



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

Az ügy száma: Kfv.VI.35.454/2021/6.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke
Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró
Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Zárai Ügyvédi Iroda
ügyintéző: Dr. Zárai Eszter ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Schaffer Móric kamarai jogtanácsos
cím4

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Veszprémi Törvényszék 2021. június 30. napján kelt 9.K.700.170/2020/39. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 9.K700.170/2020/39. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 143.200 (azaz száznegyvenháromezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – felhívásra – 572.800 (azaz ötszázhetvenkettőezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes fuvarszervező társaság, megrendelői részére a Cs-A (a továbbiakban: Kft.1) és az O-G (a továbbiakban: Kft.2) alvállalkozók bevonásával teljesíti a közúti fuvarozási feladatokat. Az alvállalkozók kizárólagos partnere a felperes, tevékenységüket a W-től (a továbbiakban: Kft.3) bérelt gépjárművekkel végzik, amelynek ügyvezetője G.A., aki tulajdonosa és ügyvezetője a felperes egyik megrendelőjének, a G-nak (a továbbiakban: GmbH), mely társaság a Kft.3 egyszemélyi tulajdonosa is. A felperes törvényes képviselője mindkét alvállalkozónak munkavállalója is volt.

[2] A Kft.1 és a Kft.2 2018. tavaszán azzal keresték meg a felperest, hogy pénzügyi nehézségeik támadtak, az általános forgalmi adó (áfa) visszaigényléseiket az adóhatóság megtagadta. Az alvállalkozók a 2018. II. negyedéves bevallásukban szereplő fizetendő adót nem fizették meg.

[3] A felperes a probléma kezelése érdekében a GmbH tulajdonosához fordult. A megbeszélés eredményeként a GmbH és a felperes 2018. június 1. napján kölcsönkeretszerződést kötöttek 300.000 EUR összegre akként, hogy a kölcsönadó-GmbH szóbeli megbeszélés alapján meghatározott időpontokban, több részletben, banki átutalással 2019. december 31-ig a felperesnek kölcsönt folyósít. A kölcsön lejáratának végső napja a szerződés megkötésétől számított kettő év. A kölcsönkeret célja a fuvarszervezési, fuvarozási tevékenység támogatása, felperes a kölcsönből a két alvállalkozó működését - az általuk benyújtott előlegszámlák megfizetésével - előmozdítja, e cégek így fizetni tudják a gépjárművek bérleti díját. A felperes a GmbH-től kapott kölcsönt több részletben visszafizette.

[4] A Kft.1-nek a 2018. január 2-án, a Kft.2-nek a 2018. március 2-án a Kft.3.-al a bérelt gépjárművekkel kapcsolatban kötött gépjárműpark foglалásáról szóló fizetési megállapodás és műszaki garancia keretszerződés alapján, szeptember 30-ig 45.000.000 Ft, illetve 2018. november 30-ig 39.500.000 Ft fizetési kötelezettsége keletkezett. Az alvállalkozók által foglалó jogcímen fizetett összegeket a Kft.3 a gépjárművek bérleti díjába beszámította, és az alvállalkozóktól befolyt összegeket a gépjárművek megvásárlására felhasznált tulajdonosi kölcsön törlesztéseként a GmbH-nak utalta vissza.

[5] A fuvarozási tevékenységről a felperes 2018. májusban - az alvállalkozóktól a tényleges áru fuvarozás teljesítésével megegyező végössszeggel, havi két alkalommal - gyűjtőszámlákat fogadott be, azok áfa tartalmát következő havi bevallásaiban levonásba helyezte. A felperes 2018. május 15-i, illetve 2018. május 2-i teljesítéssel „előleg fuvarozási tevékenységről” tárgyú számlát fogadott be a Kft.1-től, illetve a Kft.2-től, melyen az áthárított

adót 2018. június és május havi áfa bevallásában levonásba helyezte. Az előlegszámlák befogadását követően még kettő alkalommal továbbra is a tényleges fuvarozás teljesítésével megegyező végösszegű számlák befogadására került sor. Ezt követően a felperes az előlegszámlán szereplő összeg teljes körű elszámolása nélkül, 2018. június 27-i és 25-i teljesítéssel, újabb előleg számlát fogadott be. Az előlegszámlák áfa tartalmát az alvállalkozók bevallották, a felperes pedig levonásba helyezte.

[6] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) áfa adónemben kiutalás előtti adóellenőrzést folytatott a felperesnél 2018. július 1. – július 31. közötti időszakra.

