



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.430/2020/15.szám

A Kúria a Dr. képviselő1 cím5 ügyintéző: dr. Vámosi-Nagy Szabolcs ügyvéd) által képviselt Felperes1 Cím2 felperesnek a dr. Regele Norbert kamarai jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága Cím4 alperes elleni közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 41.K.701.864/2020/10. számú ítélete ellen az alperes által 13. sorszám alatt, a felperes által 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelmek folytán megindult felülvizsgálati eljárásban a Kfv.I.35.430/2020/11. számú ítélet kijavítása tárgyában az alulírott napon meghozta a következő

v é g z é s t :

A Kúria a Kfv.I.35.430/2020/11. számú ítéletének fej részét akként javítja ki, hogy az helyesen: „A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 41.K.701.864/2020/10. számú ítélete”.

A Kúria a Kfv.I.35.430/2020/11. számú ítéletének rendelkező részét akként javítja ki, hogy az helyesen: „A Kúria a Fővárosi Törvényszék 41.K.701.864/2020/10. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2235456743 számú határozatát- az elsőfokú határozatra is kiterjedően- megsemmisíti.”.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A Kúria az alperes Kfv.12. sorszámú beadványában foglaltak alapján megállapította, hogy a Kfv.I.35.430/2020/11. számú ítéletének fej részében, illetve rendelkező részében elírásra került a felülvizsgálni kért jogerős határozat száma.

Minderre tekintettel jelen végzésével a Kúria a Közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 84. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó a Polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 352. § (1) bekezdése alapján a rendelkező részben foglaltak szerint az elírásokat kijavította.

A végzéssel szemben a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. március 29.

Dr. Darák Péter s.k. **Dr. Heinemann Csilla s.k.** **Huszárné dr. Oláh Éva s.k.**

tanácselnök

előadó bíró

bíró

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.430/2020/11.

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

A felperes: Felperes1
(2041 Budaörs, Keleti út 3.)

A felperes képviselője: Dr. képviselő1
dr. Vámosi-Nagy Szabolcs ügyvéd
(Cím3)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság
(1134 Budapest, Dózsa György út 128–132.)

Az alperes képviselője: Dr. Regele Norbert Gábor kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 13., felperes 14. sz. alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 41.K.701.894/2020/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 41. K. 701.894/2020/10. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2235456743 számú határozatát- az elsőfokú határozatra is kiterjedően- megsemmisíti.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 6.000.000 (hatmillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperesnél az adóhatóság 2011-2012. évekre vonatkozóan valamennyi adóra (kivéve 2011. évi általános forgalmi adót) és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

[2] Az elsőfokú határozatot a felperes fellebbezése alapján eljáró alperes 2017. december 22-én kelt 2233864694. számú határozatával az általános forgalmi adó és társasági adónemben tett megállapítások tekintetében megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította, a többi adónem vonatkozásában helybenhagyta. Az új eljárás elrendelésének indoka az volt, hogy az elsőfokú határozatból a megállapítás jogalapja az egymásnak ellentmondó megállapítások miatt nem volt egyértelműen rögzíthető.

[3] Az új eljárás során az elsőfokú adóhatóság a 2018. szeptember 21-én hozott 4321588299. számú határozatával általános forgalmi adónemben 217.986.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbötet állapított meg a felperes terhére, ezután adóbírságot szabott ki, és késedelmi pótlékot számított fel.

[4] A felperes a vizsgált időszakban három üzleti partnere felé adómentes közösségi termékértékesítést számlázott. Az ügyletek kapcsán széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le az adóhatóság (áru útjának vizsgálata, nyilatkozatok felvétele, kapcsolódó vizsgálatok lefolytatása, büntetőeljárásból iratok átvétele) és erre figyelemmel azt rögzítette, hogy a közösségi partnerek által adómentesen vásárolt termékek a Kft-nél áruházból kikerülve ugyan elhagyták az országot, de az áruk a leszállítást követően egyből visszakerültek Magyarországra, az áruk végső rendeltetési helye ténylegesen Magyarország volt, az adómentes közösségi értékesítés feltételének fennállását a felek a kiszállítással csupán színlelték. Mindez szövevényesen felépített számlázási láncolattal, csalárd módon vitték véghez, az áruk külföldi vevőktől többségében magyar eltűnő kereskedőkhöz kerültek, akik nem teljesítették adófizető kötelezettségeiket.

[5] Rögzítette, hogy felperes tisztában volt azzal, hogy adókijátszás részese, sőt azt tevékenyen támogatta, a közösséginek titulált termékértékesítései adómentességéhez a vevő által leigazolt CMR-ek mögé bújtt, illetve olyan látszatintézkedések mögé, mint készletre vételi nyilatkozat, letétbe helyezett áfa, melyekről az adóhatóság bizonyította, hogy teljesen hatástalanok voltak. A felperes az adókijátszásban aktív szerepet játszott, melyet bizonyított, hogy teljességgel ésszerűtlen, hogy külföldi cég a magyar Kft-nél-nál akarjon vásárolni, továbbá a külföldi vevők egyike sem volt nagy múltúnak tekinthető, néhány héttel, hónappal megalakulásuk után mégis naponta több kamionnyi árut vásároltak a felperestől, ráadásul készpénzben, forintban. Az adóhatóság nem vitatta, hogy felperes számos iratot begyűjtött a vevőktől, azonban ezeket nem, vagy csak felületesen ellenőrizte, ugyanis a felperesnek a cégkivonatokból látnia kellett, hogy egyik külföldi vevőjének sincs telephelye, a céghelyek pedig sok esetben lakások, azonban ennek ellenére nem kért további dokumentumokat, nyilatkozatokat a közösségi telephely, raktár igazolására vonatkozóan. Azáltal, hogy a felperes nem végezte el szabályzata szerint előírt telephely-ellenőrzést, telephely- és vevőlátogatást, engedte, hogy a CMR-eket, készletre vételi nyilatkozatokat előtte igazolják, illetve hogy két társaság nevében ugyanazon személy járjon el, egyértelműen részt vállalt a szabálytalanságokban, nem tett meg mindent annak érdekében, hogy az adókijátszásban való részvételét elkerülje. Hangsúlyozta, hogy a külföldi vevők egyikének sem volt valós, vállalkozás célú működése, egyik cég sem rendezkedett be hosszú távú működésre, ehhez nem rendelkeztek semmilyen infrastruktúrával. Kifejtette, hogy az ellenőrzés számos olyan tény, körülményt tárt fel, amely a csalási láncolatok jellemzője: normál üzletmenettől eltérő kereskedés, partnerek ellenőrzésének hiánya, előre fizetés, illetve azonnali fizetés, valós kereskedelmi szempontok nélküli kereskedés, szállítók és vásárlók gyors változása, eltűnő kereskedők, az áruk keringtetése, szervezeten felépített lánc, nincs bevallás, áfafizetés.

[6] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2018. december 10. napján kelt 2235456743. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság a megállapítás alapjául szolgáló tényállást feltárta, a lefolytatott eljárási cselekményekből okszerűen és helytállóan vonta le következtetéseit, a feltárt tényeket, adatokat, körülményeket egyenként és összességében értékelte, azokat összevetette. Az adókijátszás tényét az adóhatóság bizonyította, jogszerűen vizsgálták a felperes tudattartalmát.

[7] Az alperes a felperes pozitív tudattartalmát abban látta megvalósulni, hogy a felperes a külföldi vevők kereskedésre való alkalmatlanságával, a gazdálkodáshoz szükséges személyi és tárgyi feltételek hiányával tisztában volt, mint azzal is, hogy létük csupán adókijátszást szolgált. A felperesi pozitív tudattartalmat igazolja a felperes alkalmazásában dolgozó áruhá-

igazgató nyilatkozata, mely szerint az adózónál közismertek voltak a szállítói hiányosságok, a cégeket nem ellenőrizték le, a külföldi vevők sokat jelentettek a forgalom növekedésében. A felperes terhére értékelte a bónuszrendszer kialakítását és a forgalom utáni premizálást. Hangsúlyozta azt is, hogy felperes tudott arról, hogy a tőle megvásárolt árut csupán keringtették, majd azokat visszaszállították hozzá. A fuvarozó(továbbiakban: fuvarozó) közbeiktatására is csak az meghatározott társaságok közötti személyi összefonódások leplezése érdekében került sor.

[8] Összegző értékelése szerint a felperes egyértelműen passzív szereplője volt a megvalósult adókijátszásnak azzal, hogy a saját forgalmának növelése érdekében csalárd magatartást megvalósító bűnözői hálózatot szolgált ki, közrejátszva az adókijátszás megvalósulásában.

A kereseti kérelem

[9] A felperes kereseti kérelmében az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását és a terhére megállapított adókülönbözet és jogkövetkezmények törlését kérte.

