pedig ennek ellenőrzése elvárható lett volna a felperestől, hiszen a szerződésekben kikötötte, hogy magyar árut kíván vásárolni. Megítélése szerint a felperes tevékenységéből adódóan - figyelemmel a beazonosíthatóságot és nyomon követhetőséget biztosítani hivatott szigorú élelmiszer-biztonsági előírásokra - az átlagosnál is fokozottabb gondosság terhelte a beszállító jogalanyisága, képviselete, tevékenysége, telephelye, technológiai berendezéseinek ellenőrzése tekintetében.
- [6] Az élelmiszer-ipari alapanyagok kereskedelmével foglalkozó társaságok esetében a vonatkozó ágazati előírások szerint nem elegendő csupán a partner jogi és adó alanyiségének ellenőrzése. Az

élelmiszerláncról és hatósági felügyeletről szóló, az élelmiszer-biztonsági szabályokról rendelkező 2008. évi XLVI. törvény (továbbiakban: Étv.) egyértelműen kimondja, hogy az értékesítési láncolatban résztvevők mindegyikének ismernie kell az általa beszerzett, majd továbbértékesített termények származási helyét, a terményre vonatkozó érvényes élelmiszer-biztonsági előírásokat, minőségi követelményeket, ebből kifolyólag a láncolatban résztvevők mindegyikének ismernie kell a termény minőségi megfélelőőségét is. A felperes azonban beszállítói vonatkozásában semmilyen származási helyet igazoló dokumentumot nem tudott bemutatni.

- [7] Egyetértett azzal az elsőfokú adóhatósági megállapítással is, hogy a számlákban foglalt gazdasági események adókiadásra irányultak és bizonyítottan nem a felek között történtek meg, melyről a felperesnek - amennyiben kellő körültekintéssel járt volna el - tudnia kellett volna. A felperes olyan társaságokkal is szerződött és fogadott be számlákat, amelyek a jelentős volumenű gabonaértékesítéshez szükséges személyi-tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek. A számlakibocsátó társaságok fantomizálására utaló körülmények szintén a társaságok mesterséges jellegére utalnak. A felperes képviselője is elismerte, hogy az ügylet lebonyolítása során személyesen senkivel nem találkozott a számlakibocsátó oldaláról és nincs információja az áru eredetéről, fuvarozásról és semmilyen igazolt módon nem ellenőrizte a teljesítéseket az átvételi helyszíneken.
- [8] A felperesi tudattartalom körében kifejtette, hogy a vizsgált ügyletek kapcsán felmerülő jelentős mennyiségű áru beszerzésének tényéből és a felperes adózási tapasztalatából fakadóan tudnia kellett, hogy a számlakibocsátóknak jelentős fedezettel kellett rendelkeznie az ügyletek teljesítéséhez. Ennek ellenére az adózó nem járt a számlakibocsátók székhelyén, éves beszámolójának adatait sem vizsgálta, melyből megállapítható lett volna számlakibocsátók személyi-tárgyi eszközállománya, törzstőkéje nagysága. Úgy kötött szerződést ezen számlakibocsátókkal, hogy semmilyen igazolt módon nem ellenőrizte a teljesítéseket, pusztán az árut a kijelölt raktárba beszállították. Nem vizsgálta meg kellő körültekintéssel a fuvarozásra vonatkozó dokumentumokat sem, amelyek alapján tudomására kellett volna jutnia, hogy több esetben nem is magyar gabonát vásárolt. Terhére rótta, hogy az új társasággal történő kapcsolatfelvétel során meglévő partnerei útján informálta le azokat. Kifogásolta, hogy a felperes képviselője és alkalmazottai nem találkoztak személyesen a számlakibocsátók képviselőivel, és több esetben nem az ügyvezetőkkel, hanem különböző közreműködő személyekkel tartották a kapcsolatot. Ezen túlmenően a szerződéskötések nem személyesen, hanem postai úton történtek ezáltal a felperes azt sem ellenőrizte, hogy ténylegesen az arra jogosult képviselő jár-e el a szerződéskötéskor.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [9] A felperes kereseti kérelmében az adóhatóság általános forgalmi adónemben és az innovációs járulék adónemben tett megállapításait vitatta.
- [10] Az általános forgalmi adónem vizsgálatának módszerét az Európai Unió Bírósága döntései és a Kúria joggyakorlata alapján vitatta. Álláspontja szerint objektív körülmények hiányában a felperes nem lehetett tudatában annak, hogy az egyes számlakibocsátók esetleg adókiírásszó magatartást valósítanak meg, így nem tagadható meg az áfalevonás joga. Az Európai Unió Bíróságának C-446/15. számú döntésére és a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményére utalva kifejtette, hogy az adóhatóság csak akkor tagadhatja meg az adólevonás jogát, ha egyben azt is igazolni tudja objektív ismérvekkel, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókiírásszást megvalósító ügyletekben vesz részt. A tudattartalmaknak egyértelműen az áfakiírásszás megvalósítására is kell kiterjednie és nem bármilyen másfajta szabálytalanságra. Hangsúlyozta, hogy a társaságnak adóelőnye nem származott abból, ha a rá áthárított, illetve általa az értékesítési láncban már megfizetett áfát levonásba helyezte vagy visszaigényelte. A jogosulatlan adóelőny nem került feltárássra és az sem, hogy az milyen magatartással miként valósult meg.
- [11] Az adóhatóság által feltárt körülmények kizárólag a fiktitivításra vonatkoztak, arra irányultak, hogy bizonyítsa, hogy a számlán szereplő ügyletek nem a számlán szereplő felek között mentek végbe. Kifejezett ellentmondás tapasztalható a jegyzőkönyvi és az elsőfokú adóhatósági és alperesi határozati megállapítások között, mert az elsőfokú hatóság alapvetően az ügyletek fiktitivítására alapozta az áfalevonási jog megtagadását, ezzel szemben a másodfokú határozat érdemi bizonyítás levezetése nélkül mégis megállapításokat tett a felperesi tudattartalomra vonatkozóan, de hogy ezek az objektív körülmények miben állnak, nem fejtette ki. A tudattartalom bizonyításának hiányát az is igazolja, hogy a feltárt körülményekkel az alperes eredetileg az ügylet fiktitivítását kívánta bizonyítani, nem pedig a felperesi tudatállapotot. A felperes tudatállapotát szállítónként külön-külön szükséges vizsgálni, és értékelni.
- [12] A felperes szállítónként fejtette ki kereseti érveit és mutatott arra rá, hogy az egyes szállítóknál feltárt hiányosságok mennyiben nem képezhetik a felperesi tudattartalom megalapozását. Az alperes irreleváns tényeket értékelte a felperes hátrányára, például azt, hogy a számlakiállítók ügyvezetői nagy összegű készpénzfelvételt hajtottak végre. Az, hogy a kapcsolattartás a cégek között telefonon, e-mailen történt iparági sajátosság, abból, hogy személyes találkozássra nem került sor, semmilyen következtetés nem