A revízió a levonható áfa tekintetében a Kft.1, a Kft.2 részéről kibocsátott és a felperes által befogadott számlák alaki, tartalmi vizsgálatát végezte. Megállapította, hogy a számlák szerinti ellenértékek kiegyenlítésénél az egyes átutalások közlemény rovatában néhány eset kivételével nem volt hivatkozás a számlaszámokra, kizárólag „szla kiegy” megjegyzést tüntettek fel, így nem volt megállapítható, hogy konkrétan melyik számlaszám szerinti kiegyenlítés történt meg.

[7] Az adóhatóság vizsgálta a pénzügyi teljesítésekkel kapcsolatos körülményeket, mindhárom Kft.-nél végzett kapcsolódó vizsgálat, a banki forgalmi adatok alapján megállapította, hogy a Kft.1-től, valamint a Kft.2-től kapott banki jóváírások továbbutalásra kerültek GmbH-hoz. A Kft.3 a GmbH részére a Kft.1-től és Kft.2-től érkező összegeket az átutalást követő napon utalta tovább, a közlemény rovatban minden esetben „kölsön vissza” került feltüntetésre.

[8] Az adóhatóság a felperes gazdasági fuvarszervező tevékenységének elvégzését, a gazdasági események megvalósulását nem vitatta, amit a Kft.1 és Kft.2 által teljesített fuvarozási tevékenységek, a rendelkezésre álló számlák, menetlevelek alapján igazoltnak tekintett, azonban az előlegszámlák utáni adólevonási jogot nem fogadta el. Megállapította, hogy az egymással szoros kapcsolatban álló társaságok között személyi összefonódások állnak fenn, a láncolatban résztvevő cégek a pénzt egymás között különböző jogcímenen körbeforgatták. A felperes 11.582.000 Ft-ot és 229.160 €-t kapott kölcsön címén a GmbH-től, 13.906.000 Ft-ot és 185.593 €-t utalt 2018. áprilisban a Kft.1 részére, e cég 12.220.000 Ft-ot és 117.752 €-t tovább utalt a Kft.3 részére. A felperes 11.745.000 Ft-ot és 89.083 €-t fizetett a Kft.2-nek banki átutalással, a társaság ebből a Kft.3 részére 9.157.000 Ft-ot és 43.555 €-t utalt tovább. A Kft.3 23.367.000 Ft-ot és 157.778 €-t utalt „kölsön vissza” címen az azonos érdekeltségi körébe tartozó GmbH-nak.

[9] A láncolatban résztvevő cégek folyamatosan megteremtették az előlegszámlák szerinti ellenérték pénzügyi fedezetét, mellyel biztosították a felperes adólevonási jogát úgy, hogy a Kft.1 és a Kft.2 a bérleti díjnál jóval magasabb összegű átutalásokat indított a Kft.3 részére, e cég az érdekeltségi körébe tartozó GmbH-nak kölcsönként utalta azt tovább. A felperes, a Kft.1, Kft.2 és a Kft.3 tudatosan kialakított mesterséges ügyeletet hoztak létre azzal, hogy a Kft.1 és a Kft.2 által végzett fuvarozási tevékenységgel összefüggésben előlegszámlákat állítottak ki a közös együttműködés tervezett volumene alapján több hónapos folyamatos működéshez elegendő összegben, annak ellenére, hogy konkrét időtartammal tervezni nem tudtak. Az előleg összegét a rendelkezésre álló pénzeszköz határozta meg (a

GmbH-tól kapott kölcsön), illetve az alvállalkozók általi tényleges teljesítéshez képest jóval magasabb összegű adófizetési kötelezettséget generáltak, mely fizetési kötelezettségnek egyébként a társaságok nem tettek eleget.

[10] Az adóhatóság szerint az előlegszámlák kibocsátásának célja a gazdasági racionalitás nélküli jogosulatlan adóelőny elérése, a felperes számára az adólevonás jog megteremtése volt, amit alátámaszt az a körülmény is, hogy a felperes kölcsönt kapott a további működés finanszírozása érdekében, amelyet kölcsönként ugyanúgy tovább adhatott volna a Kft.1 és Kft. 2 részére, azonban mégis előlegszámlákat fogadott be, mely a Kft.1-nél és Kft.2-nél adófizetési kötelezettséget, a felperesnél pedig adólevonási jogot keletkeztetett. A pénz körbe küldését támasztja alá, hogy ténylegesen a működéshez erre nem volt szükség, a számlák kiállításának elsődleges célja a jogosulatlan adóelőny megszerzése volt.

[11] Az adóhatóság nem fogadta el a Kft.1-től a felperes által befogadott SZ1SA3169203 sorszámú előlegszámlára és a Kft.2-től a felperes által befogadott DQ3SA3331692 sorszámú előlegszámlára alapított adólevonási jogot. Álláspontja szerint a felperes képviselője nyilvánvalóan tudott arról, hogy adókijátszásban vesz részt, a személyi összefonódások révén ismerte a Kft.1 és Kft.2 tevékenységét.

