

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

Az ügy száma: Kfv.I.35.105/2020/9.

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

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Dombi Sándor ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Lukács Renáta kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. november 22. napján kelt 10.K.27.283/2019/38. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.283/2019/38. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.000.000 (azaz egymillió) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az illetékügyekben eljáró hatóság felhívásában megjelölt módon és számlára 7.000.000 (azaz hétmillió) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A **V.** Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó) 2012. szeptember 27-én **R.T.** feltalálóval (a továbbiakban: Feltaláló) és két társával „Termékek megbízható egyedi megjelölése és az eredetiség hiteles azonosítása technológia és rendszer” nem kizárólagos hasznosítására szerződést kötött 5 éves időtartamra. A szerződés szerint a Számlakibocsátó a hasznosítási jogot más részére nem adhatta át. A Számlakibocsátó 50.000.000 Ft egyszeri, továbbá évente a nettó árbevétel 5%-ának megfelelő „royalty” díj fizetését vállalta. Utóbbi ellenérték nem került a feltalálók részére kifizetésre.
- [2] A Számlakibocsátó a „Secure Mark” (SMark) elnevezésű rendszer fejlesztésére a **M.** Zrt. GOP.1.1.1-11-2012-0358 számú pályázatán 635.436.775 Ft támogatáshoz jutott.
- [3] A felperes a 2012. október 8. napján kötött keretszerződés alapján megvásárolta a Számlakibocsátó által kifejlesztendő egyedi árumegjelölési rendszer több európai országban való forgalmazásának kizárólagos jogát. A szerződést a felek a későbbiekben további országokra is kiterjesztették.
- [4] Az egyedi árumegjelölési rendszer az adóhatósági eljárás során nem készült el, forgalmazására nem került sor, annak előkészítése során a felperesnél általános költségek merültek fel. A terméket szabadalom nem védi sem Magyarországon, sem külföldön.
- [5] A felperes tulajdonosai **B.Gy.** (a továbbiakban: Számlakibocsátó ügyvezetője) és a tárgydőszakban ügyvezetői tisztséget is betöltő házastársa.
- [6] A Számlakibocsátó többségi tulajdonosa a szlovák illetőségű **P.T.** a.s. (a továbbiakban: Szlovák társaság), kisebbségi tulajdonosa **B.-né Cs.Zs.** A Szlovák társaság tulajdonosai a Számlakibocsátó ügyvezetője, B. E. és egy harmadik természetes személy, törvényes képviselőjét szintén a Számlakibocsátó ügyvezetője látja el.
- [7] A felperes 2014. július és október havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában levonható adóként szerepeltette a Számlakibocsátó által az egyedi árumegjelölési rendszer több országban való forgalmazása kizárólagos jogának értékesítéséről kiállított 1-1 számla 45.900.000 Ft és 45.360.000 Ft adótartalmát.
- [8] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) új eljárás keretében 2014. július és október hónapra áfa adónemben lefolytatott ellenőrzés alapján a 2018. november 12-én kelt számú határozataival július hónapra 49.900.000 Ft, október hónapra 45.532.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönbözetet állapított meg, kötelezte a felperest 91.800.000 Ft és 91.064.000 Ft adóbírság megfizetésére, október hónapban a következő időszakra átvihető követelés összegét 172.000 Ft-ban határozta meg.