vonható le. Hangsúlyozta, hogy gabona forgalmi-kereskedői piacon gyors döntéseknek van szerepe, az üzletkötőknek gyakran egy-két órán belül kell határozni, így az értékesítőkkal személyes találkozóra nincs lehetőség. Az árueredet ismeretének hiánya sem alapozza meg a felperes tudatállapotát és ezzel összefüggésben a C-444/12. számú ügyben kifejtettekre utalt. Az alperes állításával szemben a felperes megbízottai, képviselői jelen voltak a termékek betárolásánál az általa megbízott raktár és az SGS minőségellenőrző társaság, mint megbízott képviselője útján. Az áru átvételéről megfelelő dokumentumok kerültek kiállításra, a termékek CPT paritással kerültek a társaság által bérelt raktárba beszállításra. A szállítólevelek, belföldi fuvarlevelek, átadás-átvételi elismervények megtalálhatók, és kiállításra kerültek mérlegjegyek. A felperes ezeket a dokumentumokat nem kérte be, csak a mérlegjegy és a szállítólevél összesítő alapján számolt el a szállítóval, amelyet a raktár üzemeltetője állított össze, azonban az eredeti bizonylatokat megőrizte. Kifejtette, hogy nincs saját erőforrása a leszállítások során minden dokumentum ellenőrzésére, ezért bízta meg az összesítő elkészítésével a raktár üzemeltetőjét. A felperes által megbízott minőségtanúsító járt el a termékek átvétele során, minden alkalommal minőségtanúsítvány is kiállításra került.

- [13] A felperes az üzleti életben tőle szokásos, elvárható módon ellenőrizte partnereit az elektronikusan elérhető információs oldalokról, a cégnyilvántartásból és a NAV honlapjáról tájékozódott.
- [14] Összefoglaló értékelésében hangsúlyozta, hogy a felperesnél nem tárhatók fel olyan tények és körülmények, melyek a felperes aktív szerepét igazolnák egy esetleges adókiírátszásban. A feltárt körülmények szállítónként, egyenként értékelve sem alkalmasak arra, hogy objektív módon bizonyítsák, hogy a felperesnek kellő gondossággal eljárva tudnia kellett volna arról, hogy az értékesítési láncban őt megelőző szereplők adókiírátszást valósítanak meg. A beszállítók a szállítások teljesítésekor létező gazdasági tevékenységet végző, érvényes adószámmal rendelkező adóalanyok voltak. A felperes tudattartalmára vonatkozó objektív bizonyítás hiányában az adólevonási jog gyakorlása nem tagadható meg.
- [15] Az innovációs járulékot érintő megállapítás vonatkozásában arra hivatkozott, hogy a felperes nem alkalmaz innovációs szakembereket, ezért is vett igénybe megbízott céget, amely megerősítette, hogy a fenti ügylet minden kétséget kizáróan megfelel az adócsökkentési lehetőség igénybevételére. Hangsúlyozta, hogy a felperest hasonló hiba miatt még nem szankcionálták, a vonatkozó jogszabályok nem egyértelműek, rendkívül nehezen értelmezhetők és jelentős háttéranyagok ismerete szükséges. Az újszerűség megállapítása még

szakemberek között is vita tárgyát képezi, ezért kérte az ezen adónemhez kapcsolódó megállapítás, valamint az adóbírság törlését.

