



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete

Az ügy száma: Kfv.V.35.144/2021/9.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Drávecz Margit bíró
Dr. Demjén Péter bíró

A felperes: felperes
cím1)

A felperes képviselője: Nagy és Trócsányi Ügyvédi Iroda
(eljáró ügyvéd: dr. Kovács Orsolya;
cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Kocsis László kamarai jogtanácsos

Az eljárás tárgya: adóügyi tárgyú jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 30. sorszám

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Fővárosi Törvényszék
37.K.701.474/2020/26. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 37.K.701.474/2020/26. számú ítéletét hatályában fenntartja.
Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 250.000 (azaz kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes tollkereskedelemmel, friss tépett toll felvásárlásával és feldolgozásával, illetve továbbértékesítésével foglalkozó gazdasági társaság, mely ezen a piacon a R. Kft. helyét vette át, ennek a cégnek a korábbi beszállítói váltak a felperes beszállítóivá; a tulajdonosok nyilatkozatai szerint a felperesi gazdasági társaság megalapítása R.J. kapcsolatrendszeréhez köthető. A per szempontjából releváns, vizsgált 2011. október - december időszakban az Áfa bevallásában a felperes a F. Kft. által kiállított 7 db, és a B.S.G.d Kft. által kibocsátott 1 db, toll értékesítésről szóló számla áfa-tartalmát helyezte levonásba, de a levonási jogot a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) megtagadta. Megállapítása szerint a felperes és a két beszállító között kiszámlázott ügyletek nem igazoltak; az objektív körülmények alapján (többek között az okirati hiányosságok, az árképzés, a minőség utólagos meghatározása, a személyi és működési összefonódások) kitűnik, hogy a felperes tudta, hogy adókiátszásban vett részt ezen ügyletek vonatkozásában. Így a fenti időszakra vonatkozóan Áfa adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján hozott 2001645236 iktatószámú elsőfokú határozattal, illetve a fellebbezés folytán eljáró alperesi jogelőd (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, a továbbiakban együtt: alperes) 2154066151 iktatószámú határozatával a felperes terhére 16.689.000 forint összegű adókülönbözet került megállapításra. Az alperes a határozatának indokolásában - egyebek között - hivatkozott a két beszállítónál végzett ellenőrzés eredményére, három zárt adatkezelést kérő tanú vallomására. Összegezve megállapította, hogy a beszerzésekhez rendelkezésre álltak a „toll” megnevezést tartalmazó számlákon kívül a szerződések, szállítólevelek, súlylisták (a toll bálánkénti súlyát tartalmazva), beszállítói nyilatkozatok, szállítói menetlevelek, és a felperes által készített - a beszállítók által aláírt - „tollvásárlás elszámolása” megnevezésű dokumentum, de csak utóbbin szerepelt az eladási ár és a pontos súly, valamint a toll minőségét jelző kód a cikktörzslista szerint. A két számlakibocsátó a minőséget jelző kódot nem ismerte, beszerzési áraikat a felperes által meghatározott árhoz igazították, az ellenőrzések során nem volt fellelhető a készletnyilvántartásuk, nem rendelkeztek a saját beszerzéseik kapcsán bizonylatokkal, pénztárral. Az alperes megállapítása szerint az áru típusának és minőségének feltüntetése hiányában nem volt rekonstruálható sem a két számlakibocsátó, sem a felperes oldalán, hogy a két beszállító ténylegesen mit adott el és a felperes mit vett nyilvántartásba. Kiemelte, hogy a felperes fiktív számlákra alapította az Áfa levonási jogát, a felpereshez köthető személyek ismeretségi köre által kiépített szállítói rendszer működött; a felperes tisztában volt a cégek körülményeivel; részt vett a körülmények alakításában, mivel arról tudomással kellett bírnia, hogy a számlákon feltüntetett hiányos vagy általános adatok alapján az árubeszerzés nem beazonosítható. Az alperes a felperes által csatolt szakvéleményeket mellőzte, és a határozatát a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, a 16. § (3) bekezdésére, a 165. §-ára, 166. § (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. §-ára, 127. § (1) bekezdésére, 179. § (1) bekezdésére, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi

XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, a 2. § (1) bekezdésére, a 97. § (4)-(6) bekezdéseire alapozta.