[10] Álláspontja szerint a vizsgált értékesítések megfeleltek a közösségen belüli adómentes értékesítés feltételeinek, az alperes a tényállás-tisztázási és indokolási kötelezettségének nem tett eleget, nem bizonyította az adókijátszás megtörténtét, nem jelölte meg, hogy az kinél, mely tranzakció esetében, milyen összegű jogellenes adóelőnyt jelentett, és nem bizonyította azt sem, hogy a felperes tudott, vagy tudhatott arról, hogy adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt. Külföldi vevőkkel állt kapcsolatban, nem volt információja a külföldi vevők partnereiről, így arról sem, hogy az árukat visszaértékesítették Magyarországra. Arra is utalt, hogy a magyarországi vevők esetében a közösségi beszerzéseket az adóhatóság nem vitatta, a közösségi beszerzések után megállapította a fizetendő adót, levonható adót pedig a számlák hiánya miatt utasította el. A román társaságok vonatkozásában a román adóhatóság megerősítette, hogy a román társaság képviselője az ügyletek megtörténtét elismerte, a román adóhatóság visszaigazolta a gazdasági események megvalósulását. A sro esetében az alperes a teljes értékesítési folyamatot nem vizsgálta, nem ellenőrizte a közösségen belüli termékbeszerzéseket, és annak magyar vevőinél sem folytatott le ellenőrzést. A 2009-2011. évre lefolytatott adóellenőrzés során a szlovák adóhatóság tájékoztatása alapján megállapítást nyert, hogy az Sro-nak több tagállamból származó vevői voltak, iratellenes a személyi és tárgyi feltételek hiányára történő alperesi hivatkozás is. Az alperesi határozatban felsorolt körülmények nem alkalmasak az adókijátszás bizonyítására, és azokból a körülményekből sem vonható le olyan következtetés, hogy a felperes tudott, vagy tudhatott az adókijátszásról.

[11] Kifogásolta az új eljárás késedelmes megindítását, büntetőeljárásból beszerzett iratok engedély nélküli beemelését, továbbá a nyomozóhatóság által készített összefoglaló jelentés felhasználását. Hangsúlyozta, hogy ezen összefoglaló jelentés alapjául szolgáló dokumentumokat nem ismerhette meg, így nem tudott meggyőződni arról, hogy az összefoglaló jelentés mennyiben tükrözi az összefoglaló adatok valós tartalmát.

[12] Sérelmezte, hogy a fuvarozónál lefolytatott kapcsolatok vizsgálata során felvett tanúvallomások nem kerültek csatolásra, hanem azokról az adóhatóság összefoglalót készített, azonban az összefoglaló készítése nem jogszerű, az ellentétes az Art. 12. § (3) bekezdés c), és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 39/A. § (5) bekezdésében foglaltakkal. Ha zártan kell kezelni egy tanúvallomást, akkor abból kizárólag a személyazonosító adatokat és azokat az

információkat lehet törölni, amelyekből konkrét következtetés vonható le a tanú személyéről, de a teljes vallomást ismertetni, csatolni kell. Az első tárgyaláson a Kúria EBH 2018.K19. számon közzétett döntésére utalva kifogásolta a tanúk adatainak zárt kezelése elrendelését, arra figyelemmel, hogy az alapeljárásban meghallgatott tanúk és az új eljárásban a fuvarozó kapcsolódó ellenőrzése során meghallgatott védett tanúk között személyi átfedés van, de semmilyen időközben felmerült ésszerű indok a tanúk adatainak zártan kezelését nem támasztotta alá. Emellett a zárt kezelés miatt nem lehet szembesíteni a tanúkat korábbi nyilatkozataikkal, és alapeljárásban tett vallomásaikat összevetni az új eljárásban tett vallomásaikkal.

[13] Az áruház igazgató tanúvallomását elfogultság miatt nem lehetett volna figyelembe venni, és ezzel összefüggésben a tanú munkaviszonya megszűnésére és a vele szemben érvényesített kár felelősségre hivatkozott. Az adóbírság összegének megállapítását is jogszabálysértőnek tartotta, mert az alperes nem kezelte a felperest megbízható adózóként.

[14] Az alperes védiratában a határozatában foglaltakat fenntartva a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[15] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét részben megalapozottnak találta, erre figyelemmel az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően a 2012. évre vonatkozóan általános forgalmi adónemben tett megállapítás körében megsemmisítette, és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[16] Tiltott keresetváltoztatás, keresetkiterjesztés okán nem vizsgálta a felperesnek a tanúk adatai zártan kezelését vitató alperesi eljárást, a tanúvallomások kivonatos formában történő ismertetését jogszerűnek minősítette. Hangsúlyozta, hogy az alperes a Ket. 39/A. § (4) és Art. 12. § (3) bekezdés c) pontja alapján helytállóan járt el, mikor a zárt adatkezelést kérő tanúk vallomását kivonatos formában ismertette. Az alperes a védett tanúk vallomásáról készült jegyzőkönyvet teljes terjedelemben becsatolta, így a bíróság a zártan kezelt adatokat tartalmazó tanúvallomásokat megismerte, azokat összevetette a kivonatokkal, és megállapította, hogy a kivonat a tanúk nyilatkozatát helyesen tartalmazza, az adott tanú által közölt minden lényeges információt rögzítették és azokban nem szerepel olyan további információ, amit a kivonatokból a felperes nem ismerhetett volna meg.

[17] Az új eljárás megindítására vonatkozó határidő mulasztást az alperes elismerte, azonban a bíróság álláspontja szerint az új eljárás megindítására előírt törvényi határidő nem jogvesztő, annak elmulasztása az eljárás megindítását és lefolytatását nem akadályozta, a 2018. február 26. helyett 2018. március 19-én történt megindítás az ügy érdemi elbírálására kihatással nem volt.

[18] Az adóhatóság eleget tett a korábbi új eljárásra kötelező döntésben foglalt előírásoknak, a közösségen belüli termékértékesítés adómentességének megállapításához szükséges törvényi feltételek teljesülését igazoló okiratokat megvizsgálta, jogszerűen rögzítette, hogy a felperes egy adókijátszás céljából szervezett kereskedelmi láncolatban vett részt, a felperesnek erről az adókijátszásról tudott vagy tudnia kellett. Titkos információgyűjtésből származó bizonyítékokat az alperes nem használt fel, míg a bünyügyi nyomozás során keletkezett iratok felhasználására bármiféle felhasználási engedély nélkül a

büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban: Be.) 71/B. § (1) bekezdése alapján jogszerű volt. A védelemhez való jog nem jelent korlátlan iratmegismerési lehetőséget, melyet az Európai Unió Bírósága C-430/19. számú ítéletében is megerősített. Jogszerűnek találta gyanúsított vallomásának felhasználását, arra is figyelemmel, hogy az a vizsgálati jegyzőkönyv mellékletét képezte, annak tartalmát a felperes teljes körűen megismerhette és azzal kapcsolatos álláspontját kifejtette.

[19] A nyomozóhatóság összefoglaló jelentését az adóhatóság jogszerűen beszerezhetette és figyelembe vehette, de tévedett, amikor az összefoglaló jelentés tartalmát bizonyítékként értékelte. Az összefoglaló jelentés ugyanis csak annak bizonyítására alkalmas, hogy a nyomozás során milyen tényállást állapítottak meg, de nem alkalmas az abban foglalt tényállás megalapozottságának megállapítására az adóigazgatási eljárásban. Álláspontja szerint az összefoglaló jelentésben szereplő tényállás átvétele nem helyettesítheti a közigazgatási döntés bizonyítékokkal való alátámasztását, vagyis nem mentesíti az adóhatóságot a bizonyítási kötelezettsége alól.

[20] Elvetette az áruházigazgató nyilatkozatának kizárására vonatkozó felperesi érvelést, miután a felperes által felhozott körülmények: a munkaviszony megszüntetése, munkáltatói igény érvényesítése önmagukban nem alapozzák meg elfogultságának megállapítását.

[21] Megalapozatlanul kifogásolta a felperes azt is, hogy az alperes csak a három vizsgált közösségi vevő vásárlásai tekintetében vizsgálta az óvadékba helyezett és a felperes által később befizetett áfa összegek kihatását az adókülönbözetre. Hangsúlyozta, hogy ezen értékesítések vonatkozásában megállapított adókülönbözet összegét a felperes által más vevői felé számlázott közösségi értékesítésekhez kapcsolódó a felperesnél óvadékba helyezett és költségvetésbe befizetett összege nem befolyásolja.

[22] Álláspontja szerint az alperes a közösségen belüli termékértékesítések adómentességét arra tekintettel tagadta meg, hogy a külföldi vevők részére értékesített termékek más tagállamba történő kiszállítása csupán az ügyletek közösségi jellegének színlelését szolgálta, valójában a termékeknek nem volt semmilyen rendeltetése külföldön azon kívül, hogy a termékeket megutaztatták az adókijátszás érdekében, a termékeket a felperes külföldi vevői eleve belföldi értékesítésre szánták.

[23] A felperes közösségi értékesítései adókijátszás céljából létrehozott számlázási láncolatba illeszkednek, és mivel a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a külföldi vevői adókijátszást valósítanak meg, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételét, így maga is az adókijátszás részesévé vált.

