



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

Az ügy száma: Kfv.V.35.207/2021/10.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: felperes

(cím1)

A felperesi képviselő: dr. Hovanyecz Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: dr. Furulyás Ibolya, cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2021. január 27. napján kelt
43.K.701.987/2020/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 43.K.701.987/2020/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 60.000 (azaz hatvanezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes kávé-, ital-és csokoládéautomaták üzemeltetésével foglalkozik. A 2013. augusztusi bevallásában levonható adóként szerepeltette a B.T.K. (a továbbiakban: Számlakibocsátó) nevében kibocsátott 250 gramm kiszerelésű C.F. kávé beszerzéséről szóló számlák (összesen 14.525.144,- forint) áfatartalmát, továbbá 8.322.000 Ft közösségen belüli értékesítést vallott. Nyilatkozata szerint a Számlakibocsátótól beszerzett árut a szlovák D. s.r.o. vevő részére továbbértékesítette.

[2] A Nemzeti Adó és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a beszerzéseket terhelő levonható és az értékesítéseket terhelő fizetendő adókra kiterjedő, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzése eredményeként a 1761356289 számú határozatában a felperes terhére 3.089.000 Ft adókülönbözetet, 74.000 Ft adóhiányt, 3.015.000 Ft jogosulatlan visszaigénylést; az adóhiány és a jogosulatlan visszaigénylés után 6.178.000 Ft adóbírságot és a vallott 8.322.000 Ft-tal szemben nulla Ft.- közösségen belüli értékesítést állapított meg.

[3] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes az elsőfokú határozatot a 2061161143 számú határozatával helybenhagyta. Indokolása szerint habár a levonásba helyezett számlák formai okból szabálytalanok - azonosítójukban „2012.” megjelölés szerepel, noha 2013-ban kerültek kiállításra, a feltüntetett „Dev” rövidítés ellenére a számlák összegét forintban adták meg; a 2012/00123/Dev. sorszámu számla esetében az adózó a második másolati példányt nyújtotta be, mely adólevonási jog gyakorlására alkalmatlan -; elvégezte a számlák tartalmi vizsgálatát. Megállapította, hogy a számlákban szereplő gazdasági események teljesítéséhez szükséges személyi-tárgyi feltételekkel, raktárral a Számlakibocsátó nem rendelkezett, a beszállítóként megjelölt B.T.F. Kft. üzleti partnereitől kizárólag tejet és kristálycukrot szerzett be, a számlákon feltüntetett kávé – valós árualap hiányában – nem értékesíthette a

Számlakibocsátó részére, aki azt nem értékesíthette tovább a felperes részére. Az árualap teljes hiánya, az áru nemlétezése okán a bevételi számlákon bizonylatolt közösségi termékértékesítések nem történtek meg. A vevő a szlovák adóhatóság részére iratot nem adott át, a cégnyilvántartásból való törlését kérte. A fuvarozó cég vezetője a felperestől induló szállításokat nem ismerte el. A CMR okmányokban mutatkozó hibák, eltérések szintén kétségesé tették sz ügylet tényleges megtörténtét. Az ellenőrzés nem talált a gazdasági esemény megvalósulását kétséget kizáróan igazoló bizonyítékot. A hangsúlyosan az áru nemlétezésére alapított megállapítás mellett az alperes rögzítette, hogy felperes a tőle észszerűen elvárható intézkedések megtételét elmulasztotta, nem a jó kereskedő gondosságával járt el, a Számlakibocsátóval interneten keresztül került kapcsolatba, a megrendeléseket is e-mailben adta le, nem győződött meg szerződő partnere teljesítőképességéről. Az áru eredetét érintően sem rendelkezett információval, a szlovák vevővel a kapcsolatot e-mailben tartotta.

[4] Alkalmazott jogszabályként az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, 89. § (1) bekezdését, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 165. § (2) bekezdését, 166. § (2) bekezdését, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 99. § (2) bekezdését jelölte meg.