A kereset, az alperesi ellenkérelem

[2] A felperes a keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. Az Áfa tv. megsértésére hivatkozott, többek között a 119. §-nak, a 127. § (1) bekezdésének a sérelmére, az Sztv. 165-166. §-aiba ütköző alperesi megállapításra, valamint utalt a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50. § (6) bekezdésének, az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésének, a 176. § (1) bekezdésének, 95. § (1) bekezdésének, 1. § (1), (3) és (6) bekezdésének a sérelmére. Kifogásolta egyebek mellett, hogy tévesen helyezte a hangsúlyt az adóhatóság a tollkereskedelmi ismeretekre, a feltárt körülmények pedig nem alkalmasak a levonási jog megtagadására, mert a számlák nem hiteltelenek, a gazdasági események rekonstruálhatók. Levezette, hogy egy-egy ügylethez nemcsak számla, hanem számos egyéb bizonylat is rendelkezésre állt, ezen bizonylatok adatai nem egyoldalúan a felperes által kialakítottak, hiszen pl. a súlylistát a beszállítók is aláírták. Szemben az adóhatósági megállapítással kiemelte, hogy a bizonylatok körében a rendszert nem manipulálhatta, az nem is manipulálható. E tekintetben is csatolt bizonyítékokat (az egy-egy ügylethez köthető bizonylatait) és indítványozta szakértő kirendelését. A számlákkal kapcsolatos követelmény kapcsán hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.009/2012/6. számú ítéletére, mely szerint elegendő a „toll” elnevezés feltüntetése. Az adókijátszásban való részvételre vonatkozó megállapítást sérelmezve hangsúlyozta, hogy egyrészt a számlakibocsátók mulasztásai nem róhatók a terhére, másrészt az adóhatóság által feltártak nem bizonyítják, hogy tudott volna arról, miszerint a beszállítói a számlákat szabálytalanul állítják ki. Vitatta a szoros személyi összefonódásokat és a felperes piacirányító szerepét is. Előadta, hogy ellenőrizte a beszállítók adóalanyiságát, a velük kapcsolatos későbbi eseményeknek nincs relevanciája. R.J. irányító szerepe nem igazolt, azt az e-mailek sem bizonyítják. Állította, hogy a kapcsolódó vizsgálatok és a zártan kezelt tanúvallomások alapján több ellentmondás, a nyilatkozatok nem megfelelő rögzítése merült fel; előfordult, hogy ezekből a felperes javára szolgáló körülményeket nem vette figyelembe az adóhatóság. Az esetleges adókijátszásról nem tudott, vagy nem tudhatott, illetőleg az alperes az ezzel kapcsolatos megállapítását nem bizonyította. Előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel élt a tanúk adatainak zártan kezelése kapcsán, valamint kérte a zárt adatkezelés feloldását, továbbá a tanúk meghallgatását.

[3] Az alperes a keresetre vonatkozó érdemi ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A Kúria megelőző eljárásban hozott végzése

[4] A felperes keresetét elutasító elsőfokú ítéletet (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.494/2017/13. számú ítélete) a felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria Kfv.I.35.540/2018/7. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az

elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította. Előírta, hogy a bíróságnak az ítéletében az általa megállapított tényállást kell szerepeltetni és a saját értékelése alapján levont következtetéseket, valamint - az egyes érveket összevetve az alperesi határozat megállapításaival - számot kell adnia a hivatkozott érvek elfogadásáról vagy elutasításáról. Kiemelte, hogy ugyan az alperes határozatának meghozatala időpontjában a Kúria még nem alkotta meg az 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményét, amely az Áfa tv. 120. §-ának értelmezésének gyakorlati szabályairól szól, azonban a véleményben megfogalmazott vizsgálati keretek a bírói gyakorlatban már érvényesültek. Ennek megfelelően az ügyben eljáró nemzeti bíróság feladata, hogy az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) által kidolgozott teszt alkalmazása útján öröködjön az adó levonás megtagadásának szabályszerűsége felett.