[24] A román társaságok vonatkozásában a bíróság megállapította, hogy az alperes az Art. 97. § (4) bekezdés alapján fennálló tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett. Szerinte az ügyletek színleltségét támasztják alá a kiszállítás helye és a külföldi vevők székhelye, telephelye vonatkozásában feltárt körülmények, a társaságok által megadott címeken az árut nem pakolhatták le, illetve át egy másik kamionra. Arra is utalt, hogy a társaságok tulajdonosa és ügyvezetője a vizsgált időszakban ugyanazon személy volt, később külföldi állampolgárok lettek a tulajdonosok, ügyvezetők, akik azonban a román adóhatóság számára elérhetetlenné váltak. Iratanyagot a hatóságok beszerezni nem tudtak, vagy kizárólag

a belföldi vevő felé teljesített közösségi értékesítések iratai álltak rendelkezésre. Részletezte, hogy a román társaságok magyarországi vevői ugyanazok a társaságok voltak, akik működésüket tekintve úgynevezett hiányzó kereskedők. A felperes iratellenesen hivatkozott arra, hogy a két gazdasági társaságnál lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság azt állapította volna meg, hogy a vizsgált tranzakciók kimerítik a közösségen belüli termékbeszerzés tényállását, emiatt ezek igazoltak. Ilyen megállapítást az adóhatóság nem tett, bár az egyik társaságnál hozott határozat valóban tartalmazza, hogy mindkét román fél részéről érkezett kontroll adat, mely alátámasztja a közösségen belüli beszerzések tényét. Az adóhatóság azonban nem minősítette az ügyleteket és iratanyag hiánya miatt a bevallásban vallott fizetendő adót a bevallással egyezően állapította meg, a levonható adót viszont a számla mint adólevonási jog tárgyi feltétel hiányában elutasította.

[25] A bíróság szerint az ügyletek megítélésében nem volt jelentősége annak, hogy a felek közösségen belüli ügyletekről összesítő nyilatkozatot, bevallást nyújtottak be. Ezzel kapcsolatban az Európai Unió Bírósága C-409/04. számú ítéletének 71. pontjára hivatkozott, melyet megerősített a C-184/05. számú ügyben hozott ítélet 37. pontja is. Egyértelműen rögzíthető volt, hogy a felperestől vásárolt termékeket az azonos személy irányítása alatt álló román társaságok eleve belföldi értékesítésre szánták, hiszen a termékeket még a kiszállítás napján visszaszállították Magyarországra.

[26] Rögzítette, hogy ugyan az elsőfokú határozatban az a megállapítás szerepel, hogy a felperes aktív szerepet töltött be az adókijátszás megvalósításában, azonban az alperes ezt a megállapítást a másodfokú határozatában korrigálta, és egyértelműen az adókijátszás passzív szereplőjeként azonosította a felperes.

[27] A külföldi vevőktől bekért iratokkal összefüggésben elismerte, hogy a felperes valóban igyekezett körültekintően eljárni közösségi ügyletei során, ugyanakkor a bíróság osztotta azt az alperesi álláspontot, hogy ez nem alkalmas a felperes kellő körültekintésének alátámasztására, mert önmagában a nagyszámú irat bekérése azok tartalmi vizsgálata nélkül az adókijátszás elkerülésére alkalmatlan, hatástalan intézkedések bevezetése volt.

[28] Azt a felperesi érvelést elfogadta, hogy a telephely ellenőrzés általánosan nem elvárt a közösségen belüli értékesítést folytató adóalanytól. Ugyanakkor a felperes belső szabályzatában kifejezetten előírta külföldi igénylő esetén a vásárlói kártya kiadása előtt a telephely vizsgálatát, ezért a felperestől elvárható lett volna a belső szabályzatának való megfelelés, figyelembe véve azt is, hogy a vevők látogatására külön alkalmazottakat foglalkoztatott. Szerinte a CMR-eken a pontos kiszállítási cím feltüntetésének hiánya a társaságok székhelyeinek lakás, illetve iroda megjelölése mind megerősítik a vevő ellenőrzésének szükségességét. Ezen túlmenően utalt arra, hogy az egyik román gazdasági társaság esetében a cégkivonatból az volt megállapítható, hogy a szerződéskötés idején nem volt érvényes székhelye. Álláspontja szerint, ha a felperes nem csak bekéri az iratokat, hanem azokat tartalmi ellenőrzésnek is aláveti, ezeket a hiányosságokat, illetve ellentmondásokat maga is kiszűrhetné volna. Ebben az esetben elvárható lett volna, hogy a román társaságokat fokozottabban ellenőrizze, különösen a kiszállítás helyét.

[29] Az alperes megalapozottan hivatkozott arra is, hogy a nyíregyházi áruház igazgató nyilatkozata alátámasztja, hogy a felperes számára gyanúsak voltak a román cégek. Az, hogy az igazgató a gyanús román cégek között egy más társaságot is megemlített, amely tekintetében megállapítás nem történt, önmagában nem alkalmas a nyilatkozatban foglalt

előadások megdöntésére. A felperes tudattartalma körében helyesen emelte ki az alperes, hogy a külföldi vevők jelentős mértékben növelték a forgalmat, a felperes tervszámokat határozott meg, amiket teljesíteni kellett, és a dolgozók bónuszai is a forgalomtól függtek. Azt nem vitatta, hogy a közösségi értékesítésekre jutó áfa összegének a bekérése óvadékként egy egyedi megoldás, de e tekintetben osztotta az alperesnek azt az álláspontját, hogy az intézkedés nem elsődlegesen az adókijátszásban való részvétel elkerülésére, hanem annak következményeinek elkerülésére, illetve az ezzel kapcsolatos adózási felelősség alóli mentesülésre irányult.

[30] A bíróság elismerte, hogy a 2011 szeptemberétől bevezetett, az 500.000 forint feletti vásárlásoknál az átutalásos vagy bankkártyás fizetés, valamint egy fuvarozócéggel történő fuvarozás, szervezés, alkalmasak lehetnek a tisztességtelen kereskedő kiszűrésére, illetve az értékesített termékek más tagállamba történő kiszállításának biztosítására. A konkrét esetben azonban a gyakorlati megvalósulásukra figyelemmel nem bizonyultak hatásos intézkedéseknek.

[31] A bíróság álláspontja szerint az alperes a szlovák társaság felé történő értékesítések kapcsán nem tett eleget a tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. Az alperes az Sro. működésének feltárása érdekében a szlovák adóhatóságot nem kereste meg, illetve határozatában nem hivatkozott olyan megkeresésre adott szlovák adóhatósági válaszra, vagy egyéb bizonyítékra, amely megállapításait alátámasztaná. A büntetőeljárásból beszerzett összefoglaló jelentés pedig bizonyítékként a korábban kifejtettekre figyelemmel nem használható fel. Azt elismerte, hogy a fuvarozást végző sofőrök és védett tanúk nyilatkozata megerősítette, hogy a szlovák társaság felé értékesített termékeket a Szlovákiába történt kiszállításukat követően visszaszállították Magyarországra, azonban önmagában a sofőrök és a védett tanúk nyilatkozata alapján a számlázási lánc feltárása nélkül nem lehet erre vonatkozó megalapozott megállapítást tenni, figyelemmel arra is, hogy kivétel nélkül mindannyian kristálycukor szállításáról nyilatkoztak, miközben a felperes nem csak kristálycukrot értékesített a szlovák cég felé. Hangsúlyozta, ha az alperes azt a megállapítást teszi, hogy az ügyletek adókijátszásra irányultak, akkor ennek teljes folyamatának feltárásával hozható adójogilag megalapozott döntés.

[32] Helytálló az a felperesi állítás, hogy az alperes kizárólag a védett tanúk nyilatkozata alapján állapította meg, hogy a termékek több esetben visszaszállításra kerültek a felpereshez, erre vonatkozó más bizonyíték nem áll rendelkezésre. Ezt az alperes is elismerte a per során. Ugyanakkor a meghallgatott öt védett tanú közül csak ketten nyilatkoztak arról, hogy egyes esetekben a felpereshez szállították vissza az árut, de ezzel összefüggésben nem vizsgálták a felperes beszerzéseit, így az áruegyezőséget az alperes nem bizonyította. Nem fogadta el azt az alperesi állítást sem, hogy abból a körülményből, hogy a fuvarosok személyi okmányainak fénymásolata a felperesnél rendelkezésre állt, az aláírásokkal való visszaélés a felperes tudtával történt. A kereskedelmi tevékenységet folytató felperestől ugyanis ésszerűen nem várható el, hogy értékesítései során vizsgálja a fuvarozást kísérőokmányokon a fuvarosok aláírásainak valóságát, és észlelje, ha valamely iraton lévő aláírás esetlegesen nem az adott fuvarostól származik, különös tekintettel arra, hogy ehhez speciális szakismeret szükséges.