- [9] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2019. február 19-én és 20-án kelt számú határozataival az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.
- [10] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, valamint az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (a továbbiakban: Eüsz tv.) 108/A. és 108/B. §-aira alapította. Utalt az Európai Unió Bírósága C-255/02 (Halifax) és C-425/06 (Part Service) C-504/10 (Tanoarch) ügyekben hozott döntéseire és a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának 5/2016. (IX.23.) KMK véleményében foglaltakra.
- [11] Indokolása szerint a felperes a Számlakibocsátó számláin szereplő áfa-t jogszerűtlenül helyezte levonásba, mert a felek között létrejött szerződések megkötésének valós célja nem a gazdasági életben szokásos üzleti haszon elérése, hanem az adójogszabályokban foglalt adókötelezettség megkerülése, kijátszása, jogosulatlan adóelőny elérése volt. Az áruazonosító rendszer használati jogának forgalmazása során az azonos érdekeltségi körbe tartozó társaságok mesterséges számlázási láncolatot hoztak létre, amely célja nem gazdasági eredmény, hanem a Számlakibocsátó részéről pályázati támogatáshoz szükséges árbevétel elérése, a felperes részéről adólevonási jog jogosulatlan gyakorlása volt. A személyi összefonódások, a pénzügyi konstrukció alapján a társaságok tudatosan, szándékosan visszaélésszerű magatartást tanúsítottak, az ügyletek haszonhúzója a felperes volt.
- [12] A Számlakibocsátó nem volt jogosult a hasznosítási jog értékesítésére a feltalálók hozzájárulása hiányában. A felperes több állam tekintetében többször vásárolta meg a vagyoni értékű jogot, és volt olyan ország is, amely vonatkozásában úgy történt értékesítés, hogy a jogot a Számlakibocsátótól nem vásárolta meg. A Számlakibocsátó az értékesítést terhelő adóját fiktív számlák adótartalmával csökkentette.
- [13] A felperes 2012-ben 242.300.000 Ft-ért, 2013-ban 2.152.650.000 Ft-ért, 2014-ben 2.225.040.000 Ft-ért vásárolt a Számlakibocsátótól több országra vonatkozó forgalmazási jogot, majd az adóellenőrzés megindítását követően nem vásárolt, hanem azokat értékesítette a Számlakibocsátó érdekeltségébe tartozó további vállalkozások számára. A felperesnek az egyedi árumejelölési rendszer hasznosítási jogából bevétele nem keletkezett.
- [14] A felperes a Számlakibocsátónak nem közvetlenül teljesítette a számlák ellenértékét: a Szlovák társaság a felperes részére

kölcsönt nyújtott, amelyre fedezetként az ügyvezetője tulajdonában álló, az USA-ban bejegyezett társaságtól felvett kölcsönt jelölte meg. A felperes által felvett kölcsönből származó összeg azonban beszámításra került a Számlakibocsátó Szlovák társaság felé fennálló követelésébe. A 2014. január és 2014. október időszakban kiállított összesen 2.225.040.000 Ft bruttó összegű számlákon szereplő ellenértékből így 2.157.210.000 Ft-ot kompenzálással, 74.815.000 Ft átutalással és készpénzben került kiegyenlítésre a bemutatott iratok szerint. Tényleges pénzmozgás a kölcsön vonatkozásában nem nyert bizonyítást, az adóhatóság a Számlakibocsátó ellenőrzése keretében a Szlovák társaság tartozásátvállalását már korábban fiktívnek minősítette.

- [15] Az adóhatóság megállapításait a felperesnél jelen és más időszakot érintő ellenőrzés által feltárt tények mellett, a Számlakibocsátónál végzett vizsgálat, az ennek keretében beszerzett szlovák adóhatósági válasz, a feltaláló nyilatkozatai, a felperes szerződéses partnerei megkeresése alapján tette.
- [16] Az alperes megállapította, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv postán, és annak mellékleteként az ellenőrzés iratanyagának digitális adathordozón való kézbesítése jogszerű volt.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [17] A felperes mindkét határozattal szemben közigazgatási pert indított, melyeket az elsőfokú bíróság egyesített. A felperes keresetében az alperesi határozatok megváltoztatását, az adókülönbözet, az adóbírság és késedelmi pótlék törlését, másodlagosan az alperesi határozatok megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítását kérte.
- [18] Álláspontja szerint az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítésére postai úton jogszabálysértően került sor, a mellékelte CD-n lévő iratok hitelessége nem állapítható meg. Az adóhatóság határozatait nem valós tényállásra alapította, bizonyítékokat hallgatott el. Hangsúlyozta, hogy gazdasági racionalitással rendelkező ügyleteket bonyolított, adólevonási jogának megtagadása jogszabálysértő.
- [19] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte.