Az elsőfokú bíróság ítélete

[5] A megismételt bírósági eljárásban a szervezeti átalakulás folytán eljáró Fővárosi Törvényszék (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) a 2020. december 18. napján kelt 37.K.701.474/2020/26. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában a vonatkozó jogszabályhelyek mellett utalt az EUB, és az azt követő hazai joggyakorlatra, kiemelve, hogy az Áfa levonási jog akkor tagadható meg a számlabefogadótól, ha tudta, vagy az ésszerűen elvárható intézkedések alapján tudhatta volna azt, hogy az őt megelőző üzleti szereplő adóelkerülést valósít meg a kérdéses jogügylettel összefüggésben. Hangsúlyozta, hogy a perbeli esetben a felperes terhére szóló megállapítás nem önmagában azon a körülményen alapult, hogy a beszállítók nem rendelkeztek a gazdasági esemény teljesítéséhez szükséges feltételekkel, nem teljesítették adókötelezettségeit jogszerűen, hanem azon, hogy a számlakibocsátók általi adókijátszásra utaló objektív (kívülállók által felismerhető) körülményeket a felperesnek fel kellett volna ismernie. Az adólevonási jog megtagadásának indokaként rögzítette, hogy a gazdasági esemény nem a felek között valósult meg és a számlakibocsátók adókijátszást valósítottak meg. Ezen esetkört jeleníti meg az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 2. pontja.

[6] Az objektív körülményeket részletezve utalt arra, hogy a beszállítók teljesítési képességével kapcsolatban tényleges és alapvető hiányok voltak; nem tudták milyen áron értékesíthetik a toll terméket; a felperesi minőségvizsgálat eredményét nem ismerték és a felperesi bizonylatokat e nélkül írták alá, érdektelen volt számukra a termék minősége, míg ellenben valós kereskedelem esetén az értékesítő tudja milyen áruval rendelkezik és azt el tudja-e adni a beszerzési áránál magasabb áron. Kifejtette, hogy ezek a körülmények a feltárt egyéb tényekkel (a felek ugyanazon személyi körhöz köthető korábbi beszállítói, vevői kapcsolatokat folytattak) együtt a felperes pozitív tudattartalmára vonatkozó következtetést tesznek lehetővé. A kereseti hivatkozással szemben úgy érvelt, hogy a felperes belső számviteli nyilvántartásának zártsága és koherenciája, készletének nyomon követésére való alkalmassága nem releváns a beszállítók teljesítése szempontjából, és annak bizonyítására sem, hogy a felperes minden ésszerűen elvárható intézkedést megtett az adókijátszásra irányuló ügyletben való részvétele elkerülése érdekében, ezért az erre vonatkozó szakértői bizonyítást mellőzte. Hangsúlyozta, hogy a megállapítás szempontjából nem ez a releváns, hanem az, hogy a beszállítók nem rendelkeztek iratokkal, a toll minősége, így a konkrét áru

nem jelent semmilyen kísérő okmányon, így a termékek későbbi, felperesnél történő azonosíthatóságának nincs jelentősége.

[7] A felperes és a R. Kft. közötti személyes kapcsolatok (közeli hozzátartozók a tulajdonosok) okán a két társaság közötti összefonódás, függőségi viszony is releváns, a zárt adatkezelést kérő tanúk vallomásai, az alperes által hivatkozott levelezés, az egyes cégek tulajdonosi szerkezete alapján is ez tükröződött.

[8] A zárt adatkezeléssel kapcsolatos kereseti érvek vonatkozásában utalt a Kúria Kfv.II.37.364/2017/26. számú ítéletében kifejtettekre, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 39/A. § (1) bekezdésének értelmezésére. Megállapította, hogy mindhárom tanú indokolta a kérelmét, a zárt adatkezelést a félelmükre hivatkozással kérték. A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) tanúkra vonatkozó rendelkezései alapján pedig a bíróság nem oldhatja fel a zárt adatkezelést, a bíróság az anonimizált jegyzőkönyvek megtekintését biztosította a felperes számára. Mindezek alapján az EUB előzetes döntéshozatali eljárásra vonatkozó indítványt mellőzte, tekintettel arra: a felperes észrevételezni is tudta a vallomásokat; a felperes általi feltételezés - kreált vallomások-e - nem ad alapot e tanúvallomások bizonyítékok köréből való kirekesztésére.