[33] A fentiekre figyelemmel az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően 2012. évre vonatkozó általános forgalmi adónemben tett megállapítás tekintetében megsemmisítette és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

Megjegyezte, hogy a 2012. évi általános forgalmi adó vonatkozásában a teljes határozat megsemmisítéséről kellett döntenie, miután a megalapozottnak és a megalapozatlannak ítélt megállapítások ugyanazt az adónemet és időszakot érintették, de a megállapított adókülönbözések és az azokhoz kapcsolódó jogkövetkezmények összességükben nem kerültek elkülönítésre az adóhatósági határozatok rendelkező részében.

[34] Az új eljárásban azonban kizárólag a szlovák társaság vonatkozásában kell további ellenőrzési cselekményeket végezni, ennek során fel kell tárni a felperes Sro. felé számlázott közösségen belüli termékértékesítést magában foglaló értékesítési láncolatot, és vizsgálni kell az értékesítési láncolat esetleges mesterséges jellegét, illetve azt, hogy az értékesítési láncolatban történt-e adókijátszás. Az adókijátszás megállapítása esetén azt kell vizsgálni, hogy a felperes az adókijátszásról objektív körülmények alapján tudott vagy tudhatott-e. Ha az adókijátszás megvalósulása nem állapítható meg, vagy nem bizonyítható, hogy a felperes tudott, vagy tudhatott az adókijátszásról, a felperes közösségen belüli értékesítésének adómentessége nem tagadható meg. Ha az adóhatóság arra hivatkozik, hogy a felperestől kiszállított termékek visszaszállításra kerültek a felpereshez, akkor a megalapozott megállapításhoz nem elegendő a fuvarozást végzők nyilatkozata, hanem az áru utaztatásával, körbejárásával kapcsolatos minden egyes körülményt, a felperes beszerzéseit és az azt megelőző ügyleteket is részletesen vizsgálni szükséges, és egyértelműen bizonyítani kell az áruegyezőséget. A büntetőeljárásból beszerzett összefoglaló jelentés bizonyítékként nem használható fel, de az adóhatóság felhasználhatja a már rendelkezésre álló egyéb bizonyítékokat, továbbá elvégezhet minden olyan eljárási cselekményt, ami a tényállás tisztázásához szükséges. Az elsőfokú bíróság álláspontja miatt a jogkövetkezményekre vonatkozó felperesi kereseti kérelemről nem döntött.

Az alperes és felperes felülvizsgálati kérelme és ellenkérelme

[35] A jogerős ítélet ellen mindkét fél felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

[36] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a szlovák társasággal kapcsolatos bírósági megállapításokat támadta. Nézete szerint a jogerős ítélet nem felel meg a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (2) bekezdésében, és a Pp. 346. § (4), (5) bekezdéseiben foglalt rendelkezéseknek. Ezen túlmenően az alperesi határozat az elsőfokú határozatra kiterjedően, megalapozatlanul és a Kp. 89. § (1) bekezdés b), valamint 92. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltak megsértésével került hatályon kívül helyezésre, és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezésére.

[37] Az alperes álláspontja szerint a bíróság tévesen tulajdonított az összefoglaló jelentésnek kiemelt jelentőséget, és nem megfelelően értékelte az összefoglaló jelentést alátámasztó bizonyítékokat. Az összefoglaló jelentés csupán egy a bizonyítékok köréből, azonban nem kizárólagos bizonyíték, hiszen az abban foglaltakat más bizonyítékok is egyértelműen alátámasztják. Összefoglaló jelentésben szereplő tényállást igazolják az ellenőrzési eljárás során felvett tanúvallomások és nyilatkozatok is. Ezeket a tanúvallomásokat pont azok a sofőrök tették, akik a felperestől árut szállítottak, így a személyük az ügyben jelentősnek tekinthető, és a tanúvallomásuk is releváns bizonyítékul szolgál a megállapítások alátámasztására. Az összefoglaló jelentésben foglaltakat egyértelműen bizonyítja gyanúsítottai vallomása is. Az összefoglaló jelentés nélkül is egyértelműen bizonyított, hogy a felperes egy adókijátszási láncban vett részt, hiszen a tőle származó áruk tekintetében követték el az adókijátszást.

[38] Utalt arra is, hogy a felperest érintően ez a típusú adókijátszás nem csak a jelen vizsgált időszakra, hanem a korábbi évek vonatkozásában is megállapításra került, továbbá a Fővárosi Törvényszék még bűnösséget megállapító büntető ítéletet is hozott, amely megerősítette az adóigazgatási eljárásban tett megállapításokat, vagyis azt, hogy a felperestől származó árukkal adókijátszást követtek el. Ezeket a megállapításokat nem csak az adataikat zártan történő kezelést kérő személyek tanúvallomásairól készült kivonatok támasztották alá, hanem az cég gépjárművezetői, például gépjárművezetők is. A bíróság tévesen értékelte úgy, hogy az ügyben meglévő bizonyítékok ellenére az S.r.o. vonatkozásában tett megállapítás megalapozatlan, és az alperes nem tett eleget az Art. 97. § (4) bekezdése alapján fennálló tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének.

[39] Hangsúlyozta, hogy az adóigazgatási eljárás nem tesz különbséget a bizonyítékok bizonyító ereje között, a bíróság nem a súlyuknak megfelelően értékelte az adókijátszást megvalósító ügyletekkel érintett fuvarozást végző sofőrök és védett tanúk nyilatkozatait, tanúvallomásait. A szlovák adóhatóság megkeresését hiányoló bírósági megállapítással kapcsolatban utalt arra, hogy a másik két beszállító vonatkozásában sem kereste meg a román adóhatóságot az alperes, csak a korábbi vizsgálatnál beszerzett adatokat használta fel. Ugyanígy tett az s.r.o. vonatkozásában is, ahol a korábbi vizsgálat során az alperes megkereste a szlovák adóhatóságot. Ezen megkeresésre adott válasz a Kft-nél 2009-2011. év vizsgálata során hozott jegyzőkönyv mellékletei között található. Ezen túlmenően a felperes másik két közösségi vevőjével kapcsolatban az ítélet olyan terhelő, az adóhatósági megállapítást alátámasztó körülményeket is rögzített, amelyek a szlovák társaság vonatkozásában is fennállnak, viszont ezek az ítéletben nem kerültek rögzítésre. Így hivatkozott az ítélet 58., 60., 61. és 62. pontjában leírtakra.

[40] Ezzel összefüggésben arra is utalt, hogy a bíróság iratellenesen állapította meg, hogy a sofőrök és védett tanúk csak arról nyilatkoztak volna, hogy kizárólag kristálycukrot szállítottak, mert ennek ellent mond név az cég gépjárművezetőjének nyilatkozata, amelyben elismerte, hogy cukrot, kávé és édességet szállított. Kiemelendő, hogy nem kristálycukor szállításáról tett tanúvallomást, hanem gyűjtőfogalomként az áru szót használta. Iratellenes az az ítéleti megállapítás is, hogy a tanúk az áru fuvarozását a Szlovákiába történő kiszállítását elismerték, hiszen a tanúvallomásokról készült kivonatban foglaltak szerint előfordult olyan szállítás is, amikor a felperesnél felpakolt áru egyenesen a Hunyadi utcai raktárba lett leszállítva.

[41] Mindezekre tekintettel a bíróság megalapozatlanul kötelezte az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra. Arra is hivatkozott, hogy az új eljárásban előírtak teljesítése lehetetlen, ugyanis az S.r.o. cég megszűnt, így semmilyen dokumentum nem szerezhető be a társaságtól, kizárt mindenféle további vizsgálat a társaság korábbi beszerzéseivel, eladásaival kapcsolatosan. Ugyanígy nem lehet feltárni az S.r.o. magyarországi vevőit, mert azok valamennyien kényszer törlési eljárás alá kerültek, így ezen társaságok esetében sem lehetséges további bizonyítékok beszerzés.

[42] Nézete szerint megalapozottan nem várható el az alperestől, hogy tételesen fajtamennyiség és időpont szerint bizonyítani lehessen az áruegyezőséget. Az áfacsalásoknak ugyanis köztudomásúan az áll a háttérben, hogy a gazdasági események látszólag szabályszerűen történnek, látszólag minden rendben található. Ezen ügyletek esetében a

szervezők a lebukás veszélyének és a szabálytalan tevékenység leplezésének érdekében nagy gondot fordítanak arra, hogy a csalást ne lehessen könnyen felderíteni.

[43] Az alperes azzal is érvelt, hogy a 2012. évi általános forgalmi adó- december hónap kivételével- elévüléséből mindösszesen három nap maradt fenn, ebből kifolyólag világosan látszik, hogy a megállapítás mindenképpen el fog évülni. A törvényszék ítéletében egyértelműen meg tudta állapítani, hogy mennyi adókülönbözet esik a felperes által alaptalanul vitatott értékesítésekre, a perköltség megállapítása körében ezt arányosította, így az alaptalan kereseti kérelem tekintetében elrendelt új eljárás teljesen felesleges és az adómegállapítás elévüléséhez vezet. Az elsőfokú bíróság akkor járt volna el helyesen, hogy ha a román cégek felé teljesített értékesítésekhez kapcsolódóan tett megállapítás vonatkozásában a felperes keresetét elutasítja.