[12] Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság 431451250 számú határozatával a felperes terhére 5.728.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 4.498.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek, 1.233.000 Ft-ot pedig adóhiánynak minősített, az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés után 11.456.000 Ft adóbírságot, illetve 13.000 Ft késedelmi pótlékot szabott ki.

[13] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2019. december 2. napján kelt 2234492386 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 59. § (1) bekezdésére, 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (1) bekezdésére, 2. §-ra, 3. § (1) bekezdésére, továbbá a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésére, 166. § (1) és (2) bekezdéseire alapította.

A kereseti kérelem

[14] A felperes keresetében az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését vagy hatályon kívül helyezését, és szükség esetén az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését vagy a döntés megváltoztatását kérte.

[15] Az előlegszámlákkal kapcsolatban hangsúlyozta az EUB C-277/09 (RBS), C-103/09 (Weald Leasing) ítéleteiben kifejtettekre hivatkozással, hogy a szerződő felek szabadon választják meg a szerződéses feltételeket, a szervezeti struktúrát és formát, amelyben tevékenykednek, és nem tilos az, ha a felek olyan szerződéses feltételeket, illetve működési és tevékenységi formát választanak, amelyek egy másik lehetséges feltétel-rendszerrel és formával összehasonlítva akár adóelőnnyel vagy több adóelőnnyel járnak. A feleknél az előlegszámlák folytán adóelőny nem keletkezett, az alvállalkozók az adótartalmukat bevallották, a költségvetést kár nem érte.

[16] A határozatok megállapításai nem felelnek meg az EUB ítéleteinek és az Art. 1-2 §-ainak, az adóhatóság nem teljesítette az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § (1), (2) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási, valamint az Air. 73. § (1) bekezdés c) pontjában szabályozott indokolási kötelezettségét. Az alperesi határozatban foglaltakkal szemben az érintett társaságok független felek [Áfa tv. 259. § 13. pont], a személyes kapcsolatok ennek tényét nem befolyásolják.

[17] Téves az az adóhatósági következtetés, mely szerint a láncolatban a pénz „körbeforgatására” tekintettel az előlegek átutalása látszólagos volt, mivel az előlegként átutalt összegek a felpereshez bizonyosan nem érkeztek vissza. Az a következtetés is téves, hogy a számlakiállítóknak valójában nem is volt szükségük ténylegesen az előleg összegekre, mivel az körbejárt, illetve visszajutott a GmbH-hoz. A számlakiállítók az előlegként kapott pénzt felhasználták részben a tevékenységük végzéséhez szükséges gépjármű bérleti díjakra, részben a foglaló fizetési kötelezettségükre, részben pedig egyéb kötelezettségeik, illetve működési költségeik finanszírozására. Az adóhatóság is elismerte, hogy a számlakiállítók valós gazdasági tevékenységet folytattak, a valóságban megtörtént fuvarozási szolgáltatásokat teljesítettek, így annak érdekében jogosan és indokoltan merültek fel költségeik.

[18] Az adóhatóság nem bizonyította az adókijátszást és az adóelőnyt, az általa átutalt összegek az Áfa tv. előleg fogalmának, elszámolása rendjének megfelelnek [Áfa tv. 59. § (1) – (2) bekezdések], a számlákon feltüntetett teljesítési időponttal kapcsolatban legfeljebb formai hiba állapítható meg, melynek javítására az alvállalkozókat fel kellett volna hívni, ami az adólevonási jog gyakorlásának nem lehet törvényes akadálya [EUB C-95/07. - C-96/07. (Ecotrade), C-590/13. (Idexx)].

[19] Az átutalások közlemény rovatával kapcsolatban előadta, hogy nincs olyan jogszabályi rendelkezés, mely szerint a rendezett számla sorszámát kötelezően fel kellene tüntetni. Amennyiben mégis valamilyen szabálytalanságot követett el, az csak alaki, illetve formai hibának minősül.

[20] Álláspontja szerint a költségvetést kár nem érte, mivel az el nem fogadott, levonható adónak az összege megegyezik a számlakiállítók által tévesen, indokolatlanul felszámított fizetendő áfa összegével. Utalt az Európai Bíróság C-255/02. számú (Halifax) és a C-392/09. számú (Uzsodaépítő) ügyben hozott döntéseire.