- [16] A felperes 2017. január 23-án kereset kiegészítést nyújtott be az alperes útján, melyben jogszabálysértésként jelölte meg az Art. 1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdés, 100. § (4) bekezdés, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 2. § (3) bekezdés, 5. § (1) bekezdés, 15. § (1) bekezdés, 72. § (1) bekezdés ea) és ef) pontjait, az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés második mondatát, 28. cikk (7) bekezdését, az Európai Unió Alapjog Chartájának 47. cikkét és a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény 4. § (3) bekezdését. A 2017. május 26. napján érkezett előkészítő iratában eljárásjogi jogszabálysértéseket jelölt meg, így a tisztességes eljáráshoz való jog megsértésére is hivatkozott, a bizonyítékok csatolásának hiányára, indokolási kötelezettség megszegésére, és fegyveregyenlőség elvének sérelmét is állította. A beszállítókkal kapcsolatos helytálló és helyes magatartásának igazolására tanúbizonyítást terjesztett elő.
- [17] Ezen túlmenően előzetes döntéshozatali iránt kérelmet is előterjesztett annak a kérdésnek az EUB általi értelmezése érdekében, hogy a kapcsolódó ellenőrzések terhelő megállapításainak felhasználása és a jogviszonyok átminősítése jogszerű-e, valamint az adózó tudatállapotát megalapozni hivatott objektív körülmények értékelésével kapcsolatban.
- [18] Az alperes ellenkérelmében határozati indokait fenntartva a kereset elutasítását kérte, az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését ellenezte.
- [19] Az alperes 2017. február 28. napján kelt határozatával a határozatát saját hatáskörben módosította és a megállapított 62.012.000 forint adóbírságból 31.006.000 forint adóbírság törlését rendelte el. A törölt adóbírság összegére vonatkozóan a felperes keresetét nem tartotta fenn, erre figyelemmel e tekintetben a bíróság a pert megszüntette.

Az elsőfokú ítélet

- [20] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.
- [21] Elsődlegesen azt hangsúlyozta, hogy a felperes 2017. január 23. napján benyújtott keresetkiegészítése nem elégítette ki a Pp. 121. § (1) bekezdés c) pont és 330. § (2) bekezdésében foglalt követelményeket, mivel az kimerült a jogszabályhelyek gondolatjeles felsorolásában, az ügyre vonatkozó konkrét, érdemi kereseti előadás

nélkül, ezért az egyedi ügyre vonatkozó kereseti kérelemnek tartalma nem volt, az érdemi elbírálásra alkalmatlan. Ebből következően a 2017. május 26. napján (a 30 napos keresetindítási határidőn túl) a 2017. január 23-ai keresetkiegészítéshez kapcsolt megállapítások a Pp. 335/A. § (1) bekezdése szerinti tiltott keresetváltoztatásnak, kiegészítésnek voltak tekinthetők. Egyrészt ezen beadványában újonnan, korábban még nem említett eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott, másrészt az ebben kifejtett korábbi keresetkiegészítésekhez kapcsolt tényállítások bemutatása elkésett. Ezen jogszabálysértésekkel a perben érdemben nem foglalkozhatott, ezért utasította el az EUB C-189/18 számú Glencor ügyben hozott döntéssel kapcsolatosan előadott felperesi érveket.

- [22] Az áfalevonás megtagadásának jogszerűsége kapcsán utalt az irányadó anyagi jogi előírásokra, a Kúria KMK véleményére, valamint az EUB döntéseiben kifejtett elvekre.
- [23] Elvetette azt a felperesi érvelést, hogy az alperes ne változtathatta volna meg az elsőfokú adóhatósági határozathoz képest az elutasítás alapját, ne vizsgálhatta volna a felperesi tudattartalmat. Nézete szerint az első- és másodfokú határozatban az adóhatóság egyaránt arra a következtetésre jutott, hogy a gazdasági esemény megtörtént, de nem a számlán feltüntetett szereplők között. Nem teszi az alperesi határozatot jogellenessé, hogy ha az elsőfokú hatóság azt rögzíti, hogy a felperes tudattartalmának vizsgálata szükségtelen, ezt követően az alperes eljárása során a tudattartalom vizsgálatát kellő részletességgel elvégezi a már rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, ezzel eleget tesz a teljes körű vizsgálati kötelezettségének.
- [24] Elsőként azt vizsgálta, hogy a számlán szereplő ügyletek ténylegesen a számlán feltüntetett felek között megtörténtek-e vagy sem. Egyetértett az alperes határozatában kifejtettekkel és úgy ítélte meg, hogy az alperes kétséget kizáróan alátámasztotta, hogy a beszállítók nem rendelkeztek a számlán szereplő ügyletek teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, képességgel. Jellemző volt, hogy a számlakibocsátók törvényes képviselői a gabona beszerzését és értékesítését más személyek közvetlen közrehatásával végezték, akik a számlázó cégekben képviseleti, eljárási jogosultsággal nem rendelkeztek. A törvényes képviselők közvetlen szerepe csekély volt, lényegében az adminisztrációban és a számlakibocsátásban merült ki. Az általuk értékesített áruról közelebb információval nem rendelkeztek, a fuvarozókra és a vevőkre bízták az áru ellenőrzését, ők sem az áru eredetét, sem minőségét, mennyiségét nem ellenőrizték. Valamennyi beszállítói kft. esetében azt rögzítette, hogy az adóhatóság széles körű, megfelelő bizonyítást folytatott le annak alátámasztására, hogy a gazdasági események nem ténylegesen a számlakibocsátók és a