A jogerős ítélet

- [20] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével mindkét alperesi határozat vonatkozásban előterjesztett keresetet elutasította.
- [21] Megállapította, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítése megfelelt az Eüsz tv. 108/A. § (4) bekezdésében foglaltaknak, a papír alapú kézbesítés jogalapját az elsőfokú határozat helytállóan tartalmazza, az adóhatóság a felperes számára biztosította az iratbetekintési jogot, az elektronikus ügyintézés részletszabályairól szóló 451/2016 (XII.19.) Kormány

rendelet csak az elektronikus kapcsolattartás keretében írja elő a dokumentumok elektronikus úton történő hitelesítését, a CD-re történő digitalizálás során nem. Az Art. 104. § (1) bekezdése nem utal az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteire, így azok CD-n való továbbítása nem sértette ezen rendelkezést, és nem ellentétes az EUB 189/18 (Glencore) és C-419/14 (WebMindLicences) ügyben hozott döntéseiben foglaltakkal.

- [22] Az ügy érdemét illetően a Kúria 5/2016. (IX.23.) KMK vélemény 3. pontjára utalással kifejtette, hogy az adóhatóság nem kizárólag a Feltaláló nyilatkozatára alapította határozatait, a Számlakibocsátónál, a szerződéses partnereknél, a pénzügyi elszámolásban érintett valamennyi további társaság vonatkozásában vizsgálta a számlák ellenértékének kiegyenlítési folyamatait, a felek által beépített pénzügyi kompenzációk mögötti ügyletek valódiságát, a személyi összefonódásokat, valamint azt is, hogy a felperes és szerződéses partnerei az ügyletek során vállaltak-e üzleti kockázatot.
- [23] Rögzítette, hogy a forgalmazási jog értékesítéséről szóló szerződések megkötésekor a fejlesztett termék még nem létezett, azóta elkészült, gazdaságilag hasznosítható és piaci értékkel bírt, ez nem volt vitatott a perben, ezért e körben mellőzte a szakértői bizonyítást.
- [24] Álláspontja szerint a felperestől elvárható lett volna a beszerzett termék kellő dokumentálása, hogy a vevők a termék lényeges tulajdonságait megismerhessék, valamennyi információval rendelkezzenek és tudomással bírijanak arról is, hogy mikor várható a termék elkészülte. A felperes nem tudott konkrétumokat megjelölni a forgalmazással kapcsolatosan, különösen nem arról, hogy külföldön hol és hogyan valósult meg a forgalomba hozatal.
- [25] Gazdaságilag nem alátámasztható, hogy független felek ilyen szerződést kössenek, abban nincs valós, azonosítható teljesítményérték. A felek jogi garanciát nem vállaltak, nem kerültek kikötésre a szerződés felmondásának a feltételei, nem került megjelölésre a termék elkészültének időpontja, vagyis a forgalmazási jog érvényesíthetőségének a kezdete sem, amely szintén a tudatos, csalárd magatartást támasztja alá. A Számlakibocsátó maga hivatkozott arra, hogy az értékesítés azonos érdekeltségi körbe tartozó cégek részére történt, így valamennyi szükséges információval rendelkeztek, ezért sem volt indokolt más tartalmú szerződés megkötése.
- [26] A befektetési- és üzleti kockázat hiánya, valós tartalommal nem bíró pénzügyi kompenzációk alkalmazása és személyi összefonódás alátámasztja, hogy a felperes szándéka formailag szabályos számla befogadásával az áfa-levonási jog érvényesítése volt. A szerződések megkötésének célja nem a gazdasági életben szokásos üzleti haszon elérése, hanem az adókötelezettség megkerülése, ezáltal jogosulatlan adóelőny elérése volt. Az pedig, hogy a társaságok szükségszerűen tudomással bírtak az ügyletek során minden információról, azt igazolja, hogy ezen adókijátszásban a felek egymás tevékenységéről tudva, közösen együttműködve vettek részt.
- [27] Hangsúlyozta, hogy a vizsgálati jegyzőkönyv mellékleteként csatolt, magyar nyelvre fordított szlovák adóhatóság által felvett jegyzőkönyveket a NAV Nemzetközi Főosztálya fordította le, azok hivatalos fordításnak tekintendők, a fordítás kapcsán olyan eltérést sem tudott feltárni a felperes, amely az ügy érdemére kihatással lett volna. Az adóhatóság több nemzetközi megkeresést indított, a külföldi adóhatóság az időszakokat összevonva ellenőrizte a Szlovák társaságot és teljes időszakra adott tájékoztatást, ez azonban nem befolyásolja a nemzetközi válaszban foglaltak hitelességét, valóságtartalmát és jelen ügyben történő felhasználhatóságát sem.
- [28] Az alperes által a perben csatolt, szlovák adóhatósági választ tartalmazó CD-én a Szlovák társaság könyvelési dokumentumai, a felperesnek nyújtott kölcsönnel kapcsolatos bizonylatok, valamint a szlovák adóhatóság által a Szlovák társaság képviselőjének meghallgatásáról felvett jegyzőkönyv található. A peres eljárásban nem volt relevanciája,