[21] Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem tárta fel az Air. 99. § (2) bekezdésében foglaltakkal ellentétben a javára szolgáló tényeket. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.009/2012/6. számú ítéletére, mely szerint az adólevonási jog fennállását alátámasztó körülmények a jelen ügyben is megállapíthatóak, mivel a számlakiállítók adóalanyok, létező cégek voltak, a vizsgált időszakban képviselőik az ellenőrzés lefolytatásakor kivétel nélkül nyilatkozatot tettek és minden tekintetben megerősítették a gazdasági események megtörténtét. Az előlegszámlákat áfa-analitikájukban szerepeltették, és áfa tartalmukat fizetendő adóként bevallották, a tételes belföldi összesítő nyilatkozataikban is feltüntették, online adatszolgáltatási kötelezettségüket is megfelelően teljesítették, az adólevonási jog megnyíltakor, valamint a kapcsolódó adóbevallási- és fizetési kötelezettségek

esedékességekor a számlakiállítók hátralékkal nem rendelkeztek. Az előlegszámlákkal érintett fuvarok teljesültek, az előleg fizetésekre tehát valódi fuvarozási szolgáltatásokhoz kapcsolódóan került sor, az előlegek pénzügyi rendezése (átutalása) megtörtént. Az adóhatóság csak állította és nem bizonyította, hogy a számlakiállítók nem tettek eleget áfa fizetési kötelezettségüknek.

[22] Vitatta a 200 %-os bírság mértéket, hivatkozott az Art. 215. § (4) bekezdésében foglalt törvényi feltétel hiányára, eljárása nem veszélyeztette a törvény célját, a magatartása nem eredményezte a költségvetési bevételek csökkenését.

[23] Hivatkozása szerint a számlakibocsátó társaságokat az adóhatóságnak ügyfélként be kellett volna vonnia az eljárásba, melyre azonban jogsértő módon nem került sor.

Az alperes védírata

[24] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok fenntartásával. Álláspontja szerint az adóhatóság megállapításai összhangban vannak a hivatkozott EUB ítéletekkel, nem vonta kétségbe, hogy önmagában az adóminimalizálási cél, amennyiben azt jogszerű keretek között valósítják meg, adókülönbözet megállapítását nem vonja maga után, azonban, ha az adóminimalizálás adóelkerüléssel valósul meg, úgy ennek az adóhatóság köteles levonni a következményeit. A felperes állításával szemben a költségvetést kár érte, adóhiány keletkezett, mivel a Kft.1 és a Kft.2 az előlegszámlák áfa tartalmát nem fizette meg a költségvetés felé, a felperes olyan összeget igényelt vissza, amely nem került megfizetésre, így egyértelmű adóelőnyhöz jutott.

[25] Az adóhatóság feltárta azokat a személyazonosságokat a társaságok között, a gazdasági-pénzügyi kapcsolatokat, amelyek az ügyletek szervezettségét igazolják. Nem az Áfa tv. 259. § 13. pontjára hivatkozott, csupán arra, hogy a feltárt személyi összefonódások a láncolat szervezettségére utalnak.

[26] Indokolása szerint gazdaságilag észszerűtlen, hogy a felperes nyújt előleget Kft.1-nek és Kft.2-nek azért, hogy a fuvarozásokat el tudják végezni úgy, hogy közben a felperes kölcsönt vesz fel a GmbH-tól. Ha valóban az lett volna a felperes célja, hogy a fuvarozó társaságok pénzügyi likviditását megóvja, akkor kölcsönt nyújt számukra, nem adófizetési kötelezettséget eredményező előleget.

[27] A felperesi hivatkozással ellentétben azért nincs helye a számlákon feltüntetett teljesítési időponttal kapcsolatos formai hibák javításának, mert az adóhatóság a felperes adólevonási jogát a helyes dátummal kitöltött számla esetében is megtagadná, mivel az általa levonásba helyezett adóhoz kapcsolódó számla olyan adókijátszási konstrukció része, amelynek célja a jogosulatlan adóelőny realizálása volt.

[28] Az átutalások közleményrovatával kapcsolatosan hivatkozott a Számv. tv. 15. § (3) bekezdésére. A rendezett számla feltüntetése nélkül a gazdasági cselekmény rekonstruálása kívülállóak számára nehézséget okoz, és ha nem állapítható meg, hogy mely számla

kiegyenlítése történt meg az adott pénzügyi művelettel, akkor a számviteli törvénynek megfelelő könyvelés sem lehetséges.

[29] Tényállásfeltárási kötelezettségének eleget tett, a számlakibocsátó társaságoknál kapcsolódó vizsgálatot folytatott, melynek megállapításait a határozat részletesen tartalmazza. A Kft.1, Kft.2 jogi helyzetét, jogos érdekét a felperesnél tett megállapítás közvetlenül nem érinti, nem minősülnek ezen társaságok az eljárás résztvevőjének, a határozat rájuk nézve rendelkezést nem tartalmaz, így ügyfélkénti részvételükre nem volt szükség.