felperes között mentek végbe, a felperes ezt a perben sem tudta sikeresen vitatni.

- [25] Elemezte a felperes ügyletkötés előtti és szerződéskötéskor tanúsított magatartását és ennek alapján megítélése szerint a felperes elmulasztotta a tőle elvárható intézkedések megtételét a cégek működésével kapcsolatban, mert amennyiben ezeket megtette volna, tudomást szerzett volna arról, hogy a cégek nem törvényesen működnek. A felperestől ésszerűen elvárható lett volna, hogy egy új üzleti partnerről a szerződés megkötése előtt informálódjon, meggyőződjön teljesítőképességéről különös tekintettel arra, hogy a szállítások több tízmillió forint nagyságrendűek voltak. Amennyiben ezeket az ésszerűen elvárható ellenőrzési cselekményeket megteszi, úgy a felperes tudomást szerezhette volna arról, hogy a cégek nem rendelkeznek a teljesítéshez szükséges személyi és eszközállománnyal és az ügyletek teljesítésében ezen számlakibocsátók ténylegesen nem vesznek részt, amely egyúttal arra is utal, hogy adókiijátszás történik a számlázási láncban.
- [26] Megítélése szerint az alperesi határozat tartalma alapján a felperes az adókiijátszás passzív szereplőjeként azonosítható és a határozat indokolása tartalmazza a felperesi tudattartalom részletes vizsgálatát, amelyet a hazai és uniós joggyakorlat megkíván. Objektív bizonyítékként szolgál az, hogy a felperes gabonakereskedelmi szektorban tapasztalattal rendelkező kereskedőként jelentős mennyiségű, bizonytalan és ellenőrizetlen eredetű árut szerzett be. Nem tett meg minden olyan ésszerű intézkedést, amelyek arra irányultak, hogy az áru eredetéről, a számlakiállítók tevékenységéről, működési körülményeiről információkat szerezzen be. Objektív bizonyítéknak minősül az is, hogy azok a személyek, akikkel kapcsolatban állt, több különböző beszállító cég nevében jártak el az ügyletek során. A teljesítés során megbízott képviselője útján megelégedett az áru mennyiségi és minőségi ellenőrzésével, semmilyen intézkedést nem tett az átvett áru valódi eredetének ellenőrzése érdekében. Ekként az alperes jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a felperes tudott vagy tudhatott az adókiijátszásban való részvételről.
- [27] Cáfolta azt a felperesi előadást is, hogy ne keletkezett volna adóelőny. E tekintetben arra utalt, hogy a felperes passzív szereplője volt az adókiijátszásnak, ebből következően adóelőny nem közvetlenül nála jelentkezett, hanem a számlakibocsátóknál akként, hogy azok bevallási, befizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget. Passzív résztvevőként maga is hozzájárult az adókiijátszás megvalósításához.
- [28] Az innovációs járulékkal kapcsolatban arra utalt, hogy a Ktia.tv. 4. § (3) bekezdéséből eredően a tanulmány tartalmi megfelelőségének bizonyítása az adókedvezményt igénybe vevő felperest terhelte. A felperes nem vitatta, hogy a tanulmány nem felelt meg a Ktia.tv.

12. §-ának, adókötelezettsége szempontjából annak nincs jelentősége, hogy milyen szerződéses konstrukció keretében rendelte meg a kutatás-fejlesztést. A felperes nem mentheti ki magát azzal sem, hogy nem rendelkezett a szükséges szaktudással a teljesítmény ellenőrzésére.