hogy a felperesnél végzett alapeljárás keretében a Nemzetgazdasági Minisztérium (NGM) felé is belföldi jogsegélykérelemmel élt az adóhatóság, mely szerv a válaszához mellékletként szintén egy CD-t csatolt, amely a pályázattal kapcsolatos dokumentumokat tartalmazza. Ezekkel kapcsolatban a felperes érdemi kifogást nem adott elő.

A felülvizsgálati kérelem

- [29] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [30] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Eüsz tv. 9. § (1) bekezdését, 108/A. § (4) bekezdését, 108/B. § (1) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdését, 346. § (4)-(5) bekezdéseit, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (2)-(3) bekezdését, a 85. § (5) bekezdését, az Art. 12. § (1) bekezdését, 97. § (4) és (6) bekezdését, 104. § (1) bekezdését, 121. §-át, 128. §-át, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 2. § (3) bekezdését, 50. § (1) bekezdését. Ellentétes a Kúria EBH2017.K.20. és BH2019.120., valamint az EUB C-189/18 (Glencore) határozataiban foglaltakkal.
- [31] Előadta, hogy a fejlesztés megvalósulását és gazdasági hasznosíthatóságát az adóhatóság - az elsőfokú eljárásban tett nyilatkozatával szemben - határozatában még vitatta. Az alperes perbeli nyilatkozata folytán tény, hogy a termékazonosító rendszer fejlesztését a Számlakibocsátó végezte. Az elsőfokú bíróság ezt elmulasztotta ítéletében rögzíteni. A fejlesztés megtörténte folytán a termék forgalmazási jogának értékesítése, annak gazdasági racionalitása nem kérdőjelezhető meg. Az ügyletek nem adókijátszásra irányultak.
- [32] Érelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem támasztotta alá azon megállapítását, hogy az adóhatóság által folytatott alapeljárás nem kizárólag a fejlesztési dokumentáció megszerzésére irányult. Az adóhatóság határozatait kizárólag a Feltaláló nyilatkozataira alapította, az elsőfokú bíróság a szakértő kirendelését mellőzte, holott bizonyítható lett volna, hogy a fejlesztést a Számlakibocsátó a Feltaláló elképzeléseitől eltérően valósította meg. A szabadalmaztatás hiánya és a forgalmazási jog értékesítése között nincs összefüggés.
- [33] Fenntartotta álláspontját, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként nem a teljes iratanyagot kapta meg (szlovák adóhatóság megkeresése, NGM által küldött iratanyag csak a perben került csatolásra), a szlovák adóhatóság megkeresésre

adott válaszában fordítása helytelen. A Szlovák társaság 2006-ban alakult, így ez előtt kölcsönt nem vehetett fel, 2012-ben mérlegadatai tartalmazták az amerikai cég követelését, így a fedezet rendelkezésre állt. Az adóhatóság a párhuzamosan futó 9 ügyben eltérő méretű, gyökérszerkezetű digitalizált iratanyagot küldött részére, ezért a CD-k nem hitelesek, a határozat nem tartalmazza az összes bizonyítékot.