[30] Azzal, hogy felperes tevőlegesen vett részt az adókijátszási konstrukció kiépítésében, bizonylataiban, nyilvántartásában hamis adatokat szerepeltetett, az Art 219. § (3) bekezdése alapján nincs helye az adóbírság mérséklésének.

A jogerős határozat

[31] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[32] Indokolásában az Art. 1., 2. §-ai, az EUB C-255/02. (Halifax) és a C-425/06. (Part Service) ügyekben hozott döntése alapján megállapította, hogy a kifogásolt számlákon szereplő gazdasági eseménynek valós tartalma nem az volt, amit a felek megjelöltek: a GmbH a felperesnek kölcsönt nyújtott, a felperes az alvállalkozótól már előlegszámlákat fogadott be, így az ügyletbe beiktatták az áfa-t, illetve ahhoz kapcsolódóan a felperes adólevonási jogát. Az előlegszámlázásnak gazdasági racionalitása nem volt, kizárólagos célja a felperes adólevonási jogának megteremtése.

[33] Megállapította, a felperes jól ismerte a számlákat kibocsátó adóalanyokat, tisztában volt azzal, hogy gazdasági nehézségeik keletkeztek, mivel ezzel a problémával megkeresték, pontos információval rendelkezett az általuk bérelt gépjárműparkról, a bérleti jogviszonyról. Emellett a felperes az alvállalkozóival közösen bérelt irodát, könyvelőjük is azonos volt. A Kft.3 és a GmbH ügyvezetője jó ismerőse volt, aki tanúvallomásában elismerte, többször volt az irodájában, közösen beszéltek meg az alvállalkozók pénzügyi problémáját és arra közösen adtak megoldást. A tanúvallomás szerint a felperes tisztában volt azzal, hogy a számlakiállítók úgy tudják a tevékenységüket tovább folytatni, ha a felperes a GmbH-n keresztül őket segíti.

Rögzítette, hogy a számlakiállítók a felperestől megkapták az előlegszámlák ellenértékét, és a gyűjtőszámlákat már ennek megfelelően állították ki, azonban a számlákon szereplő áfa-t nem fizették meg. A felperes a perben állította, hogy az alvállalkozói eleget tettek bevallási, áfa fizetési kötelezettségüknek, azonban ezt bizonyítani nem tudta.

[34] Az elsőfokú bíróság szerint az adóhatóság bizonyította mindazon objektív körülmény fennállását, amely alapján az a következtetés levonható volt, a felperes tudta, hogy adókijátszásban vesz részt. Az adóhatóság a bizonyítás szabályait betartotta, abból helyes jogi következtetésre jutott. A láncügylet valamennyi résztvevője tevékenységét feltárta, az Art. 2. § (1) bekezdésében foglaltakat megvizsgálta, a teljes lánc vizsgálatával helyesen értékelte a

jogügyletet. Jogszerű volt az adókülönbözlet összegének és az adóbírság mértékének megállapítása is.

A felülvizsgálati kérelem, ellenkérelem

[35] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasításra kérte.

[36] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 86. §-át, 78. § (2) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdését, 346. § (4), (5) bekezdéseit, az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját és a Számv. tv. 166. § (2), (3) bekezdéseit, ellentétes az EUB [C-610/19. (Vikingo), C-611/19. (Crewprint)] döntéseiben foglaltakkal és a Kúria közzétett gyakorlatával [Kfv.I.35.362/2020/10., Kfv.I.35.323/2020/10., 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény 3. pont.]. Az elsőfokú bíróság ítélete az ügy érdemére kiható módon jogszabálysértő, mert a tudattartalom bizonyítottsága vonatkozásában téves, kirívóan okszerűtlen következtetéseket vont le, hiányos és felületes érvelést tartalmaz, melynek eredményeként adólevonási jogát nem ismerte el. Az elsőfokú bíróság nem bírálta el a kereset 1.1 -1.17. pontjaiban kifejtetteket. Az adóhatóság csak kijelenti: a felperes „nyilvánvalóan” tudott arról, hogy adókijátszásban vesz részt, továbbá, hogy az előlegszámlák mesterséges ügylet felépítéséhez kapcsolódnak, és kiállításuk alapvető, elsődleges célja - gazdasági racionalitás nélküli - jogosulatlan adóelőny elérése volt, azonban ezt objektív módon nem bizonyította. Ekként nem nyert bizonyítást, hogy a felperes megsértette a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét.