- [29] A felperes tanúbizonyításra vonatkozó indítványát elutasította, az álláspontja szerint nem felelt meg a Pp. 167. § (1) bekezdésében előírtaknak. Bizonyítási indítványában a felperes nem jelölt meg konkrét körülményt vagy tényt, amelyet ily módon kívánt volna bizonyítani a perben, csupán általánosságban hivatkozott arra, hogy a munkavállalók nyilatkozni tudnak a szokásos ügymenetről és a szállítókkal történő kapcsolattartás módjáról. Nem jelölte meg, hogy konkrétan melyek ezek a releváns információk, ezért a felperes által megnevezett tanúk meghallgatását nem tartotta szükségesnek.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [30] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatása és az alperesi határozat hatályon kívül helyezése, alperes új eljárásra történő kötelezése érdekében. Másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljárt bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára való kötelezését indítványozta.
- [31] Elsődlegesen arra hivatkozott, hogy az ítélet jogsértően állapította meg a Pp. 335/A. § (1) bekezdésébe ütköző tiltott keresetkiterjesztést, miután az ítélet nem vette figyelembe, hogy a határidőben beadott keresetkiegészítése egységet képez, a keresetkiegészítés nem változtatta meg a keresetben leírtakat, csupán kiegészítette azokat. Ezért a két beadványt együtt kell értelmezni, azok együttesen képezik a felperes kereseti kérelmét. Jogsértő módon foglalt állást az ítélet abban, hogy ez új kereseti kérelemnek minősülne, jogsértő módon tesz különbséget az anyagi és eljárási jogszabálysértések között. Erre figyelemmel jogellenesen tagadta meg a Glencore ügyben kimondottak értékelését a perbeli ügyre annál is inkább, mert az eljárás az Európai Unió Bíróságának döntéséig jogerősen felfüggesztésre került az elsőfokú bíróság által. Arra is hivatkozott, hogy a Kúria irányadó gyakorlata értelmében nem minősül határidőn túli tiltott keresetkiterjesztésnek a kereseti kérelem első tárgyalásig való kibontása, illetve formális pontosítása, amennyiben az adott ügy tényállására figyelemmel megállapítható, hogy utóbbiak a kereseti kérelemből okszerűen következnek. A keresetkiegészítés csak a keresetlevélben felsorolt jogszabálysértések további bővítését, illetve kiegészítését szolgálta. Arra is utalt, hogy az elsőfokú bíróság a keresetkiegészítést, mint a felfüggesztés jogalapját elfogadta, hiszen a keresetkiegészítés tartalmilag szorosan kötődött a Glencore ügghöz. Erre figyelemmel érthetetlen, hogy

tanácsváltozás folytán lefolytatott eljárás ezt miért vetette el, miközben a peres ügy több mint 2 évig a Glencore ügyben hozott döntés meghozataláig felfüggesztést nyert. Szerinte az elsőfokú bíróság nem tett eleget az anyagi pervezetés kötelezettségének sem, amikor erről a körülményről a tárgyaláson a felperest nem tájékoztatta. Az elsőfokú bíróságnak lehetőséget kellett volna biztosítania arra, hogy a felek e körben nyilatkozatukat megtegyék, ennek elmaradása sérti a Pp. 2. § (1) bekezdésében foglaltakat és ellentétes az új Pp. 3. §-ában megfogalmazott perkoncentráció elvével is. A Glencore ítéletnek az elsőfokú bíróság általi mellőzése többszörösen hátrányos helyzetbe hozta a felperest. Egyrészt jogellenes formális indokok alapján utasította el a felperes e jogi érvelését, másrészt a Glencore ügyben kimondott anyagi jogi relevanciával is bíró követelményeket – mint az uniós és magyar anyagi adójog részévé váló tényezőket – sem vette figyelembe. Különösen a kapcsolódó vizsgálatok megállapításainak, az abban foglalt bizonyítékok megismerésének, illetve a bizonyítékok feletti bírósági felülvizsgálat lehetősége veszett el.

[32] Kifogásolta, hogy a tanúk meghallgatását a bíróság mellőzte annak ellenére, hogy a felperes megjelölte, hogy mely releváns tényekre, körülményekre kéri meghallgatásukat. Ezért jogszabálysértő az elsőfokú bíróság azon indokolása, mely szerint ilyen megjelölést a felperes indítványa nem tartalmazott.

[33] Az adólevonási jog megtagadásának jogszerűségét továbbra is vitatta és az Európai Bíróság joggyakorlatára hivatkozva kiemelte, hogy hiányzik az adóalany – jelen esetben a felperes – tudatállapotára irányuló objektív módon történő vizsgálat, mely hiány nem orvosolható az adóhatóság másodfokú eljárása során pusztán annyival, hogy az adóellenőrzés során feltárt és az elsőfokú adóhatóság által más megállapítás alátámasztására felhasznált bizonyítékokat minden további logikai levezetést nélkülözve felhasználjon annak alátámasztására is, hogy az adóalany tudhatta volna, hogy adókijátszásban vesz részt, amennyiben a tőle ésszerűen elvárható intézkedéseket megteszi. Az adóalany tudattartalmára vonatkozó alperesi bizonyítási kötelezettség körében a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében írtakra, valamint az Európai Unió Bíróságának Signum, Mahagében Dávid PPUH ügyekben hozott döntéseire hivatkozott. Kifejtette, hogy az elsőfokú adóhatóság kizárólag arra vonatkozóan folytatott le bizonyítási eljárást, hogy a számlázott ügyletek nem a számlán szereplő felek között mentek végbe, a felperes adókijátszásra vonatkozó tudatállapotának vizsgálatát a jegyzőkönyvben mellőzte. Az a körülmény, hogy az alperes a felperesi tudatállapotra vonatkozóan a beszállítói Kft.-k hiányosságait hívja fel, nem alkalmas objektív módon történő bizonyításra.