- [34] Az elsőfokú bíróság ítéletéből a bizonyítékok mérlegelése nem tűnik ki, az önkényes, valótlanul tartalmazza, hogy a tényállása a közigazgatási eljárás iratanyaga alapján került megállapításra. A Feltaláló nyilatkozatait nem értékelte, ezért nem érzékelte, hogy a Feltaláló az ismeretek, míg a Számlakibocsátó a fejlesztett termék hasznosítási jogát értékesítette. Hasonlóan elmaradt a szabadalmi hivatal eljárási anyagának, az NGM és a szlovák adóhatóság válaszában mérlegelése.
- [35] Fenntartotta azon álláspontját, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv és mellékleteinek kézbesítése sérti az elektronikus ügyintézésre vonatkozó szabályokat.
- [36] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.
- [37] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetében foglaltakat, a bizonyítékokat a maguk összességében értékelte, és helytálló következtetéssel döntött a kereset elutasításáról.
- [38] A felperes a közigazgatási eljárás során valamennyi iratot megismert, három alkalommal élt iratbetekintési jogával és az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként a döntés alapjául szolgáló okirati bizonyítékokat kézhez kapta. Az adóhatóság eljárása megfelelt a jogszabályi rendelkezéseknek, valamint az EUB C-189/18 (Glencore) és C-298/16 (Ispas) ügyben hozott döntéseinek. Hivatkozott arra, hogy az NGM és a szlovák adóhatósági megkeresésre adott válaszokat tartalmazó CD-k megismerését követően sem jelölt meg a felperes tartalmi eltérést. A felperes az elsőfokú bíróság bizonyítékainak értékelésével és indokolásával kapcsolatos kifogásait is alaptalannak vélte, utalva az Alkotmánybíróság 7/2013. (III. 1.) AB határozatára, illetve az ott jelzett alapjogi követelményekre. Részletezte, hogy a visszaélésszerű magatartásra alapított határozat törvényességi felülvizsgálata során az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat a súlyuknak megfelelően értékelte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [39] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [40] A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [az eljárásra még hatályos Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés],

amelynek - az eljárás jellege folytán - kötelező tartalmi eleme a megsértett jogszabályhely pontos megjelölése, e körben hiánypótlásnak sincs helye [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdés], tehát a jogszerűségi vizsgálat a kérelemben megjelölt jogszabálysértésekre terjedhet ki. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, illetve a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdés].

- [41] A Kúria rögzíti, hogy a felperes a felülvizsgálati kérelmében a bizonyítékok rendelkezésére bocsátása, illetve az adóellenőrzést lezáró jegyzőkönyv kézbesítésének módja - mint az ügy érdemére kiható eljárási szabályszegés - megítélésének jogszerűségét, az ügy érdemét illetően a bizonyítékok értékelését támadta.
- [42] Az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítése az adóellenőrzés, így főszabály szerint a bizonyítási eljárás lezárását, az észrevételezési jog megnyíltát [Art. 100. § (3) bekezdés] és a határozathozatalhoz vezető hatósági eljárás megkezdését [Art. 104. § (1) bekezdés, 120. § (1) bekezdés c) pont] eredményezi, az adózóval történő közlésre vonatkozó szabályok így garanciális jellegűek. A Kúria ezért mindenekelőtt a kézbesítéssel kapcsolatos jogszabálysértést vizsgálta, és megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az Eüsz tv. 108/A. § (4) bekezdés és 108/B. § (1) bekezdése helyes alkalmazásával ítélte meg a jegyzőkönyv postai úton való kézbesítésének, illetve a mellékletei digitális adathordozón való megküldésének jogszerűségét. Az alperes a perben revizori feljegyzéssel, képernyőfotóval igazolta, hogy az elektronikus kézbesítés a küldemény mérete folytán akadályba ütközött. A felperes nem is állította, hogy a kézbesítés módja miatt további jogsérelem érte, a jegyzőkönyvre megtette észrevételeit, így adózói jogai nem sérültek. A jegyzőkönyv postai kézbesítése az ügy érdemi elbírálására kihatással nem volt.
- [43] Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg azt is, hogy az eljárás szabályszerűségének nem feltétele az eljárás valamennyi iratának adózó részére való kézbesítése. Hangsúlyozandó, hogy nincs olyan jogszabályi követelmény, hogy