[37] Az alvállalkozók adófolyószámla adatait, a hiteles számlákat figyelmen kívül hagyta, a felperes és a GmbH ügyvezetője nyilatkozatát, illetve tanúvallomását nem megfelelően értékelte. Ítélete indokolásában nem foglalt állást arról, hogy adóelőnyt a felperes nem ért el, ezért adólevonási jogának megteremtése nem lehetett az ügylet célja.

[38] Változatlanul hivatkozott arra, hogy előleg fizetése esetén nincs törvényi kötelezettség a szolgáltatás teljes teljesítésének határidejére vonatkozóan. Sérelmezte, nem nyert értékelést, hogy a vizsgált időszak után a fuvarszolgáltatások teljesítése az előlegszámlák terhére megtörtént. Az adóhatóság ellentmondásos határozatában elfogadta a gyűjtőszámlák utáni adólevonási jogát annak ellenére, hogy az előlegszámlák körében a terhére értékelte azt is, hogy az alvállalkozók az adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget.

[39] A költségvetést kár nem érte, az adólevonási jogát nem befolyásolhatja, hogy a számlakibocsátók az adót a költségvetésbe befizették-e vagy sem, az adóhatóságnak objektív tényekkel kellett volna bizonyítania, hogy adókijátszásról tudott, vagy tudhatott. Nem alkalmas ennek bizonyítására, hogy a felek ismerték egymást, azonos könyvelőt alkalmaztak, azonos címen béreltek irodát, illetve a felperesi ügyvezető sofőr és kereskedelmi ügyintéző munkakörben az alvállalkozók munkavállalója is volt, ugyanis nem lehetett tudomása ilyen minőségében a munkáltató adóbevallásairól, adófolyószámlájáról. A tudattartalomra vonatkozó feltételezések alapján az adólevonási jog nem tagadható meg. Hangsúlyozta, a

perben nem nyert bizonyítást, hogy az alvállalkozók nem fizették meg az előlegszámlák alapján bevallott, őket terhelő adót.

[40] Hivatkozott arra, hogy a GmbH által felperesnek utalt pénzösszeg jogcíme kölcsön volt, amit bizonyít az arról szóló szerződés és az utalások közleménye, illetőleg az, hogy a visszafizetése is megtörtént. Az alvállalkozóknak utalt pénzösszegeket előlegként fizette, mely jogcím valós volt, ennek megfelelően az alvállalkozók nem pénzzel, hanem munkával tartoztak, a fuvardíjelőleget kellett ledolgozniuk, ami meg is történt.

[41] Téves a pénz körforgásával kapcsolatos alperesi megállapítás, mivel nincs jelentősége annak, hogy az alvállalkozók a Kft.3 részére mekkora összegeket és milyen jogcímen utaltak, mivel a számszaki egyezések hiánya mellett a kölcsönök visszafizetésének megtörténte is igazolja, hogy az alvállalkozókon és a Kft.3-on keresztül nem ugyanaz az összeg került vissza a GmbH-hoz, mint amit a felperes részére a GmbH kölcsönként átutalt. A felperes ezt az összeget maga utalta vissza, maga törlesztette a GmbH felé. A működési struktúrát a gazdasági szereplők maguk határozhatják meg, jogszabálysértő az az alperesi indoklás, hogy az alvállalkozóknak kölcsönt lehetett volna nyújtani, nem pedig előleget biztosítani [C-103/09. (Weald Leasing)].

[42] Sérelmezte, az alperesi határozatban nem található egyértelmű minősítés, hogy a perbeli ügyletek az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény melyik esetének feleltethetők meg.

[43] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban fenntartását kérte. Álláspontja szerint a hivatkozott ítélet nem jogszabálysértő, a közigazgatási eljárásban teljeskörűen feltárt tényállás alapjául szolgáló körülményekkel összhangban áll. A közigazgatási eljárásban a hatóság a tényállást feltárta, valamennyi szükséges eljárási cselekményt elvégezte, az eljáró bíróság által megállapított tényállás is az így keletkezett iratokon alapul. Fenntartotta a határozatában, védiratában foglaltakat.

A Kúria döntése és jogi indokai

[44] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[45] A Kp. 120. § (5) bekezdésének megfelelően a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálásakor a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[46] Az Alaptörvény XXVII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti.

[47] A felperes az Alaptörvény XXVII. cikk (7) bekezdésében foglaltakat alkalmazva járt el akkor, amikor a közigazgatási eljárásban a 2018. május 1. - augusztus 31. közötti időszakokra meghozott elsőfokú határozatokkal szemben fellebbezéseket nyújtott be, majd a

másodfokú adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálatát kérte, végül az elsőfokú bíróság jogerős ítéletei ellen felülvizsgálati eljárásokat kezdeményezett.