A felülvizsgálati kérelem

[9] A felperes a felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének teljes egészében történő hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelemnek helytadó új határozat hozatalát, vagy az ítélet teljes egészében történő hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezését kérte, perköltségigénye mellett. Felsorolta a jogszabálysértéseket, rögzítette a HÉA-irányelv 168. cikkének, az Alaptörvény 28 cikkének, az EJE (Emberi Jogok Európai Egyezményének) 6. cikkének sérelmét, valamint utalt arra, hogy az ítélet ellentétes a Kúria EBH 2013.K.5 és EBH 2014.K.14. számú elvi határozataival. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú ítéletet nem a bizonyítékok hibás mérlegelésére alapítva sérelmezi, hanem azért, mert iratellenesen, kirívóan okszerűtlenül értékelte az alperes és a felperes által előadott bizonyítékokat, álláspontja szerint tényleges bizonyíték hiányában, illetve az ellenkezőjét bizonyító bizonyítékok birtokában tette meg a felperes adólevonási jogát korlátozó alperesi határozatot jogszerűnek találó megállapításait.

[10] Az EUB C-611/19. Crewprint v. NAV (2020. szept.) és a C-610/19. Vikingo v. NAV (2020. szept.) ügyekre hivatkozott, azzal, hogy a beszállítók kiválasztásának racionalitása önmagában nem vizsgálható, tekintettel arra, hogy az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát vagy azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez. A Kúria gyakorlatából a már hivatkozott két elvi határozatot emelte ki (EBH 2013.K.5. és EBH 2014.K.14.), a tollbeszerzések kapcsán hozott Kfv.I.35.009/2012/6. számú döntést, amelynek tényállása

szerint a számlákban ugyanúgy a „toll” megnevezés szerepelt, mégsem kifogásolták; valamint utalt a BH 2021. 53 számon megjelent Kfv.I.35.362/2020. számú ügyben hozott eseti döntésre, mely az EUB C-611/19. Crewprint v. NAV ügyet hívta fel. Ez alapján nem tesz eleget a gyakorlat és az EUB által megkívánt mélységű adózói tudattartalom elemzésének az az eljárás, ha a szállítói oldalról gyűjtik össze a gyanúra okot adó körülményeket.

[11] Álláspontja az volt, hogy az elsőfokú bíróság ítélete okszerűtlen és nem világos érvelést tartalmaz arra nézve, hogy milyen objektív tények bizonyítják a felperes adókiátszásról való pozitív tudattartalmát. Az ügyletek dokumentumait részletesen bemutatva kifejtette, hogy nem okszerű, valamint iratellenes is az ítélet megállapítása, amely a termékek beazonosíthatatlansága és a felperesi iratok egyoldalúsága alapján tartalmaz következtetést, figyelemmel arra is: nem minden irat olyan, amit a felperes állított ki (pl. fuvarlevél); továbbá a szerződést, beszállítói nyilatkozatot, súlylistát a beszállító is aláírta. Hangsúlyozta, hogy ezen iratok egymásra épülő együttesen kezelt számviteli bizonylatok, melyek közül több irat is szigorú számadású dokumentum, folyamatos sorszámozással, mely bármiféle utólagos kiállítást kizár. Az ítélet azon megállapításával szemben, hogy több esetben utólag állította ki a felperes a dokumentumait, utólag vitt fel adatokat a rendszerébe, arra hivatkozott, hogy a felperesi iratok manipuláltsága nem bizonyított, a bíróság a könyvelő nyilatkozatait vette figyelembe, de azt is iratellenesen.