A kereset és az alperes védekezése

[5] A felperes a módosított keresetében (a 2020. október 27-ei folytatólagos tárgyaláson a határozat kézbesítésére, az iratbetekintésre és a bizonyítási indítvány előterjesztésére vonatkozó kereseti kérelmeit nem tartotta fenn) állította, hogy az alperes megsértette az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségét, kizárólag a számlakibocsátó tekintetében feltárt hiányosságok miatt tagadta meg az adólevonási jogot, az adózó javára szolgáló körülményeket, bizonyítékokat (fuvarlevelek, CMR-ek) indokolás nélkül figyelmen kívül hagyta, az adókijátszást nem bizonyította. Annak sem tulajdonított jelentőséget, hogy a perbeli számlák ellenértékét megfizette, az ügyletekből adóelőnye nem származott és az esetleges adókijátszásról gondos eljárás mellett sem kellett volna tudnia. Utalt az Európai Unió Bíróságának (továbbiakban: EUB) C-277/14 számú (PPUH. Stehcamp sp.) döntésére.

[6] Az alperes az érdemi ellenkérelmében a módosított kereset elutasítását kérte.

A KMB ítélete és a Kúria végzése

[7] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) a 21.K.32.422/2016/21. számú jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megváltoztatta, az adóbírság összegét 1.544.540,- Ft-ra leszállította, ezt

meghaladóan a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint habár a felperes adókijátszásban való tudatos közreműködése nem nyert bizonyítást, az adókijátszás passzív alakzatának részese, így az Art. 170. § (1) bekezdése alapján 50%-os mértékű adóbírság terheli.

[8] A felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.I.35.564/2018/5. számú végzésével a KMB ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Indokolása szerint az ítélet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) 206. §-ába és 221. § (1) bekezdésébe ütköző módon tényállás és jogi indokolás hiányában felülbírálatra alkalmatlan. A megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatásban az elsőfokú bíróságnak előírta, hogy meg kell állapítania a tényállást, mely nem lehet azonos az alperesi határozat ismertetésével, és döntését a rPp. 221. § (1) bekezdésében foglaltak alapján a megállapított tények, bizonyítékok és jogszabályok összevetésével indokolnia kell. A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK vélemény) szem előtt tartásával a bíróságnak meg kell állapítania, hogy történt-e gazdasági esemény, az értékesítés létrejött-e. Amennyiben a gazdasági esemény megvalósult, úgy vizsgálni kell, hogy az a felperes és a Számlakibocsátó között, vagy nem a számlákban szereplő társaságok között jött létre. Amennyiben az adóhatóság bizonyítja, hogy a gazdasági esemény nem a számlákban szereplő felek között jött létre, a bíróságnak elsődlegesen a számlabefogadó felperes ügylettel kapcsolatos magatartását kell vizsgálni. Ha a bizonyítékok alapján az állapítható meg, hogy a számlabefogadó felperes magatartása aktív volt, a tudattartalom vizsgálatára nincs szükség. Ha a bizonyítékok azt támasztják alá, hogy a felperes passzív magatartást tanúsított (ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta), akkor szükséges a tudattartalom vizsgálata, hogy tudott vagy tudhatott-e az adókijátszásról, adócsalásról. A tudattartalom körében az elsőfokú bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy a felperes milyen tőle ésszerűen elvárható intézkedéseket tett, vagy kellett volna tennie a konkrét ügylet és a Számlakibocsátó vizsgálata kapcsán (Kfv.I.35.332/2017/4.). Az ésszerűen elvárható intézkedések köre a konkrét ügylethez kapcsolódóan minden olyan intézkedést magában foglal, mely a Számlakibocsátó működési körülményeivel, képviselésével, teljesítési képességével kapcsolatos (Kfv.I.35.046/2018/10., Kfv.I.35.318/2018/8.). Az ügyben eljáró nemzeti bíróság feladata, hogy az EUB által kidolgozott teszt alkalmazása útján öröködjön a megtagadás szabályszerűsége felett (Kfv.I.35.544/2016/5.), az azonban, hogy melyek az ésszerűen elvárható intézkedések, alapvetően az adott ügy körülményeitől függ.

Az elsőfokú bíróság ítélete

[9] Az elsőfokú bíróság, mint szervezeti jogutód a 43.K.701.987/2020/14. számú jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A kúria iránymutatása alapján a tényállás megállapítását követően elsőként a gazdasági esemény létre nem jöttére, az áru nemlétezésére vonatkozó alperesi megállapítást vizsgálta. Rögzítette, hogy a felperes alappal hivatkozott arra, hogy az alperes a tényállás-tisztázási kötelezettségét nem teljesítette, nem bizonyította azt, hogy az áru nem létezett. Az alperes erre irányuló megállapítását – többek között – a szállítás körében feltárt ellentmondásokra alapozta, ugyanakkor nem oldotta fel azt az ellentmondást, hogy a szállítást nem a felperes, hanem a szlovák vevő intézte, rendelte

meg, amelyet igazolt az is, hogy a B.F. Kft.-nél végzett ellenőrzés megállapítása szerint a szállítási költséget a szlovák félnek kiszámlázták, vagyis a szállító nyilatkozata éppen az áruszállítás tényleges megtörténtét igazolta és nem annak hiányát (Indokolás [39]).