[44] Összegző értékelése szerint az ítélettel ellentétben a feltárt bizonyítékok egyértelműen alátámasztják az értékesítési láncolat mesterséges jellegét, és az adókijátszást, így elsődlegesen a felperes keresetének teljes körű elutasítását, másodsorban az ítélet hatályon kívül helyezését és kizárólag az S.r.o tekintetében történő új eljárás elrendelését indítványozta.

[45] A felperes felülvizsgálati kérelmében az alperesi határozatnak a román társaságokat érintő részében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az eljáró bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára történő utasítását kérte akként, hogy a bíróság a felperes teljes keresetének adjon helyt. A szlovák társaságra vonatkozó ítéleti indokolásból pedig a büntetőeljárásból származó valamennyi bizonyíték és a hatóság által meghallgatott személyek nyilatkozatairól készült kivonatok felhasználhatóságára vonatkozó részek tekintetében kérte a jogerős ítélet felülvizsgálatát azzal, hogy a Kúria mellőzze az elrendelt új eljárás során ezek felhasználhatóságára vonatkozó elsőfokú álláspontot.

[46] Álláspontja szerint az ítélet jogszabálysértő, mert a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelésére kirívóan okszerűtlenül nem a Kp. 78. § (2) bekezdésének megfelelően került sor, illetve nincs összhangban a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4)-(5) bekezdéseiben foglalt kötelezettséggel. Ellentétben az ítélet továbbá az Alaptörvény XXIV. cikk és a Kp. 2. § (2) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való joggal is. Ezen túlmenően a jogerős ítélet azért is jogszabálysértő, mert a bíróság a régi Art. 1. § (3a) bekezdésében, 97. § (4), (6) bekezdésében foglalt előírások jogszabálysértő értelmezésével jutott arra a következtetésre, hogy az alperes határozata a két gazdasági társaság tekintetében jogszerű. Ezen túlmenően sérti az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 89. § (1) bekezdését, mert a közösségen belül más tagállamba történő értékesítés adómentességét az adókijátszás azonosítása nélkül tagadta meg.

[47] Kifogásolta, hogy sem az alperes, sem pedig a bíróság nem azonosított adókijátszást és jogellenes adóelőnyt, és nem jelölte meg a felperes szerepét a számlázási láncban. A felperes szerepét hol aktívna, hogy passzívna minősítette, és kifejezetten mellőzte az adóelőny meghatározását és az adóelőnyt elérő szereplők azonosítását. Felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú, az alperesi határozat és az ítélet idevonatkozó részeinek bemutatásával állította, hogy az adókijátszás és a jogellenes adóelőny körében tett kijelentések miért megalapozatlanok. Hangsúlyozta, hogy a bíróság nem pótolhatja az

elsőfokú adóhatóság és az alperes határozatának hiányosságait, ezzel ugyanis sérül a felperes jogorvoslathoz való joga. Az elsőfokú adóhatóságnak a jegyzőkönyvben nyilvánvalóvá kellett volna tennie, hogy a megállapítása szerint ki követte el az adókijátszást, mert akkor a felperes észrevétele és további jogorvoslati beadványai során nem kellett volna valamennyi, a hatósági határozatokban felvetett megállapítási alapra reagálnia. Az sem tekinthető jogszerű eljárásnak, hogy az elsőfokú adóhatóság és az alperes valamennyi kellő körültekintéssel kapcsolatos megállapítási alapot megemlíti a határozatában és a bíróság ebből válogatja ki, hogy az alapul fekvő bizonyítékok mely megállapítási alapot támasztják alá. Ez az eljárás sérti az Alaptörvény XXIV. cikk és Kp. 2. § (2) bekezdése szerinti a felperesnek a tisztességes eljáráshoz való jogát.

[48] Utalt arra, hogy az adókijátszás fogalmi eleme, hogy az adóhatóság által feltárt láncban jogellenes adóelőny keletkezzen. Jogellenes adóelőny pedig akkor keletkezik, ha például a feltárt láncolatban valamely szereplő nem vallja be és/vagy fizeti meg az adót, vagy például valamely szereplő fiktív számlák alapján gyakorol adólevonási jogot. Azonban sem az alperesi határozat, sem a bíróság ítélete nem tartalmaz ilyen megállapítást, nem állították, hogy a felperes közösségi vevői és azok magyar vevői adóbevallásokban szereplő fizetendő adót nem fizették meg, sem azt, hogy fiktív számlák alapján gyakorolták volna adólevonási jogukat. Az alapul fekvő bizonyítékok sem a fizetési kötelezettség elmulasztását, sem a fiktív számlák alapján gyakorolt adólevonási jog gyakorlását, sem készpénzfelvételt nem támasztanak alá, sőt a bíróság ítéletének 56. pontja maga is rögzíti, hogy a magyar vevőknél nem keletkeztetett jogellenes adóelőny.

[49] Téves az a bírósági megállapítás, hogy a felperes nem vitatta a felperestől megvásárolt termékek belföldre történő visszaértékesítésre vonatkozó alperesi állítást. Az alperes és a bíróság által is állított visszaértékesítés tényét cáfolják a VIES kontrolladatok, hiszen 2012. I. negyedévre vonatkozó adatok szerint az a két román társaság nem csak a felperestől szerzett be. Felületesen értékelte a bíróság a román társaságok képviselőjének nyilatkozatát is, aki csupán a 2012. II. és III. negyedévre vonatkozóan tett nyilatkozatot, nyilatkozatai csak és kizárólag a társaság társasággal kapcsolatosak. A Kft. tekintetében semmilyen következtetést nem lehet levonni a jegyzőkönyv 27–28. oldalain szereplő kimutatásból, míg a P.Kft. tekintetében, ha az adókijátszás megállapítható is lenne, a felperes akkor sem tudott és kellő körültekintés tanúsítása mellett sem kellett tudnia erről. A bíróság által figyelembe vett nemzetközi adóhatósági válasz 2011. III. és IV. negyedévre vonatkozott, míg a vizsgált időszak 2012. január-november hónapok. A bíróság tehát egy olyan adóhatósági választ értékelt a felperes terhére, ami egy tőle teljesen független adózóval kapcsolatban készült egy másik időszakban.

[50] Sérelmezte, hogy a bíróság az adókijátszást a román társaságok vonatkozásában a felperestől beszerzett termékeknek a belföldi értékesítésre irányuló tényleges szándékával azonosította. A bíróság szerint ezt a rejtett szándékot az alkalmatlan kiszállítási cím és a CMR-ek hiányosságai, az azonos ügyvezető és tulajdonos átfedés, a tárgyi időszakot követő külföldi ügyvezetők, a tárgyi időszakot követő elérhetetlenség, adószám törlések és iratanyag hiánya alapozzák meg. A bíróság teljesen figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy a kiszállítások nem a román vevők székhelycímére történtek, amelyet alátámasztanak a szállításokat végző fuvarozó nyilatkozata és a külföldi adóhatóság válasza is. Ekként a székhelycímek árufogadására való alkalmatlansága irreleváns. A cégnyilvántartásba bejegyzett telephely hiánya pedig egy olyan adminisztratív hiba, amely nem alapozza meg az adókijátszás megvalósulását. A bíróság azt sem indokolta, hogy az a körülmény, hogy a két

román vevőnek ugyanaz a személy volt az ügyvezetője, miért alkalmas az adókijátszás alátámasztására. Az elérhetetlenség a tárgyi időszakot követően megjelenő külföldi vezetők és iratanyag hiánya utalhat adókijátszásra, felmerülhet a gyanú, de konkrét adókijátszást alátámasztó körülmények hiányában ezek a körülmények alkalmatlanok bármilyen adókijátszás kétségek nélküli alátámasztására. Lényeges ítéleti ellentmondás, hogy a tevékenységhez szükséges személyi, tárgyi feltételek meglétének vagy hiányának vizsgálatát a szlovák társaság tekintetében a bíróság kifejezetten előírta az új eljárásra, míg ezzel szemben a társaság-nél ennek meglétét és az erre vonatkozó bizonyítás hiányát az s.r.l. tekintetében nem vette figyelembe a felperes javára, indokolás nélkül hallgatott erről ítéletében.

[51] Kifogásolta, hogy a magyar vevőknél végzett ellenőrzés hiányos volt, az iratanyag hiányára hivatkozva az adóhatóság egyéb ellenőrzési cselekményeket nem végzett. Ennek alapján nem bizonyított, hogy a magyar vevők közösségen belüli beszerzései nem valósultak meg, ezért az adóhatóság csak ennek ellenkezőjét állapíthatta meg ellenőrzései során. Erre figyelemmel sérült a régi Art. 1. § (3a) bekezdésében előírtak.