[12] Hangsúlyosan utalt a felperesi tudomás jogsértő ítéleti megállapítására. Első érve ezzel kapcsolatban az volt, hogy rekonstruálhatóság szakkérdés, de mind ezt az indítványt, mind a bizonylati rendszerének manipulálhatatlansága kapcsán felajánlott bizonyítást mellőzte a bíróság. Ezen túlmenően azzal érvelt, hogy a zárt adatkezelést kérő tanúk nyilatkozatai nem vehetők figyelembe. Kifogásolta, hogy az adókiátszás tényét, amelyet a zárt adatkezelést kérő tanúk nyilatkozatára alapozott az ítélet, annak ellenére állapította meg a bíróság, hogy nem kísérelt meg a tanúk szavahihetőségéről meggyőződni; a három tanú vallomása anonimizált formában sem tartalmaz a felperesre, az érintett beszállítókra konkrét jogsértést, csak általánosságokat, vagy éppen a felperesre kedvező nyilatkozatot; a többi nyolc tanúnyilatkozatot nem vizsgálta a bíróság. E körben kiemelte, hogy az elsőfokú bíróság eljárása ellentétes az EUB gyakorlatával, olyan okiratokra alapítottan nem tehető a felperesre terhelő megállapítás, amelyhez a felperes még anonimizáltan sem férhetett hozzá, hogy tartalmukat beazonosítsa. Elzárta a felperest a további kérdések feltevésétől, ezzel a tisztességes eljáráshoz való jog sérült, az EJEE 6. cikkébe ütközően. Kiemelte, hogy ezen jognak nem vitatottan eleme a fegyverek egyenlősége, amellyel az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) ítéletei is foglalkoznak. A felperes a tanúk kilétének ismerete hiányában tudott csak észrevételeket tenni a kitakart részekkel megkapott vallomásokra. A felperesi tudattartalom jogsértő ítéleti megállapítását azzal támadta, hogy nem értékelhetők a felperes terhére a beszállítói szabálytalanságok és az üzleti partnerei ismerete, kiválasztása. Végül sérelmezte, hogy EUB eljárásának kezdeményezése iránti indítványát a bíróság elutasította. Csatolta a Fővárosi Törvényszék másik vizsgált időszakra hozott ítéletét, mellyel az alperesi határozat jogsértő voltát állapította meg a törvényszék és vonta le ennek következményeit.

A felülvizsgálati ellenkérelem

[13] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte az elsőfokú bíróság ítéletének hatályban való fenntartását, annak megalapozottságára és jogszerűségére tekintettel. A felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének megfizetésére kérte kötelezni a felperest.

A Kúria döntése és jogi indokai

[14] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[15] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között, az azokban megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül. [rPp. 272. § (2) bekezdés, rPp. 275. § (2) bekezdés, KGD 2002.262.] A Kúria az iratok alapján dönt, bizonyítás felvételének a felülvizsgálati eljárásban nincs helye, a tényállás felülmérlegelésének pedig csak akkor van helye, ha az a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésén alapul vagy iratellenes megállapításokat tartalmaz. A jogerős ítéletet megelőző közigazgatási eljárás jogszerűsége így csak áttételesen tárgya az eljárásnak.

[16] A bíróság a közigazgatási perben a támadott közigazgatási határozatot az rPp. 324. § (2) bekezdés a) pontja alapján az rPp. 339/A. § szerint a meghozatakor fennálló tények és alkalmazandó jogszabályok alapján az rPp. 213. és 215. § szerint a kereseti kérelem és ellenkérelem keretei között vizsgálja felül. A tényállást az rPp. 206. § (1) bekezdés alapján a felek előadásának és az eljárás során bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli és a meggyőződése szerint bírálja el.

[17] Felülvizsgálati kérelmében a felperes lényegében ezt a mérlegelési tevékenységet támadta, akként, hogy a felülvizsgálati kérelem a tartalmát tekintve a teljes tényállás újraértékelésére vonatkozott, tehát felülmérlegelésre irányult, amelyre azonban a fentiek alapján akkor van lehetőség, ha az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelésénél nyilvánvalóan okszerűtlenül jár el vagy iratellenes megállapításokat tesz.