[10] Másrészt, alaposnak találta a felperes érvelését abban is, hogy a termékbeszerzéshez kapcsolódó szállítás esetében B.M. nyilatkozata alapján az volt megállapítható, hogy többségében nem a Számlakibocsátó intézte a fuvart, hanem a felperes, mint vevő, így nincs jelentősége annak sem, hogy az I.C.T. Bt. nyilatkozata szerint nem álltak szerződéses kapcsolatban a Számlakibocsátóval. Emellett az a körülmény, hogy a Számlakibocsátó beszállítója esetében a revízió nem tudott sikerrel ellenőrzési cselekményeket fogatosítani, illetve, az, hogy az utalások készpénzben felvételre kerültek, nem volt alkalmas az áru nemlétezésének bizonyítására (Indokolás [40]).

[11] Harmadrészt a nemzetközi megkeresésre adott szlovák adóhatósági válaszból sem az áru hiányára lehetett következtetni, hanem arra, hogy az áru nem hagyta el Magyarországot területét. A szlovák vevő adóvizsgálat idején hatályos ügyvezetőjének nyilatkozata irreleváns volt, hiszen csak a gazdasági eseményeket követően vásárolta meg a társaságot, ugyanakkor az alperes döntéséből nem derült ki, hogy az ügyletekről esetlegesen tudomással bíró, a gazdasági események idején hatályos ügyvezető, P.Zs. meghallgatásra került-e. Az ellenőrzés által feltárt további körülmények – amelyek elsősorban a bizonylatok alaki hibáit és ellentmondásait tárták fel –, sem lehettek bizonyítékai az áru nemlétezésének. A CMR-ekben talált pontatlanságok, a dátum pár napos eltérése nem olyan mértékű hibák, amelyek az áru létezését és az áruszállítás tényleges megtörténtét kizárnák (Indokolás [41]).

[12] A szlovák adóhatóság adatszolgáltatásából az derült ki, hogy a szlovák vevő a nyilvántartásaiban szerepeltette az árut, a 2013. augusztusi áfabevallásában feltüntette a beszerzést. Emellett azt, hogy az ellenőrzés során nem volt lehetőség a gazdasági esemény tényleges megtörténtének vizsgálatára, mivel a szlovák vevő megszakította a kapcsolatot az adóhatósággal, valamint bevallási adatai szerint nem számlázta tovább a beszerzett kávé, nem lehet az áru nemlétezése bizonyítékának tekinteni. Habár a bizonyítékok fellelhetősége hiányára utaltak, emellett nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy feltárássra kerültek az áru létezését alátámasztó bizonyítékok, adatok is. A szlovák adóhatóság azon megjegyzése pedig, hogy felmerült a gyanú, hogy az áru Magyarország területét nem hagyta el, konkrét bizonyítékkal nem került alátámasztásra, így nem tekinthető objektív bizonyítéknak. (Indokolás [42]).

[13] A jogerős ítélet indokolása szerint kellő mennyiségű és minőségű bizonyíték hiányában nem volt egyértelműen megállapítható sem a gazdasági esemény létezése, sem annak nemlétezése, így csupán az volt megállapítható, hogy az adóhatóság által feltárt bizonyítékok nem alkalmasak annak teljes körű alátámasztására, hogy az áru nem létezett. Az alperes a KMK. vélemény 1. pontja szerinti esetkörnek megfelelően indokolta határozatát, de kitért a felperes tudattartalma körében feltárt körülményekre is (e-mailes kapcsolattartás; székhely, telephely, működés körülményeinek nem ismerete), amelyekből azonban egyértelmű megállapítást nem vont le. Az elsőfokú bíróság az iránymutatásában előírta, hogy