[52] A felperes hiányolta, hogy a teljes számlázási láncolat nem került feltárássra, a bíróság pedig jogszerűtlenül mellőzte ennek a ténynek a figyelembevételét. E körben hivatkozott a Kúria több döntésére, amely láncügylet esetén az adóhatóság kötelezettségévé teszi a lánc további szereplőinek beazonosítását és jogügyleteinek feltárását. A bíróság a rendelkezésre álló külföldi adóhatósági válaszokat kirívóan és okszerűtlenül, néha iratellenesen vette figyelembe.

[53] Vitatta azt az ítéleti megállapítást is, hogy az alperes egyértelműen passzív szereplőként azonosította volna a felperest a feltárt számlázási láncban. Így az alperesi határozat 30. oldal 46. oldal 1. bekezdése, 42. oldala egyértelműen a felperesi tevékeny közreműködést állítja, és a védirat is az adózó adókijátszásban való aktív, illetve passzív részvételéről beszél. A felperes állítólagos adókijátszásban betöltött passzív vagy aktív szerepe nem csupán jogi formalitás, hanem a teljes bizonyítás menetét meghatározó körülmény. Ez dönti el ugyanis azt, hogy kell-e vizsgálni a felperes kellő körültekintését, vagy azokat a körülményeket kell azonosítani, amelyek alapján a tevékeny közreműködés bizonyított. A felperes részére először az ítéletből vált egyértelművé, hogy az alperesi megállapítás alapja a felperes állítólagos adókijátszásban betöltött passzív szerepe. Eddig a pontig ezt egyértelműen az alperesi határozatból nem lehetett megállapítani. E körben hivatkozott a BH2020.250 szám alatt közzétett egyedi ügyben hozott kúriai ítéletre, amely egyértelműen rögzítette, hogy már az elsőfokú adóhatóságnak egyértelműen mindenfajta bizonytalanság nélkül állást kellett volna foglalni abban, hogy a feltárt számlázási láncban azonosított adókijátszásban a felperesnek aktív vagy passzív szerepe volt.

[54] Állította, hogy a bíróság által rögzített körülmények nem alkalmasak a kellő körültekintés hiányának a megállapítására. Abból, hogy mindkét társaság nevében ugyanaz a személy járt el, nem vonható le az a következtetés, hogy adókijátszás történt. Az azonos képviselő egyáltalán nem ritka a kereskedelmi életben, ezért ezt a körülményt nem lehet a kellő körültekintés körében olyan körülménynek tekinteni, amelyből a felperes adókijátszására kellene következtetni. A két román társaság részére értékesített termékek köre tehát nem egyezett meg, és az nem életszerűtlen, hogy valaki eltérő termékkörök kereskedelmére eltérő társaságokat alapít. Az a körülmény pedig, hogy a két társaság esetében

a kiszállítás ugyanabba a városba történik, még nem utal adókiírássra. Az sem alapozza meg az adókiírást, hogy a román illetőségű társaságok nem Romániában Nagyváradhoz közelebb eső áruházban vásároltak, hanem egy más tagállam Kft-nél áruházában. Ezzel összefüggésben az alperes és a bíróság sem kísérelte meg bizonyítani, hogy ésszerűtlen volt a felperestől történő vásárlás, nem vizsgálta a vásárolt termékek magyar és román árát, egyéb módon sem kísérelte meg a gazdasági indokoltság hiányát alátámasztani.

[55] A bíróságnak a felperes belső szabályzatára történő utalása is megalapozatlan, a belső szabályzat ugyanis mindössze a vásárlási kártya tekintetében írja elő a telephely vizsgálatát, mégpedig kizárólag abban a tekintetben, amennyiben a közösségi vevőnek van magyarországi telephelye, a kártyát erre a magyar címre kell kiállítani.

[56] Hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében rögzített feltételek teljesüléséhez elegendő, hogy ha a szállítás eredményeként a feladás helye szerinti tagállamból a közösség valamely más tagállamába kerülnek a termékek, nem feltétel még az sem, hogy a vevő székhelye szerinti tagállamába szállítsák azokat. Ezt erősíti az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlata is, ezért nem lehet számon kérni a felperestől, hogy miért nem a székhelycímre kerültek azok kiszállításra. A CMR-eken a pontos kiszállítási cím hiánya sem alapozza meg felperes jogszerűtlen eljárását, e tekintetben a Kfv.I.35.564/2015/3. számú ítéletében foglaltakra hivatkozott. A CMR-ek hiányosságaihoz képest a sofőrök az áru kiszállításának tényét, annak pontos helyszínét megerősítették. A bíróság által felrótt körülménynek csak akkor lenne jelentősége, ha maga a kiszállítás lenne vitatott, de jelen esetben a bíróság is a visszaszállítást jelölte meg adókiírássként. A CMR-eken szereplő kiszállítási cím pontatlansága ellenére az áru kiszállításának ténye igazolható, illetve beazonosítható annak kiszállítási helye is. Arra is utalt, hogy a társaság tekintetében 88 db CMR került kiállításra, melyből mindössze két esetben tárt fel eltérést az alperes, míg az Aliment s.r.l. tekintetében 52 db értékesítés közül egyetlen anomáliát sem tárt fel az alperes a dátumozások tekintetében. A társaság bejegyzésével kapcsolatos bírósági megállapítás is téves, hiszen a felperes a vevők közösségi adószámának érvényességét a VIES rendszerben kérdezte le, amely tartalmazta a cég székhely címét is, ami megegyezett a cégkivonatban szereplő érvénytelen székhelycímmel. A felperes jóhiszeműen bízhatott a VIES rendszerben, a társaság székhelyének tekintetében is. A székhely bejegyzésére vonatkozó, a társaság-t terhelő adminisztratív mulasztás nem értékelhető olyan körülményként, amely alapján az értékesítés adómentessége megtagadható lenne.

[57] Az áruház igazgató nyilatkozatával kapcsolatban változatlanul fenntartotta a nyilatkozattevő elfogultságára vonatkozó álláspontját, illetve kiemelte, hogy a nyilatkozó csupán általános kijelentéseket tett, sem a nyilatkozatból, sem az ítéletből nem állapítható meg, hogy „felperesnél tudtak róla” fordulat mit jelent. Folyosói pletykák nem képezhetnek egy megállapítás alapját, és egyetlen olyan bizonyíték sincs, amely alátámasztaná, hogy a felperes bármely munkavállalója akárcsak érintett lett volna a társaságokkal kapcsolatban állított adókiírássban. név 1 mindösszesen a két román vevőt képviselte, nem többet, így név2 nyilatkozatának „több céggel jelentkezett fordulatát” sem lehet a bizonyítékok alapján értelmezni. A bíróság nem reagált a felperes keresetében történő arra a hivatkozásra, hogy 2012-ben a felperes árbevétele majdnem 148 milliárd forint volt, az árbevételnek mindösszesen 496.000.350 forint összegű része származik a két gazdasági társaság részére történő értékesítésből. Ez elenyésző arány, ami alapján a bíróság nem állíthatta megalapozottan, hogy a felperes emiatt érdekelt volt az állítólagos adókiírássban való részvételben. A bónusz szabályzatra vonatkozó bírósági ítéleti észrevétel is alaptalan, miután

a felperes név³ HR adminisztráció és munkaügyi kapcsolatok osztályvezetőjének közjegyzői okiratba foglalt nyilatkozatával igazolta, hogy az áruházi munkatársak bónuszát semmilyen módon nem befolyásolta a közösségen belüli termékértékesítések megvalósulása. A felperes szerint az óvadékrendszer bevezetése is a felperes kellő körültekintését támasztja alá, ezt az adóhatósági álláspont is elismerte, ehhez képest ez sem került a felperes javára megállapításra.

[58] A felperes a fuvarozót nem a fuvarozások fizikai elvégzésével bízta meg, hanem logisztikai szolgáltatásokat vett igénybe. Logisztikai szolgáltatások igénybevétele esetén lehetetlen elvárás a bíróság által kifejtett azon álláspont, hogy csak akkor fogadta volna el a felperes eljárását a kellő körültekintés követelményének megfelelően, ha felperes kikötötte volna, hogy a fuvarmegbízásokat a társaság nem adhatja tovább.

[59] A bíróság szerint nem alkalmas a felperes kellő körültekintésének az alátámasztására önmagában a nagyszámú irat bekérése, azok tartalmi vizsgálata nélkül. Az álláspont azonban két ok miatt téves. Egyrészt a társaság esetében az érvénytelen székhelycím, a bejelentett telephely hiánya és a közös ügyvezető személye, vagy egyszerű adminisztratív hibának minősül, vagy olyan körülmény, amely nem utal adókijátszásra. Másrészt az ítéletből nem derül ki, hogy a bíróság szerint a felperesnek milyen további ellenőrzési cselekményt kellett volna elvégeznie. Az alperes és a bíróság is egy-egy feltárt adminisztratív hibát, illetve valóban gyanús, de az ítélelhozatal alapjául szolgáló bizonyítékkal alá nem támasztott körülményt nagyított fel, ferdített el, vagy a bizonyítékok köréből kiragadva értékelt. Ez nem felel meg a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében foglaltaknak sem.