[34] Nézete szerint a Kúria már egyértelműen állást foglalt abban, hogy

a felperesi tudattartalom vizsgálatától, illetve annak bizonyításától nem lehet eltekinteni, illetve hangsúlyozta, hogy az olyan körülmények, mint a személyi-tárgyi feltételek hiánya, illetve azok, amelyek nem a felperes érdekkörében merülnek fel, nem értékelhetők a felperes terhére és alkalmatlanok a felperesi tudattartalom bizonyítására. Az elsőfokú bíróság ítéletének az áruk eredetének hiányára vonatkozó megállapítása ellentétes az EUB döntésében kifejtettekkel, amely kifejezetten megállapítja, hogy az a körülmény, hogy az adózó nem győződött meg a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, nem tekinthető olyan bizonyítéknak, amely a pozitív tudattartalmat alátámasztja. Az áru esetleges külföldi eredetéből nem következik, hogy az adott ügylettel a számlakiállító partner adókiijátszást valósítana meg.

- [35] A pozitív tudattartalom mentén elemezte valamennyi beszállítója kapcsán az alperes által feltárt hiányosságokat és összegzésképpen hangsúlyozta, hogy a beszállítók személyi-tárgyi feltételeiben feltárt körülmények egyrésztől nem bizonyítják, hogy a perbeli ügyleteket nem a számlakiállítók teljesítették, másrésztől semmilyen okozati összefüggésben nem állnak a felperesi tudattartalommal, azok nem tekinthetők olyan objektív körülményeknek, amelyek a felperes adólevonási jogának megtagadásához vezethetne.
- [36] Az innovációs járulékokat érintő megállapításokat változatlan vitatta és a keresetben foglaltakat megismételve kérte annak felülvizsgálatát.
- [37] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Hangsúlyozta, hogy a tiltott keresetváltoztatás kapcsán elfoglalt bírósági álláspont megfelel a Kúria által kialakított gyakorlatnak.
- [38] A felperes 2020. augusztus 31. napján előterjesztett felülvizsgálati kérelmét kiegészítette, melyben a jogerős ítélet Pp. 335/A. §-a kapcsán elfoglalt álláspontját a tisztességes eljárás garanciáit és a jogbiztonság elvét sértő megállapításnak tekintette, valamint a bizalomvédelem elvének sérelmét is felvetette. Arra is utalt, hogy a keresetkiterjesztésben hivatkozott jogsértések és azok alapjai a keresetlevélben és a fellebbezésben is már kifejtésre kerültek. Ezen túlmenően megismételte a felülvizsgálati kérelmében írtakat, miszerint az adóhatóság egyik beszállító esetében sem bizonyított adócsalásra irányuló ügyletet, nem sorakoztatott fel olyan objektív körülményt, amely megalapítaná a felperes adókiijátszásban való részvételre utaló tudatállapotát. A tárgyalást megelőzően benyújtott beadványában a C-610/19. és C-611/19. számú ügyekben hozott döntések alapján elemezte az alperes által feltárt „objektív” körülményeket.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [39] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint nagyobb részt alapos.
- [40] 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.
- [41] Rámutat a Kúria, hogy a Pp. 3. § (2) bekezdése értelmében a bíróság a felek által előterjesztett kérelemhez kötve van, a Pp. 213. § (1) bekezdése szerint az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, a döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen. A közigazgatás perben a kereset, így a közigazgatási döntés felülvizsgálatának korlátait a Pp. 330. § (2) bekezdésében és 335/A. § (1) bekezdésében meghatározott időn belül előterjesztett kereset szabja meg. Ezen jogszabályi rendelkezések értelmében a felperes törvényes határidőben előterjesztett keresetének elbírálása az elsőfokú bíróság kötelezettsége.
- [42] A Pp. 335/A. § (1) bekezdése szerint a felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson [141. § (1) bekezdés] változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni. Nem vitásan a felperes a 30 napos keresetindítási határidőben újabb jogszabálysértéseket jelölt meg a kereseti kérelmében foglaltakon túlmenően. Az elsőfokú bíróság azonban helytállóan utalt arra, hogy ez a beadványa csupán a jogsértések felsorolását tartalmazta, azokat nem kötötte össze az alperesi határozatban foglalt tényállással, vagy adóhatósági eljárási cselekményekkel. A jogsértések megjelölése önmagukban még nem teremti meg a lehetőségét az alperesi határozat érdemi felülvizsgálatára, mert ahhoz a Pp. 121.§ (1) bekezdés c.) pontjából következőleg a jogsértést össze kell kötni az annak alapjául szolgáló ténnyel. Az utóbbi beadványban megjelölt jogsértések az ahhoz kapcsolódó tényállási elemek hiányában nem tették lehetővé a keresetben foglaltakkal való összekapcsolását, ezáltal ezek érdemben elbírálgathatatlanok voltak. Ezt a felfogást tükrözi a felperes által is hivatkozott Kfv. I. 35.090/2016/6. számú ítéletben kifejtett