az új eljárás során az adóhatóságnak további bizonyítási cselekményeket kell végezni a tényállás teljes körű tisztázása érdekében, megállapításait a KMK vélemény iránymutatásának megfelelően kell megtennie, elsőként arra nézve, hogy történt-e gazdasági esemény. Amennyiben az objektív bizonyítékok egyértelműen alátámasztják, hogy gazdasági esemény nem történt, a felperesi tudattartalom vizsgálata szükségtelen. Amennyiben a gazdasági esemény nem a felek között valósult meg, akkor a számlabefogadó tudattartalmát vizsgálni kell, hogy magatartása aktív volt-e, ez esetben szintén nincs szükség a tudattartalom vizsgálatára. Passzív magatartás esetén viszont szükséges vizsgálni, hogy tudott-e vagy tudhatott az adókiájszásról, adócsalásról.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[14] Az alperes a felülvizsgálati kérelemben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékok okszerűtlen mérlegelésével, a rPp. 206. § (1) és 221. § (1) bekezdései megsértésével döntött, nem tett eleget tényállás tisztázási és indokolási kötelezettségének, döntése megalapozatlan, a Kúria végzésében foglalt iránymutatástól eltért, a kereseten túlterjeszkedett, figyelmen kívül hagyta, hogy a KMK vélemény keletkezését megelőzően kerültek kiadmányozásra az adóhatósági döntések. A Kúria végzése alapján a bíróságnak csak abban kellett volna állást foglalnia, hogy a Számlakibocsátó és a felperes között történt-e gazdasági esemény, és hogy a felperes ügyletben betöltött szerepe a KMK vélemény mely esetkörének feleltethető meg.

[15] Az ítélet továbbá számos ponton ellentmond az alperes által feltárt tényállásnak. Az adóhatóság azt állapította meg, hogy a felperes sem a B.T.K.-tól, sem más társaságtól a bevételi számlákon feltüntetett termékeket nem szerezte be, így azokat valós árualap hiányában nem értékesíthette tovább a közösségi partner felé. E körülményt nemcsak a szlovák adóhatóság válasza (nem számlázta tovább a közösségi partner az árut, és 2013. októberét követően bevallásokat nem nyújtott be), de a szállítmányozást végző társaság ügyvezetőjének nyilatkozata, és a feltárt bizonylati anomáliák is igazolták. Ráadásul felperes a közösségi termékértékesítés hiánya körében tett megállapítás vitatására nem ajánlott fel olyan bizonyítékot, mely a közösségi termékértékesítést alátámasztotta volna. A bíróság azt sem értékelte, hogy a CMR-ek kettő kivételével nem egyeztek meg a szállítmányozást végző által kiállított bizonylattal, illetve a fuvarozást végző személy a felperesre vonatkozóan semmilyen információval nem bírt, holott a CMR-eken a felperesi társaság neve feltüntetésre került. A CMR-ek keltezés anomáliái, az elektronikus levélváltások és a szállítások időpontjai közötti eltérések az Sztv.15.§ (3) bekezdéséből következően nemcsak pontatlanságok, hanem olyan körülmények, amelyek a gazdasági esemény teljes hiányát bizonyítják.

[16] Az adóhatóság által feltárt tényállás mellett a Számlakibocsátó beszállítója a számlákon feltüntetett termékkel egyáltalán nem rendelkezett, a beszállító partnerként megnevezett társaságtól, sem más ismeretlen forrásból kávé egyáltalán nem szerzett be, a vizsgált időszakban raktárral nem rendelkezett. A bíróság nem zárt logikai rendszerben vizsgálta az ügyletet, és figyelmen kívül hagyta azon oksági kapcsolatot, mely az értékesítést terhelő fizetendő adó és a levonható adó között egyértelműen fennállt, így elsődlegesen a

levonható adó körében tett megállapításoknak volt relevanciája és nem a közösségi termékértékesítésnek. A bíróság azonban a levonható adó körében tett megállapításoknak nem tulajdonított fokozott jelentőséget, noha az ellenőrzés során feltártak egyértelműen az áru hiányát bizonyították. További hiányosság, hogy a bíróság döntése [48] pontjában nem végezte el a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelését, márpedig az eltérő adójogi minősítés (KMK vélemény 1. vagy 2. számú esetköre) ugyanúgy az adólevonási jog elutasítását eredményezte volna. A bíróság az új eljárás szempontjait kizárólag általánosságban határozta meg, konkrét ellenőrzési cselekményt nem írt elő, arról sem adott számot, hogy milyen tényállási elem szorul még további tisztázásra.