[60] A bíróság arra a felperesi érvre sem reagált, hogy az alperes is csak hosszú éveken át elhúzódó adóellenőrzési eljárások lefolytatását követően vélte úgy, hogy adókijátszást megalapozó körülményeket tárt fel a felperes értékesítéseit követő eseményekkel összefüggésben. Akkor hogyan lett volna elvárható a felperestől, hogy az ügyletek idején felismerjen egy állítólagos adókijátszást.

[61] A bíróság a felperes három felajánlott bizonyítékát is indokolás nélkül mellőzte, így nem derült ki, hogy miért nem fogadta el a szlovák társaság tekintetében, a felperesre nézve kedvező tartalmú külföldi adóhatósági választ, illetve a per során név³ felperesi munkavállaló közjegyző által előterjesztett nyilatkozatát sem értékelte.

[62] A szlovák cég tekintetében nem csupán az összefoglaló jelentés nem használható fel, hanem gyanúsítottai vallomása, miután a büntetőeljárással kapcsolatos bírósági eljárás még nem zárult le, erre tekintettel ezen vallomás, illetve az abban foglaltak sem kezelhetők tényként. Sérti a fegyveregyenlőség elvét és ezáltal a felperes tisztességes eljáráshoz való jogát az a körülmény is, hogy az adóhatóság a büntetőügy iratait teljes egészében megismerhette, míg a felperesnek erre nem volt lehetősége, így a büntetői iratokból az adóhatóság a számára releváns iratokat ellenőrizetlenül, önkényesen leválogathatta. Változatlanul fenntartotta, hogy a büntetőeljárásból beszerzett bizonyítékok felhasználásához szükséges törvényi felhatalmazás hiányzik.

[63] Továbbra is állította, hogy a fuvarozónál lefolytatott kapcsolódó vizsgálat során felvett tanúvallomásokról az adóhatóság által készített kivonatai az új eljárás során

bizonyítékként nem használhatók fel, mert a kivonatolásokra jogszabálysértő módon került sor. Ezzel kapcsolatban hangsúlyozta, hogy a felperes csak a per során értesült arról, hogy a fuvarozónál lefolytatott ellenőrzés során meghallgatott és zárt adatkezelést kérő tanúk közül három megegyezik az alapellenőrzés során meghallgatott tanúkkal. Azt azonban a mai napig nem tudja a felperes, hogy a tanúk által előadott indokok a felperessel szemben is indokolják-e a zárt adatkezelés elrendelését. Ezzel összefüggésben vitatta azt a bírósági álláspontot, hogy a felperes tiltott keresetváltogatást valósított volna meg, miután 2019. október 8-án előterjesztett előkészítő iratában már részletesen kifejtette, hogy a zárt adatkezelések miatti kivonatolás jogszerűségének vitatása kiterjed a zárt adatkezelés elrendelésének vitatására is.

[64] Kifogásolta, hogy az óvadékba helyezett áfa összegét nem minden közösségi vevő tekintetében vette figyelembe az alperes és a bíróság sem.

[65] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az alperes felülvizsgálati kérelmének alaptalanságának megállapítását kérte, hangsúlyozta, hogy az összefoglaló jelentés - mint ahogy azt a bíróság helytállóan megállapította - mögött semmiféle alperes által lefolytatott ellenőrzési és bizonyítási cselekmény nem áll, hanem csupán a büntetőeljárásból került átvételre. Az alperes által a felülvizsgálati kérelmében hivatkozott nyilatkozatok, illetőleg tanúvallomások önmagukban nem elegendők annak megállapításához, hogy a felperestől kiszállított kristálycukor visszaszállításra került a felpereshez. A felperes beszerzéseit annak ellenére nem vizsgálta az adóhatóság, hogy állítása szerint a termékek egyes esetekben a felpereshez visszakérültek. Összegző értékelése szerint a szlovák társaság tekintetében az ítéleti tényállás nem iratellenes. A bíróság megfelelő súlyt tulajdonított a rendelkezésére álló homályos feltételezéseken és saját véleményen és nem tapasztaláson alapuló, illetve esetenként egymásnak ellentmondó tanúvallomásoknak. Felülvizsgálati ellenkérelmében arra is hivatkozott, hogy a 2018. március 19-én megkezdett új eljárást nem az új Art. és Air. rendelkezései figyelembe vételével folytatta le.

[66] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a felperes felülvizsgálati kérelmének elutasítását indítványozta, megismételve a perben előadottakat.

A Kúria döntése és jogi indokai

[67] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos, míg az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[68] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 108. § (1) bekezdése], tehát a jogszerűségi vizsgálat a felülvizsgálati 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 felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdése]. A fentiekből következően a felperesnek a felülvizsgálati ellenkérelmében azt az érvelését, hogy az új eljárást nem a hatályos eljárási szabályok szerint

folytatta le az alperes nem vizsgálhatta. E jogszabálysértések érdemi vizsgálatát a felülvizsgálati eljárásban irányadó Kp. 117. § (3) bekezdése sem teszi lehetővé.

[69] Megjegyzi a Kúria, hogy az alperes ellenkérelmét nem lehetett hatálytalannak tekinteni, mert a Kúria annak előterjesztésére határidőt nem szabott.

[70] Elsőként a Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmét vizsgálta.

[71] A Kúria abból indult ki, hogy az alperes a felperes közösségi értékesítéseinek adómentességét abból az okból tagadta meg, mert „az adóhatóság bizonyította, hogy az áru ugyan átmenetileg más tagállam területére került, azonban az nem valós rendeltetési céllal történt, hanem csak látszólagosan, színlelt módon, melynek következtében az adózó által bemutatott bizonylatok hitelessége megdőlt.” (II. fokú határozat 37. oldal utolsó bekezdés) A felperes tudattartalmát illetően azt rögzítette, hogy „egyértelműen passzív szereplője volt a megvalósult adókijátszásnak azzal, hogy a saját forgalmának növelése érdekében család mgatartást megvalósító hálózatot szolgált ki, közrejátszva az adókijátszás megvalósulásában.” (II. fokú határozat 49. oldal 3. bekezdés) A bíróság megállapítása szerint a „ vizsgált Közösségen belüli termékértékesítések adómentességét arra tekintettel tagadta meg az alperes, mert megállapította, hogy a felperes által a külföldi vevő részére értékesített termékek más tagállamba történő kiszállítása csupán az ügyletek közösségi jellegének színlelését szolgálta, valójában a termékeknek nem volt semmilyen rendeltetése külföldön azon kívül, hogy a termékeket megutaztatták az adókijátszás leplezése érdekében, a termékeket a felperes külföldi vevő eleve belföldi értékesítésre szánták.” (ítélet [51.] pont) Hangsúlyozta, hogy „Az alperes nem állította, hogy a felperes akarata arra irányult volna, hogy belföldi termékértékesítést hajtson végre, hanem azt állapította meg, hogy tudott vagy tudnia kellett volna a külföldi vevői által megvalósított adókijátszásról.” (ítélet [51.] pont)

[72] Az alperes és a bíróság is a megállapítás jogalapját az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében jelölte meg, a felperesi tudattartalom vizsgálata körében pedig a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK. véleményében kifejtettekre hivatkozott.

[73] Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése előírja, hogy mentes az adó alól – (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel – a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő akár a beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi egy olyan másik adóalanynak, aki ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek. Ezzel megegyezően rendelkezik a Tanács hozzáadott értékadórendszeréről szóló 2006/112. Irányelvének 138. cikk (1) bekezdése, melynek értelmezését az EUB. már több iránymutató döntésében elvégezte. Ennek során kialakult állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha

- a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és
- az értékesítő igazolja, hogy e termékeket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és

– a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. E hármasság feltételrendszer fennállását kell igazolnia annak aki a Közösségen belül termékértékesítésre vonatkozó adómentességet kívánja érvényesíteni.

[74] A felhívott rendelkezések együttes értelmezésével megállapítható, hogy a közösségi értékesítéshez kapcsolt adómentesség akkor érvényesíthető, ha az adózó rendelkezik az adómentesség feltételeinek teljesülését igazoló okiratokkal.

[75] A perbeli tényállás kapcsán az adóhatóság és a bíróság sem hiányolta az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében írt feltételek megvalósulását, bár néhány esetben utaltak arra, hogy a termékek nem kerültek kiszállításra, hanem azonnal egy magyarországi telephelyre szállították azokat. Nem állították, hogy utóbb a kiszállítást igazoló dokumentumok hiteltelennek bizonyultak, vagy hogy az áruk végül nem kerültek ki Magyarország területéről, tehát a fentebb felhívott feltételek ne teljesültek volna.