[48] A 2018. május 1. - június 30., illetve augusztus 1. - augusztus 31. közötti időszakra vonatkozó másodfokú adóhatározat jogszerűségét állapította meg az elsőfokú bíróság a 9.K.700.172/2020/35. számú ítéletében, amely döntést a Kúria Kfv.V.35.455/2021/8. számú ítéletével – az árréskorrekcióról kiállított számlákra vonatkozó ítélet rész kivételével – hatályában fenntartotta.

[49] Az elsőfokú bíróság 9.K.700.170/2020/39. számú ítéletével a 2018. július hónapra vonatkozóan meghozott első- és másodfokú adóhatározat jogszerűségét állapította meg, a felperes keresetét elutasította, ezen jogerős döntés felülvizsgálata képezi a felülvizsgálati eljárás alapját.

[50] A Kúria eljáró tanácsa teljes körűen egyetért a tény- és jogazonos ügyben meghozott Kfv.V.35.455/2021/8. számú kúriai ítéletben foglaltakkal, ezért attól sem a döntése rendelkezésében, sem az indokolásában nem kíván eltérni.

[51] Az adóhatóság az előlegszámlák kapcsán a felperes áfa levonási jogát annak visszaélésszerű gyakorlása miatt tagadta meg, mely közigazgatási döntést az elsőfokú bíróság jogszerűnek ítélte.

[52] A Kúria szerint az elsőfokú bíróság a kereset teljes körű elbírálásával, a bizonyítékok okszerű értékelésével, az eljárási szabályoknak megfelelően megindokolva hozta meg a jogerős ítéletet, a felperes által megjelölt eljárásjogi jogszabálysértések nem állapíthatók meg.

[53] Az EUB C-255/02. (Halifax) és a C-425/06. (Part-Service) ügyekben rögzített elvei szerint a visszaélésszerű magatartás akkor valósul meg, ha az Európai Unió közös hozzáadottértékadó irányelve és az azt átültető nemzeti jogszabályok rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes a közösségi és nemzeti rendelkezések célkitűzéseivel, továbbá az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése volt. Ezen elveket az EUB következetesen érvényesíti és megerősíti ítéletei során.

[54] A Kúriának az Art. 1-2. §-ai és az EUB döntései alapján kialakított joggyakorlata szerint a visszaélésszerű joggyakorlás a konkrét eset lényegi tényállási elemeinek értékelése alapján határozható meg. Számos döntésében (Kfv.I.35.184/2017/6, Kfv.I.35.319/2017/10., Kfv.I.35.162/2018/6., Kfv.I.35.630/2018/5., Kfv.I.35.404/2019/5., Kfv.I.35.352/2019/12., Kfv.I.35.070/2020/4.) az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény 3. pontjában foglaltak alkalmazásával már iránymutatást adott a visszaélésszerű joggyakorlás megítélésére, jelen ügyet illetően megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az adott ügylet, illetve láncolat megfelelő szempontú értékelésével bírálta el a keresetet.

[55] Helytállóan tárta fel az ügyletek szereplői közti gazdasági kapcsolatokat, érdekeltségeket és okszerűen következtetett az adólevonási joggyakorlás szempontjából lényeges körülményekre. Az adóeljárásban az érintett gazdasági társaságok képviselői egyezően és egyértelműen nyilatkoztak arról, hogy a felperes alvállalkozóinak pénzügyi gondjai keletkeztek, amelynek megoldására állapodtak meg akként, hogy a felperes kölcsönt vesz fel, az alvállalkozók előlegszámlákat bocsátanak ki a felperes felé, így a működésük, különösen a Kft.3 felé fennálló bérleti díj és egyéb jogcímen járó összegek fedezete biztosítottá válik.

[56] Az előlegszámlák befogadását követően felperes a korábban szokásos módon a tényleges teljesítéshez igazodó gyűjtőszámlákat fogadott be az előlegszámla terhére, azonban az előleg felhasználását, az alvállalkozói szolgáltatásoknak az előleg összegéhez igazodó teljesítését nem követelte meg a következő előlegszámla befogadásáig. Ezáltal a valós gazdasági tevékenységet többszörösen meghaladó finanszírozást nyújtott az alvállalkozóknak, amelyek a hitelező GmbH érdekeltségébe tartozó és a GmbH felé kölcsöntörlesztésre kötelezett Kft.3 irányában fizetőképesekek maradtak.