az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként az eljárás anyagát az adózónak hivatalból át kell adni, ugyanakkor az iratbetekintési jog kérelemre biztosítandó [Art. 12. §, 99. § (3) bekezdés]. Ezzel a jogával az adóhatósági eljárásban a felperes több alkalommal is élt. Az EUB C-298/16 (Ispas) ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elvét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottértékadó-alap ellenőrzésére és megállapítására irányuló közigazgatási eljárásokban valamely magánszemélynek lehetősége kell, hogy legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és a hatóság által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják.

[44] Az EUB a C-189/18. (Glencore) ítéletében rögzítette, hogy a HÉA-irányelvet, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a HÉA levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van az ezen adóalany beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa korábban tett azon ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyekben az e beszállítók által elkövetett HÉA-csalás fennállását megállapító, jogerőre emelkedett határozatok alapulnak, feltéve, először is, hogy az nem mentesíti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, és hogy nem fosztja meg ezen adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa e ténymegállapításokat és jogi minősítéseket, másodszor, hogy az említett adóalany ezen eljárás során betekinthesse az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárások vagy bármely más eljárás során beszerzett valamennyi olyan bizonyítékba, amelyre az említett közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, vagy amely hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, kivéve ha közérdekű célkitűzések igazolják e betekintés korlátozását, harmadszor pedig, hogy az e határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró bíróság vizsgálhatja e bizonyítékokat, valamint az említett beszállítókkal szemben hozott közigazgatási határozatokban tett azon megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak.

[45] Az adóhatóság eljárása ezen követelményeknek megfelelt, mert nem volt olyan bizonyíték, amelyet a felperes nem ismerhetett

meg, így iratbetekintési, észrevételezési és jogorvoslati joga nem sérült.

- [46] A Kúria utal arra, hogy a felperes a perben megismerhette - az egyébként a döntéshozatalnál bizonyítékként fel nem használt - szabadalmi és pályázati iratanyagot, amelyeket az adóhatóság a kifejtettek értelmében nem volt köteles részére átadni. Az iratok megismerését követően sem jelölt meg azonban olyan bizonyítékot, amely az adóhatósági határozat megállapítását érintette volna. Kiemelendő továbbá, hogy a felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott előadást arra vonatkozóan, hogy milyen ponton tér el az általa, illetve az adóhatóság által készítettett szlovák nyelvű iratfordítás, illetve a más időszak ellenőrzési jegyzőkönyvéhez csatolt digitális iratanyag, így ezen hivatkozás érdemi vizsgálatára a Kúriának nem volt lehetősége. Helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a CD lemezeken szereplő fájlnevek eltérő volta nem bizonyítja a tartalom manipuláltságát.
- [47] A felperes eljárási jellegű kifogásait mindezek következtében az elsőfokú bíróság jogszerűen értékelte.
- [48] Az ügy érdemét illetően a Kúria hangsúlyozza, hogy az adóhatóság határozatát rendeltetésellenes, visszaélésszerű joggyakorlásra alapította. A rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítására akkor van lehetőség, ha a gazdasági esemény formálisan, valós gazdasági tartalom nélkül valósul meg, az ügyletek elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az érintett adónemre vonatkozó szabályozás céljaival, rendeltetésével, és az adóhatóság mindezeket objektív körülmények feltárásával bizonyítja.
- [49] Az EUB a C-255/02. (Halifax), C-653/11. (Ocean Finance), C-103/09. (Weald Leasing) és más döntéseiben elemezte a rendeltetésszerű joggyakorlás megállapíthatóságnak feltételeit, a nemzeti bíróság feladatának minősítette az ügyletek tényleges vizsgálatát. Az Art. 2. § (1) bekezdése általános követelményként rögzíti az adójogviszonyból származó jogok rendeltetésszerű gyakorlását. Nem teljesíti ezt a követelményt az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.
- [50] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság megalapozottan helyezkedett arra az álláspontra, hogy jelen esetben a számlákon szereplő, azonos érdekeltségbe tartozó társaságok közt létrejött ügyletek formálisan megfeleltek az adólevonási jog feltételeinek, azonban az adóhatóság a személyi összefonódások, a pénzügyi rendezés módja feltárásával bizonyította, hogy azok célja az adólevonási jog megteremtése volt, amely ellentétes az adótörvények céljával. Az elsőfokú bíróság döntése ennek következtében megfelel mind az Art. 2. § (1) bekezdésében, mind a közösségi és nemzeti bírói gyakorlat által visszaélésszerű joggyakorlás szankcionálása körében kialakított elveknek [EBH 2013.K.5.