[76] Az EUB. az értékesítő által megtett ésszerű intézkedéseinek és tudattartalmának vizsgálatát a Közösségen belüli értékesítés tényállási elemeinek megvalósulása kapcsán írta elő. Ezt fejezi ki a C-409/04 Teleos döntés 68. pontjában kifejtettek: „a hatodik irányelv 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdését akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai előírják a jóhiszeműen eljáró és a Közösségen belüli termékértékesítést illetően az adómentességhez való jogát valószínűsítő bizonylatokat benyújtó értékesítő részére, hogy utólag HÉA-t fizessen e termékek után, amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesítő adókiadásában való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókiadásához.” További feltételt nem támasztott, így az áruk további útjának követése nem tartozik az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésben szabályozott tényállás megvalósulásához. Az alperesnek és a bíróságnak az az elfogása, hogy az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében szabályozott közösségi termékértékesítés feltételeinek teljesüléséhez szükséges a felperes részéről annak vizsgálata, hogy az általa értékesített, a vevő által átvett és nem vitatottan kiszállított áru sorsát tovább kövesse és megbizonyosodjon arról, hogy azok ismételtnek nem kerülnek visszaszállításra Magyarországra, nélküli a jogszabályi alapot.

[77] Nem kötelezhető az adózó arra és nem elvárható tőle, hogy a közösségi vevői értékesített áruval vonatkozó szándékait kutassa, feltárja. Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében írt tényállási elemek maradéktalanul teljesültek akkor, mikor a felpereshez visszaérkeztek azok a CMR-ek amik igazolták az áruk kiszállítását és átvételét. Miután ez utóbbiak megtörténtét az alperes és a bíróság sem vonta kétségbe nincs jelentősége annak, hogy a CMR-en feltüntetett helyszínek alkalmasak voltak-e az áru lerakodására, átvételére. Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésére alapozottan tehát a felperes adómentesség értékesítése nem volt vitatható.

[78] Tévedett az alperes és az elsőfokú bíróság akkor is, mikor a felperes tudattartalmának értékelését az 5/2016 (IX.26) KMK. vélemény figyelembevételével végezte el. A vélemény ugyanis az adólevonási jog kapcsán dolgozta ki különböző tényállásokra figyelemmel a számlabefogadói tudattartalom vizsgálatának szükségességét, és határozta meg az aktív és passzív adókiadás megvalósulásakor vizsgálandó körülményeket. Az adólevonási jog kapcsán kidolgozott tételek nem használhatók a közösségi termékértékesítés

adómentességének megítélése kapcsán, mivel más- más jogszabályi előírások vonatkoznak azokra, más tényállási elemek megvalósulását kell az adózónak bizonyítani, így az adózó tudatának is eltérő elemeket kell átfognia.

[79] Az alperes és a bíróság is egyértelműen a felperest passzív szereplőként azonosította, azzal, hogy saját forgalmának növelése érdekében csalárd magatartást megvalósító bűnözői hálózatot szolgált ki. Az adókijátszást nem felperes követte el, hiszen nála a közösségi termékértékesítés törvényi feltételei alperes és bíróság által is elismerten fennálltak, hanem az vevői oldalán merült fel, azonban ebben való szerepe csak akkor lenne azonosítható, ha személyi összefonódás, vagy a vevőivel való összejátszás igazolható lenne. Az adókijátszás passzív szereplője oldaláról ilyen kapcsolatot az adóhatóság nem bizonyított.

[80] A tényállásban szereplő a felperes közösségi vevői által megvalósított láncolatos csalásban a felperes nem vett részt, azt az általa értékesített árukkal ugyan, de magatartásától függetlenül valósították meg a lánc szereplői. Láncolatos ügylet esetén az adóhatóság jogosult és köteles is az éppen ellenőrzött adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit is vizsgálni, és abból következtetést levonni a lánc másik pontján álló adózóra nézve is (Kúria Kfv.I.35.425/2013/5.szám).A perbeli esetben azonban a felperes szemszögéből vizsgálva nem klasszikus körhinta csalást tárt fel az alperes, vagyis a felperes nem adóelkerülési céllal vett részt abban, hanem a gazdasági működés alapvető célját valósította meg, bevételek, nyereség elérése érdekében termékeit értékesítette. Ez egyetlen egy gazdasági szereplőnek sem róható fel, abban az esetben, ha nem kerül bizonyításra, hogy az értékesítéseit az adócsalásról tudva bonyolította, abban tevőleges magatartással részt vett.

[81] Az EUB láncolatos ügylet kapcsán kialakított ítélkezési gyakorlatából levezethető, hogy adócsalás és visszaélések esetén az adólevonási jog megtagadása értékesítési láncsal összefüggésben csak akkor jön szóba, ha éppen a több egymást követő ügylet sajátos kombinációja kölcsönzi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét (C-131/13, C-163/13 és C-163/13, 67. pont). Ehhez viszont szükséges a felperes részvételének, az adócsalás megvalósításához való tevőleges magatartásának bizonyítása. Nem elegendő arra csupán a láncban távolabb álló adózók magatartásából következtetni, ahhoz legalább az elősegítés vagy a támogatás formáját öltő saját közreműködésnek kell fennállnia. Arra pedig csak utalt az alperes, de nem tárta fel és nem bizonyította, hogy a felperestől vásárolt áruk- esetlegesen a felperes tudtával- visszaértékesítésre kerültek részére.

[82] Az adóelkerülési célzat a láncszerződéses ügyletek többségében az Art. 2.§ (1) bekezdésén keresztül közelíthető meg. A visszaélésszerű joggyakorlás körében kialakult joggyakorlat lényege szerint a bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy a megvalósult gazdasági események az adójogszabályok rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzésére irányultak-e.

[83] 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 feltárással bizonyítja. A rendeltetésellenes joggyakorlás célzatos magatartás, amely adóhatósági megállapítása akkor jogszerű, amennyiben egyértelmű bizonyítékok

szólnak amellett, hogy a felek megállapodása, az ügyletek bonyolítása az adótörvények kijátszására irányult [EUB (C-255/02 (Halifax), C-425/06 (Part-Service), C-653/11. (Ocean Finance), C-103/09. (Weald Leasing) Kúria Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.520/2016/7., KGD2019. 96., KGD2019. 82.).

[84] A Kúriának ezen esetek kapcsán kialakult gyakorlata azoknál az ügyeknél állapít meg jogellenességet, amelyeknél az ügylet tisztán mesterséges jellege, az ügyletben részt vevő felek közötti jogi-, gazdasági- és személyes összefonódás, vagy az ügylet mögött álló valós gazdasági tartalom hiánya miatt valószínűsíthető volt az, hogy az ügylet nem valós gazdasági célt szolgál, hanem tiltott adóelőny elérésének eszköze volt. A Kúria kiemelt figyelmet fordít arra, hogy az adóhatóság által vitatott gazdasági ügyletnek ki az irányítója, finanszírozója, és az ügylettel elért előnyökből ki részesül. Azt is hangsúllyal veszi figyelembe a Kúria, hogy az adóelőnyt eredményező ügyletek mennyire életszerű körülmények között valósulnak meg, mert a tisztán mesterséges körülmények között lejátszódó gazdasági ügyleteknél feltételezhető az összejátszás, a jogellenesség.

[85] Az alperes és a bíróság is valójában azt róta a felperes terhére, hogy eladásai rendeltetésellenes joggyakorlást valósítottak meg, hiszen azok nem valós rendeltetési céllal, gazdasági racionalitás nélkül, a közösségi értékesítések színlelése. Azonban ahogy arra a Kúria már fentebb utalt ez passzív közreműködői minőségben az ismertetett körülmények mellett nem valószínűsíthető meg.

[86] Tévedett tehát az elsőfokú bíróság mikor a közösségi termékértékesítés feltételeinek egyértelmű fennállása ellenére, a felperesnek az adókijátszásban való aktív közreműködésének bizonyítása hiányában jogszerűnek találta az alperesi határozatot. A Kúria álláspontja szerint egyik közösségi vevő esetében sem lehet a termékértékesítések adómentességét elvitatni. Erre figyelemmel a Kúria a Kp.121. § (1) bekezdés b.) pontja alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette. Új eljárás elrendelését nem találta szükségesnek, miután a közösségi termékértékesítések megvalósultak, felperes bevallásai helyesnek bizonyultak.

[87] A Kúria rögzíti, hogy a felperes a felülvizsgálati kérelmében nem csupán érdemében támadta a jogerős ítéletet, hanem az büntető eljárásból beszerzett bizonyítékok jogszerű felhasználását, a tanúk adatainak zártan történő kezelésével kapcsolatos eljárását is vitatta, illetve egyéb szempontból is támadta azt. A Kúria azonban a fentebb kifejtett álláspontjára figyelemmel mellőzte az ezekről való döntést. Ugyanezen okból szükségtelenné vált az alperesi felülvizsgálati kérelemben foglaltak érdemi vizsgálata.

Záró rész

[88] Az alperes pervesztes lett, ezért a Kúria kötelezte az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült ügyvédi képviseleti díj megfizetésére a Kp. 115. § (2) bekezdése, 99. § (3) bekezdése alkalmazásával a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján.

[89] A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket - az alperes személyes költségmentessége folytán - figyelemmel az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontjára, továbbá a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ára az állam viseli.

[90] A felülvizsgálati kérelmet a felperes indítványára a Kúria tárgyaláson bírálta el.