érvelés is, mely kimondta, hogy a Pp. 335/A. § (1) bekezdésében lefektetett kereset-kiterjesztési szabály értelmezésekor arra kell figyelemmel lenni, hogy a keresetlevél tartalmilag mely körben vitatja az alperesi határozatot. Ehhez viszonyítva nem minősül határidőn túli tiltott kereset-kiterjesztésnek a kereseti kérelem első tárgyaláson történő kibontása, illetve formális pontosítása, amennyiben az adott ügy tényállására figyelemmel megállapítható, hogy utóbbiak a kereseti kérelemből okszerűen következnek. A felperes kereseti kérelméből azonban a későbbi, de még határidőben benyújtott beadványában megjelölt jogsértések nem következtek, abban még utalás szintjén, a tényállással összefüggésben sem jelentek meg ezek a hivatkozások. A 2017. május 26-án előterjesztett előkészítő iratban kifejtett részletes indokolással a keresetlevelet pedig már nem lehetett kiegészíteni, az a Pp. 335/A. § szerinti tiltott keresetváltoztatásnak minősül. Helytállónan döntött tehát az elsőfokú bíróság mikor érdemben elbírálgathatatlanak tartotta az ugyan határidőben előterjesztett, de csupán jogszabálysértéseket tartalmazó beadványt, a határidőn túl előterjesztett ennek kifejtését tartalmazó keresetkiterjesztést pedig elkésztettnek minősítette. Mindezekre figyelemmel a Kúria érdemben nem foglalkozott a Glencore döntéshez kapcsolódó felperesi érveléssel.

- [43] Vizsgálta a Kúria ugyanakkor, hogy a kialakult kúriai gyakorlatnak és EUB. döntésekben megjelenő EUB. álláspontnak megfelelően foglalt-e állást a felperesi adólevonási jog gyakorlásáról az elsőfokú bíróság. Ennek során az elsőfokú bíróságnak arra kellett figyelemmel lennie, hogy az alperes milyen okból tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását, mert ehhez igazodik a felperesi tudattartalom elemzésének követelménye.
- [44] A szükséges tényállást alperesnek két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, a számlakibocsátók tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével kell állást foglalnia abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó képes volt-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. Ha tehát az alperesi határozat azt tartalmazza, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény nem valósult meg, nem került teljesítésre, akkor az irányadó EUB. döntésekre (C-459/17,C-460/17) és a Kúria 5/2016. (IX.26.)KMK vélemény 1. pontjára figyelemmel nincs szükség a számlabefogadó tudattartalmának elemzésére. Amennyiben az adóhatóság arra következtetésre jut, hogy a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között ment végbe, át kell térni a levonási jog gyakorlója szerepének vizsgálatára. Ebben az esetben nem maradhat el objektív körülmények alapján annak bizonyítása, hogy azon 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, vett részt.

- [45] A levonási jog gyakorlása azonban csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókijátszásnak, vagy eltűrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna). Ez azonban az adólevonási jog gyakorlásának megtagadásához szükséges komplex adójogi tényállásnak önálló eleme, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal. A számla szerinti gazdasági esemény hitelességét megdőntő bizonyítékokból - kivéve, ha az adózó bizonyított módon maga is tevékeny részese az adókijátszásnak - nem következik okszerűen a levonási jog megtagadása, bár a bizonyítékok tartalmuk függvényében mindkét tényállás kapcsán felhasználhatók. Az alperesi határozat csak akkor alkalmas a bíróság általi érdemi értékelésre, ha ezeket a fenti szempontokat koherens módon tartalmazza.
- [46] Helytállóan utalt a felperes arra, hogy már abban a kérdésben is bizonytalan volt a hatóság, hogy vajon a felperes tudattartalmának elemzése szükséges -e az adólevonási jog megtagadásához. Az alperes határozata egyik számlakibocsátónál sem tartalmazza rendszerezett, követhető módon azokat a bizonyítékokat, amely álláspontja szerint igazolják a felperes tudattartalmát. Mindazok a szempontok amiket felsorakoztatott a tudattartalom bizonyítása körében csak a gazdasági események számlakibocsátói oldalról történő teljesítésének kétségbe vonására alkalmasak, de nem igazolják az EUB. által megkövetelt módon „a tudta vagy tudhatta volna” kritérium teljesülését.
- [47] A Kúria utal a legutóbbi magyar ügyben hozott EUB döntésben írtakra (C-611/19), amely ismételten megerősítette, 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 héacsalást valósít meg. Ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket.
- [48] 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 körülbekintő 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. Továbbra is az adóhatóságot terheli jogilag megkövetelt módon azon objektív körülmények fennállásának bizonyítása, 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.