[18] A Kúria rámutat arra, hogy az elsőfokú bíróság ítélete kellő alapossággal és részletességgel vizsgált a kifogásolt számlák Áfa tartalma levonásának megtagadásával kapcsolatos minden összefüggést, a felperes a felülvizsgálati kérelmében nem tudta alátámasztani, hogy kirívóan okszerűtlen mérlegelésen, iratellenes megállapításokon alapulna az elsőfokú bíróság döntése. A számla kibocsátásával az adó áthárítása megtörténik, ezzel adójogi kapcsolat jön létre a számlakibocsátó és a számlabefogadó között, amely egyben kötelezettséget ró a számla befogadójára, a beszerzőre nézve: tegyen meg minden ésszerű intézkedést arra nézve, hogy elkerülje az adókijátszásban való részvételt. A rá áthárított adó

levonásának feltétele – miként arra az elsőfokú bíróság is helyesen utalt – az adóáthárítást tartalmazó számlák hitelessége.

[19] A perbeli esetben az alperes a levonásba helyezett számlák fiktív voltát állapította meg, rögzítve, hogy nem bizonyított a számlákban foglalt gazdasági események létrejötte a számlákban feltüntetett felek között, és az általa feltárt objektív körülmények alapján a felperes nem tett meg minden ésszerű intézkedést arra nézve, hogy az adókijátszásban való részvételt elkerülje. Az elsőfokú adóhatósági határozat többek között a 99. oldalon foglalkozik ezen objektív körülményekkel, az alperesi határozat pedig a 15-16. oldalon taglalja az erre vonatkozó megállapítást. Az elsőfokú bíróság feladata volt, hogy figyelemmel a felperes keresetében foglaltakra az alperesi határozat jogszerűségéről, így ezen megállapítás törvényességéről döntsön, a határozatban írtak és a perben felhozott érvek ütköztetése révén. Az alperes határozatának kiadásakor még nem került közzétételre az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény. Az első ízben hozott elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyező kúriai végzés erre mutatott rá, amikor kiemelte, hogy a támadott határozat meghozatalakor a Kúria még nem alkotta meg a KMK véleményét, amely az Áfa tv. 120. §-ának értelmezésének gyakorlati szabályairól szól, azonban a véleményben megfogalmazott vizsgálati keretek a bírói gyakorlatban már érvényesültek; a nemzeti bíróság feladata, hogy örködjön az adó levonás megtagadásának szabályszerűsége felett az EUB által kidolgozott teszt alkalmazása útján.

[20] A Kúria megállapítása szerint ezt a feladatot az elsőfokú bíróság elvégezte. Részletesen ismertette az EUB és a Kúria eseti döntései szerinti gyakorlatot. Ennek megfelelően a levonási jog gyakorlása csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókijátszásnak, vagy eltúrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna). A perbeli esetben a felperes tudattartalmára vonatkozóan az értékelést az elsőfokú bíróság elvégezte, ennek eredményéről az ítélete [27], [28], [33], [39], [40] pontjaiban számot adott. Rögzítette, hogy melyek azok az objektív körülmények, amelyek alapján a felperesnek az adókijátszásban való részvétele kapcsán a felperesi tudattartalmat igazoltnak tekintette. A megállapításaival a Kúria egyetért, a felülvizsgálati kérelemben foglaltakra hivatkozással a következőket emeli ki.

[21] Sem a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott elvi határozatok (EBH 2013.K.5. és EBH 2014.K.14.), BH 2021. 53 számon megjelent Kfv.I.35.362/2020. számú eseti döntés, sem a kiemelt EUB döntések tükrében nem állapítható meg jogsértő okfejtés vagy kirívóan okszerűtlen mérlegelés az elsőfokú bíróság ítéletében. Az elvi határozatok az objektív körülmények fennállásának adóhatóság általi bizonyítását emelik ki, a Kfv.I.35.362/2020/10. számú ítélet pedig rámutat az EUB C-611/19 számú döntése alapján, hogy az „ismételten megerősítette, hogy a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, vagy nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg.”