[17] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Előadta, hogy jóhiszeműen, adóelkerülési tudattartalom nélkül a vásárlás időpontjában nyilvánosan közzétett www.ebeszamolo.im.gov.hu portálon 2012. évi beszámolóval rendelkező Számlakibocsátótól szerzett be árut, nem volt tudomása arról, hogy a beszállítónak ki volt a szállítója, ahogy arról sem, hogy a B.T.F. Kft. iratokkal nem igazolt, ismeretlen forrásból beszerzett árut értékesített úgy, hogy közben adókötelezettségének nem tett eleget. Az alperes nem tárt fel olyan objektív körülményt, amely bizonyítja, hogy tudott vagy tudhatott arról, hogy a felhasznált számla fiktív.

[18] Kitért arra, hogy az alperes felügyeleti szerve a KMB ítélete alapján a jelen tényállással megegyező gazdasági események tekintetében a perbeli időszakot követő 2013. szeptember és október vonatkozásában keletkezett adóhatósági határozatokat hivatalból megváltoztatta és a 200%-os adóbírságot 50%-ban mérsékelte a KMB. Ítéletben megjelölt, az adókijátszás passzív alakzata alapján. Sérelmezte, hogy az alperes ezzel szöges ellentétben kíván szankcionálni egy pusztán csak vélelmezett, de objektív körülményekkel nem bizonyított adózói magatartást és cselekményt.

A Kúria döntése és jogi indokai

[19] Az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[20] A Kúria a rPp. 272. § (2) és 275. § (5) bekezdései alapján a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a bizonyítékok rPp. 206. §-án alapuló értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan ésszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes, illetőleg a bizonyítékok értékelése hiányosan, iratellenesen, vagy a bizonyítási kötelezettség téves értelmezésével történt. A Kúria előtti felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség a bizonyítékok felülmérlegelésére, újraértékelésére. Megismételt eljárás lefolytatására kötelező kúriai döntés esetén az elsőfokú ítélet jogszerűségét az iránymutatás tükrében kell vizsgálni és az iránymutatásnak megfelelő ítéletet jogszerűnek kell tekinteni. A Kúria által elrendelt megismételt eljárásban az elsőfokú

bíróságnak az új eljárásra adott iránymutatás szerint, az ott meghatározott körben kellett eljárnia.

[21] Miként a kúriai iránymutatás [35] pontja tartalmazta: „A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak rögzítenie kell az általa megállapított ítélezése alapjául elfogadott tényállást, mely nem lehet azonos az alperesi határozat ismertetésével, döntését a rPp. 221. § (1) bekezdésében foglaltak alapján a megállapított tények, bizonyítékok és jogszabályok összevetésével kell indokolni. E körben rögzítenie kell a felek által nem vitatott tényeket és azt, hogy egyes kereseti érvek mentén, mely tényállításokat/ bizonyítékokat és azok milyen értékelése alapján tartja a határozat jogszerűsége/ jogszerűtlensége igazolására alkalmasnak. Ismertetnie kell a jogvita eldöntése szempontjából lényeges szempontokat, logikus sorrendben össze kell vetni az alperesi határozat megállapításaival, számot kell adni az egyes évek elfogadásáról és elutasításáról.”

[22] Az elsőfokú bíróságnak az iránymutatás keretei között először azt kellett megvizsgálnia, hogy történt-e gazdasági esemény, létezett-e az áru, a beszerzés és az értékesítés létrejött-e. Ehhez azonban az elsőfokú bíróságnak számba kellett venni, hogy az adóhatóság milyen konkrét körülményekre alapozta a valós árualaphiányra vonatkozó megállapítását, mindazokat a bizonyítékokat értékelnie, mérlegelnie kellett, amelyek okszerűen alátámaszthatták az áru létét vagy nemlétét. E komplex bizonyítékértékelési tevékenység nem volt leszűkíthető a felülvizsgálati kérelemben alperes által előadottak szerint pusztán arra, hogy a bíróságnak csak abban kellett állást foglalnia, hogy a számlakibocsátói társaság és a felperes között történt-e gazdasági esemény vagy sem, és hogy a felperes ügyletekben betöltött szerepe a KMK vélemény mely esetkörének feleltethető meg. A bíróságnak a bizonyítékok okszerű értékelése körében vizsgálnia kellett azokat az ellentmondásokat is, amelyek alperesnek az árumozgás hiányára alapított fő indokát gyengíthették, kétséggé tehetők, az alperesi határozat fő vázát megdönthették. Mindezek figyelembevételével a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az előzményi Kúria végzésében foglalt iránymutatás keretei között járt el, attól nem tért el, az értékesítés körében a kereseten nem terjeszkedett túl.