Kúria Kfv.I.35.312/2017/10., Kfv.I.35.428/2018/5., 5/2016. KMK vélemény 3. pontja].

- [51] A felperes felülvizsgálati kérelmében a bizonyítékok - számára kedvezőtlen eredménnyel járó - értékelését vitatta.
- [52] A Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a perben jelentős tényeket a felek tényállításainak, perben tanúsított magatartásának, valamint a per tárgyalása során megismert bizonyítékoknak és egyéb peradatoknak az egybevetése, egyenként és összességében történő értékelése alapján a meggyőződése szerint állapítja meg. Nem ad számot a bíróság a saját belső meggyőződéséről, ha az alperesi határozatban foglaltak egy az egyben történő átemelésével indokolja ítéletét [BH2019.120.]. A Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A Kúria a bizonyítékok értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan észszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes [EBH2017.K.20.].
- [53] A Kúria a rendkívüli jogorvoslat keretében megállapította, hogy az elsőfokú bíróság értékelte a kereset nyomán a szerződéseket, a pénzügyi teljesítésre vonatkozó bizonyítékokat, a Feltaláló és a Számlakibocsátó ügyvezetőjének nyilatkozatát, így a bizonyítékokon alapuló tények mérlegelésével hozta meg döntését, meggyőződése szerint bírálta el a felperes által megjelölt bizonyítékokat, és okszerűen állapította meg, hogy az ügyletek megvalósultak, azonban gazdasági racionalitás hiányában adókijátszásra irányultak. Mindez - a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben - a jogerős ítéletből egyértelműen megállapítható, a indokolása megfelel a Pp. 279. § (1) bekezdése és 346. § (4) - (5) bekezdései által támasztott követelményeknek, a bírói döntés nem önkényes.
- [54] Ezt nem befolyásolja, hogy az elsőfokú bíróság nem rögzítette ítéletében, hogy a másodfokú hatóság által megsemmisített elsőfokú döntést megelőző ellenőrzés milyen eljárási cselekményeket végzett, hogy milyen okból nem került sor a feltalálók találmányának szabadalmaztatására. Nem jogsértő az sem, hogy iratanyag hiányában nem szerepel tényállási elemként, hogy a Szlovák társaság mely időpontban vette fel az állítólagos kölcsönt ügyvezetője amerikai cégtől, mert ezek a körülmények a visszaélésszerű joggyakorlás szempontjából nem voltak relevánsak.

[56] A Kúria a felperest az alperest megillető, a perköltség felszámítására szolgáló költségjegyzékről szóló 31/2017. (XII.27.) IM rendeletnek megfelelően igazolt, és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (6) bekezdése alapján mérsékelt felülvizsgálati perköltségének viselésére a Kp. 115. § (2) bekezdése, 99. § (3) bekezdése alkalmazásával, a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte. A perköltséget a Kúria mérsékelte, mert az eljárás tárgya alapján megállapítható, igényelt összeg a rendkívüli jogorvoslati eljárásban kifejtendő tevékenységgel nem arányos.

Budapest, 2020. november 05.