[22] Ezzel összefüggésben a Kúria kiemeli, hogy a perbeli esetben az elsőfokú bíróság értékelésében nem kizárólag a szállítói oldalról származó adatok szerepeltek a feltárt objektív körülmények körében, nem önmagában a beszállítókkal kialakított szerződési feltételek, struktúra képezte a felperesi tudattartalommal kapcsolatos vizsgálódás alapját. A számlakibocsátóknál fennálló hiányosságok (iratanyag nem állt rendelkezésre, a beszerzéseik nem igazoltak stb.) összevetését ugyanis elvégezte az elsőfokú bíróság azokkal a feltárt tényekkel, amelyek a felperes felelősségét is felvetették, hogy valóban tett-e ésszerű intézkedést az adókijátszás elkerülésére. A kellő körültekintés elmulasztását így okszerűen lehetett alapítani - a fenti körülmények mellett - azokra a felperesnél felmerült körülményekre, mint hogy a kellő körültekintés mellett fel kellett ismernie: a beszállítók által kiállított számlákon feltüntetett adatok alapján a beszerzés nem azonosítható, pontos súly és eladási ár a számlákon nem szerepelt. Arra is helyesen hivatkozott az elsőfokú ítélet, hogy a toll minőségének feltüntetése másutt nem, csak a felperesnél nyilvántartott „tollvásárlás elszámolása” elnevezésű dokumentumban került rögzítésre.

[23] Ezzel kapcsolatban hivatkozott a felperes a rekonstruálhatóságra, a saját bizonylati rendszere zártságára, manipulálhatatlanságára. A saját bizonylatok kapcsán kialakított rendszer legfeljebb közvetett módon állhat kapcsolatban a kellő körültekintés igazolásával, önmagában nem helyettesíti azokat az ésszerű intézkedéseket, amelyeket az adózó köteles megtenni a számla befogadásakor annak elkerülésére, hogy adókijátszás részese legyen. Az ezzel kapcsolatos megállapításokat részletesen tartalmazta az elsőfokú bíróság ítéletének [30], [33], [36], [49] pontja, érintve a manipulálhatatlanság, a rekonstruálhatóság kapcsán felvetett bizonyítási indítványokat és azok mellőzésére vonatkozó indokokat. Az elsőfokú bíróság helytállóan rögzítette, hogy ezek nem szakkérdések. A felperes a saját bizonylatai kapcsán kialakított rendszerre önmagában nem hivatkozhat alappal, mert a zömében a régi személyes ismeretségre, az ezen alapuló kapcsolatokra épülő szerződő partneri rendszerben kellő körültekintéssel felismerhető a beszállítók gazdasági tevékenységének hiánya, az általuk kiállított bizonylatokon a termék beazonosíthatatlansága. Az a körülmény, hogy a felpereshez már bekerült áru esetében a termék minősége megjelenik, az később a saját rendszerében azonosítható, nem értelmezhető a beszállítójával való relációban. A felperes a „toll” megnevezés számlában való feltüntetése kapcsán hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.009/2012/6. számú eseti döntésére, azzal, hogy abban az eljárásban ezt nem kifogásolták. Megállapítható, hogy ez a körülmény a hivatkozott ítéletben nem szerepelt a Kúria döntésének szempontjaként, más okokból történt az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezése.

[24] Nem osztotta a Kúria a felülvizsgálati kérelemben megjelenő azon felperesi hivatkozást, miszerint a zárt adatkezeléssel érintett tanúk vallomásának megismerhetősége vonatkozásában az elsőfokú bíróság jogsértést követett volna el, vagy korlátozta volna a felperes eljárási jogainak gyakorlását. A tanú adatainak zárt kezelése mint jogintézmény célját veszélyeztetné, amennyiben a tanú zárt adatkezelésre vonatkozó indokolt, kellő súlyú kérelme ellenére lehetőség nyílna a védelem megszüntetésére. Figyelemmel az elsőfokú bíróság által hivatkozott kúriai eseti döntésre megállapítható, hogy e védettség azt célozza: a tanú úgy tehesse vallomást a hatósági eljárásban, hogy ne kelljen a közreműködése miatti súlyos hátránytól tartania. Ez elősegíti a valóságnak megfelelő nyilatkozat megtételében. A perbeli esetben a tanúk által megjelölt indokok ismeretében helytállóan foglalt állást az elsőfokú bíróság, a súlyos jogkövetkezmény valószínűsítésére tekintettel a tanúk adatainak feltárására nincs mód, a kötelezettsége arra terjed ki, hogy a tanúmeghallgatásról felvett jegyzőkönyvek