[57] Az előlegszámlák kiállításának, illetve a felperes részéről történő befogadásának valós célja az alvállalkozók finanszírozása és nem a felperes által igénybe vett fuvarszolgáltatások ellentételezése volt, az adólevonási jog célja tehát nem valósult meg. A felperes az adólevonási jogát nem a rendeltetésének megfelelően kívánta gyakorolni, így annak megtagadása jogszerűen történt. Az Art. 2. § (1) bekezdése szerint az adójogviszonyokban nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

[58] Az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez, sőt adóterheik csökkentéséhez is [C-419/14. (Web Mind Licenses) 42. pont, C-610/19. (Vikingo) 62. pont]. Ugyanakkor ezen szabadság korlátja az áfa (Héa) területén, hogy tiszteletben tartsák az áfa levonási jog célját, mely a vállalkozót teljes egészében mentesíti valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett Héa terhe alól. Az adólevonási jog főszabálya szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül [C-281/20. (Ferimet) ítélet 30-31) pont].

[59] Az adólevonási jog számlához kötődik, így annak vizsgálata, hogy a Héa rendszer célja megvalósul-e, az adott számla mögötti ügylet célja, gazdasági tartalma alapján dönthető el. A visszaélésszerű joggyakorlás megítélése az ügy egyedi körülményei alapján lehetséges. A szerződéses konstrukcióról, az előlegszámlázás céljáról a felperes maga is beszámolt, így alaptalanul sérelmezte a tudattartalmára vonatkozó további bizonyítás elmaradását. A visszaélésszerű joggyakorlásnak a perbeli tények alapján történő megállapítását nem befolyásolják a felperes által felhozott további körülmények sem.

[60] Az előlegszámlák utáni levonási jog gyakorlásának jogellenességét nem az alvállalkozók adófizetési kötelezettségének elmulasztása, az előlegszámla befogadása, a kölcsön felvétele alapozza meg, hanem az, hogy a bizonylatok kiállítása és befogadása ellentétes az áfa levonási rendszer céljával. Nem releváns, hogy a felperes a GmbH-nak a

kölcsönt visszafizette, illetve az ellenőrzési időn túl az előlegszámlákon szereplő összeg az alvállalkozói teljesítéssel esetleg arányossá vált, illetve teljes számszaki egyezőség a felvett kölcsön, az előlegszámlák összege, illetve az alvállalkozók, majd a Kft.3 által utalt összeg vonatkozásában nem állapítható meg. A felperes által hivatkozott Kfv.I.35.362/2020/10. és a Kfv.I.35.323/2020/10. számú eseti döntések nem a visszaélésszerű joggyakorlás feltételeinek vizsgálatán alapulnak, így jelen ügyben nem relevánsak.

[61] A felperes alaptalanul állította, hogy a levonás jogának gyakorlásával a költségvetést kár nem éri, mivel a nem valós szolgáltatáshoz kapcsolódó számlára alapított jogosulatlan adóvisszaigényléssel a kár bekövetkezik még abban az esetben is, amennyiben a számlakiállító az áfa-t a költségvetésbe befizeti. Az adóhatóság a valós ügyletekhez kapcsolódó gyűjtőszámlák szerinti levonható adó elszámolásával a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó adólevonási jogot biztosította felperes számára. Döntése megfelel az EUB által támasztott azon követelménynek is, mely szerint visszaélésszerű gyakorlat megállapítása esetén az érintett ügyleteket át kell minősíteni olyan módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélés gyakorlatot megtestesítő ügyletek hiányában állt volna fenn [C-255/02. (Halifax) 98. pont, C-653/11. (Nwevey) 50. pont, C-103/09. (Wveald Leasing) rendelkező rész 2. pont].

[62] Hangsúlyozza a Kúria, hogy a számlakiállító alvállalkozók és a felperes az adóhatósági határozatokkal szemben az Áfa tv. 259. § 13. pontja értelmében független feleknek minősülnek, ennek ellenkezőjét határozatában alperes sem állította, csupán feltárta a személyi összefonódásokat, melyeket az ügylet szervezettsége körében tulajdonított jelentőséget.

[63] Mindezek folytán a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a jogszabályoknak megfelel, ezért azt a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[64] *Előlegszámla alapján az áfa levonási jog gyakorlása visszaélésszerű, amennyiben a számlán szereplő ügylet célja nem szolgáltatás igénybevétele, hanem az alvállalkozó finanszírozása.*

Záró rész

[65] A Kúria az alperes perköltségét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdései alapján állapította meg, melynek viselésére a Kp. 115. § (2) bekezdése, 99. § (3) bekezdése és 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján a pereszes felperes köteles.

[66] A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése, 102. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest a felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.

[67] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § *d)* pontja zárja ki.

[68] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 107. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2022. február 3.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró

Dr. Vítál-Eigner Beáta sk. bíró

A kiadmány hitelül:

...