[50] A Kúria az alperesi határozat ez irányú elemzése alapján azt állapította meg, hogy az alperes nem tesz eleget a fentebb kifejtett és az EUB által megkívánt mélységű adózói tudattartalom elemzésnek, hanem a szállítói oldalról gyűjtötte össze a gyanúra okot adó körülményeket és ezekkel igyekezett igazolni, bizonyítani az adózó tudattartalmát. Ezért a bíróságnak kellett újraértékelnie az alperes által ugyan feltárt, de nem az adózói tudattartalom oldaláról csoportosított körülményeket, ahhoz, hogy a tudattartalmat illetően megfelelő értékeléshez jusson. Azonban nem a bíróság feladata az alperesi határozat hiányosságainak pótlása, a tudattartalom első ízben történő elemzése, sokkal inkább annak ellenőrzése, hogy az adólevonási jog megtagadására jogszerűen került-e sor. Ennek során azt kell ellenőriznie, hogy az alperesi határozat tartalmazza-e azokat az objektív körülményeket amit az EUB. és a Kúria is előírt korábbi döntéseiben, illetve véleményében.

[51] A Kúria osztotta azt a felperesi álláspontot, hogy az alperes által feltárt ily módon összegzett körülmények nem alkalmasak a „tudta vagy tudhatta” tényállásának igazolására, mert mindaz amit az alperes döntésében felsorakoztatott, az a beszállítói társaságok oldaláról felmerülő hiányosságok, amelyek az EUB. döntései értelmében nem tekinthetők olyan objektív körülménynek melyek az adócsalásban való részvételt megalapozzák. (pl.: a termékek

előállítás és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya, az említett termékeket valójában egy nem azonosított személytől szerezték be, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, az említett beszerzéseket eredményező értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, az ezen értékesítési lánc részét képező egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak, adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások, az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozó kötelezettség elmulasztása sem olyan súlyú mulasztás, mely megalapozhatja az adólevonási jog megtagadását) Helytállónan érvelt a felperes azzal is, hogy az alperesnek számlakibocsátókra vonatkoztatva, egyenként kell ezt az elemzést elvégeznie, és bemutatnia, hogy az adott számlakibocsátóval való gazdasági kapcsolatban milyen objektív körülmények merültek fel, amelyek megalapozzák a tudta vagy tudhatta kritériumok teljesülését. Ilyen irányú elemzést az alperesi határozat nem tartalmaz, amit határozatának 18- 19. oldalán sorra vesz nem más mint a számlakibocsátói oldalon fennálló hiányosságok felsorolása, azonban ebből a felperesi tudatállapotra még következtetni sem lehet, ezek nem alapozzák meg a felperesi tudatállapotra vonatkozó következtetést.

- [52] A Kúria álláspontjára figyelemmel nem volt jelentősége az elsőfokú bíróságnak a tanúbizonyítás kapcsán kifejtett álláspontjának, ezért az erre vonatkozó felperesi érvelést a Kúria érdemben nem vizsgálta.
- [53] Nem értett egyet a Kúria ugyanakkor az innovációs járulékkal összefüggésben előterjesztett felperesi érveléssel. Az alperes és az elsőfokú bíróság a Ktia. tv. irányadó rendelkezéseiből kiindulva, az SZTNH véleménye alapján az irányadó bírói gyakorlatnak megfelelően döntött ebben a kérdésben. A felülvizsgálati bíróság kiemeli, hogy a közigazgatási peres eljárás során a Pp. bizonyítási szabályait kell alkalmazni, ezért az SZTNH véleményével szemben a szabad bizonyítás érvényesül. Ez azt jelenti, hogy amennyiben a felperes vitatja az SZTNH véleményeket, akkor kérheti a perben igazságügyi szakértő kirendelését. Ilyen indítványt azonban a felperes nem terjesztett elő. Mindaz a szempont amit a felperes a felülvizsgálati kérelmében előadott nem a határozat e részének jogszerűségi vitatása, hanem méltányosság alkalmazására vonatkozott, melyre a Kúria nem jogosult, hiszen jogszerűségi vizsgálatot végez.
- [54] Az alperesi határozatnak az áfa levonási jog megtagadása kapcsán feltárt hiányosságaira tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján ebben a részében hatályon kívül helyezte, egyben az alperes határozatát is hatályon kívül helyezte az elsőfokú határozatra kiterjedően, és az elsőfokú adóhatóságot a

perben vitatott számlakibocsátókra nézve új eljárásra kötelezte. Az új eljárás során az adóhatóságnak az EUB. döntéseire figyelemmel azokat a körülményeket kell megjelölni és bizonyítani, amelyek alapján a felperes tudott, vagy tudhatott arról, hogy a termékek beszerzése során a szállítók által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt.

A döntés elvi tartalma

- [55] *Az áfa levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adóhatóságnak először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, majd azt kell bizonyítani objektív körülmények alapján, hogy az adózó tudott vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásról.*

Záró rész

- [56] A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes felperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére. A felperes túlnyomórészt pernyertes, hiszen a teljes adóhiány összegéhez képest, csupán 3 %-os a pervesztessége.
- [57] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felperest terhelő kereseti és felülvizsgálati eljárási részilleték mértékét az innovációs járulék hiány alapul vételével állapította meg a Kúria és kötelezte a felperest annak viselésére a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján. A fennmaradó részilletéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c/ pontja alapján az alperest megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [58] A felperes kérelme alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2020. október 15.

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