anonimizált változatának megtekintését biztosítsa a bíróság a felperes részére. A felperes a felülvizsgálati kérelmében is nyilatkozott a kitakart módon megismert tanúvallomások kapcsán, így eljárási jogszabálysértést nem követett el a bíróság; a felperes észrevételezési jogát megelőzően is gyakorolhatta. Nem sérült ezáltal az EJEE 6. cikkében foglalt tisztességes eljáráshoz való jog vagy az EJEB döntéseiben is megjelenő fegyveregyenlőség elve, a védekezés előkészítéséhez szükséges eszközökhöz való hozzáférhetőség joga. A zárt adatkezeléssel összefüggő előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelem elutasításának, a tanúbizonyításra vonatkozó és az egyéb bizonyítási indítványok mellőzésének indokát az elsőfokú bíróság ítélete megfelelően tartalmazza.

[25] A fél érdekeinek és a zárt adatkezelést kérő tanú védelméhez fűződő érdek összemérését a jogalkotó elvégezte, és a tanú indokolt kérelme esetén a zárt adatkezelés feloldását nem tette lehetővé. Az már a bizonyítékok mérlegelésére tartozó kérdés, hogy a bíróság, miután jogosult a nem anonimizált tanúvallomási jegyzőkönyveket megismerni, a megismerést követően hogyan értékeli-e a tanúvallomásokat. A perbeli esetben ennek értékelését tartalmazza az ítélet, kiemeli, hogy e nyilatkozatok is az alperesi megállapítást támasztják alá azzal, hogy az adókijátszás tényét az alperes nem kizárólag erre alapozta. A felperes a felülvizsgálati kérelmében ezen értékelés kirívóan okszerűtlen voltát nem tudta alátámasztani. A csatolt, másik vizsgált időszakra vonatkozó ítéletben foglaltak nem voltak figyelembe vehetők a Kúria előtti eljárásban.

[26] A bíróság ítélete az rPp. 206. és 221. §-aiban támasztott követelményeknek megfelel, nem sérült az rPp. 177. § (1) bekezdésének, 3. § (2) és (4) bekezdésének rendelkezése sem; a döntés megalapozott és törvényes.

[27] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét az rPp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[28] *A számlabefogadónak ésszerű intézkedéseket kell tennie annak érdekében, hogy ne váljon az adókijátszás részesévé. Amennyiben a tanú adatainak zártan kezelése a hatósági eljárásban indokolt volt, mert a közreműködése miatti súlyosan hátrányos következményeket valószínűsíti, a fél kérelmére a közigazgatási perben sem oldható fel a védelem.*

Záró rész

[29] A Kúria a felperes kérelme alapján az rPp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson határozott.

[30] A pervesztes felperest az rPp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó rPp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére. Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet terjesztett elő, és az alperesi kamarai jogtanácsos a felülvizsgálati tárgyaláson megjelent, így a Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés a), b) pontja és 3. § (5) bekezdése alapján az alperesi munkával arányban állapította meg az alperesi perköltséget jogtanácsosi munkadíj címén.

[31] A tárgyi illetékfeljegyzési jog ellenére a felperes előzetesen megfizetett az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 39. § (1) bekezdés és 50. § (1) bekezdés szerinti mértéknek megfelelő 1.688.900 forint felülvizsgálati illetéket, amelyet viselni köteles a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján.

Budapest, 2021. szeptember 23.

dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
s.k.

dr. Márton Gizella

előadó bíró

bíró

dr. Drávecz Margit s.k.
s.k.

dr. Demjén Péter

bíró

bíró