[23] A perbeli jogvita releváns adójogi megállapítása szerint az áru hiánya okán az árubeszerzés és a közösségen belüli értékesítés (a gazdasági esemény) a felek között nem valósult meg. Habár a számlák, szállítólevelek rendelkezésre álltak és a szállítási költségek kiszámlázása is megtörtént, a számlák pénzügyi rendezése ellenére a Számlakibocsátó a továbbszámlázott áruval valós árualap hiányában egyáltalán nem rendelkezett, ennek következtében a szlovák partner felé kiállított bevételi számlákon feltüntetett termékek értékesítésére sem került sor.

[24] Az elsőfokú bíróság ezen adójogi megállapítás kapcsán a KMK vélemény 1. pontjában részletezett esetkört (a számlában szereplő gazdasági esemény a felek között nem történt meg) köteles volt vizsgálni, az iránymutatásnak megfelelően az ügy minden lényeges körülményét köteles volt értékelni, így azt, hogy a gazdasági esemény nemlétezése tekintetében az alperes a KMK vélemény 1. pontjának megfelelő, objektív bizonyítékokkal

igazolt megállapítást tett-e. Az elsőfokú bíróság a mérlegelési tevékenysége kapcsán a feltárt ellentmondásokat részletesen megvilágította, kontextusba helyezte, amelyeket indokolásának [39]-[42] pontjaiban foglalt össze. Következtetései a logika szabályainak megfelelnek.

[25] Az elsőfokú bíróság okszerűen mutatott rá az értékesítés körében arra a fel nem oldott ellentmondásra, hogy a szállítást nem a felperes, hanem a szlovák vevő intézte, rendelte meg és a szállítási költséget a szlovák félnek kiszámlázták, vagyis a szállító nyilatkozata az áruszállítás tényleges megtörténtét igazolta és nem annak hiányát. A termékbeszerzéshez kapcsolódó szállítás körében az, hogy az I.C.T. Bt. nem állt szerződéses kapcsolatban a számlakibocsátóval, nem az árualap teljes hiányának, hanem a hiteltelen számláknak a bizonyítéka. A szlovák vevő alperes által értékelt magatartása, hogy nem számlázta tovább az árut, illetve 2013. októberét követően bevallásokat nem nyújtott be, arra figyelemmel, hogy 2013. augusztusi áfabevallásában feltüntette a beszerzést, nyilvántartásaiban szerepeltette az árut, nem kellő bizonyítéka az áru nemlétének miként a CMR.-ekben mutatkozó hibák sem.

[26] A rPp. 206. § megsértése kapcsán az egységes bírósági gyakorlat szerint jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg. Ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati bíróság nem tárt fel, és felülmérlegelést nem végezhet. Arra, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, iratellenes vagy a logika szabályaival ellentétes értékelését végezte volna el, megalapozottan következtetni nem lehetett. Pusztán az a körülmény, hogy az elsőfokú bíróság ítélete számos ponton a bizonyítékok értékelését illetően ellentmond az alperesi határozatban írtaknak, önmagában nem ad alapot a rPp. 206. § (1) és 221. § (1) bekezdései megsértésére.

[27] Alaptalanul kifogásolta az alperes azt is, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékok újraértékelését nem végezte el, nem állapított meg eltérő tényállást, illetőleg nem adott arról sem számot, hogy milyen konkrét tényállási elem szorul még további tisztázásra. A Kúria következetes gyakorlata szerint az áfalevonási ügyekben a nemzeti bíróság EUB. által kimunkált tesztje alkalmazása útján öröködik a megtagadás szabályszerűsége felett. Az alperes a tényállás tisztázási kötelezettsége körében köteles a kidolgozott teszt alapján eljárni, ennek keretében eldönteni, hogy a KMK. vélemény melyik esetkörét kell alkalmazni. E teszt lényegét a Kúria már számos döntésében megfogalmazta : „Ha tehát az alperesi határozat azt tartalmazza, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény nem valósult meg, nem került teljesítésre, akkor az irányadó EUB. döntésekre (C-459/17, C-460/17) és a KMK vélemény 1. pontjára figyelemmel nincs szükség a számlabefogadó tudattartalmának elemzésére. Amennyiben az adóhatóság arra következtetésre jut, hogy a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között ment végbe, át kell térni a levonási jog gyakorlója szerepének vizsgálatára. Ebben az esetben nem maradhat el objektív körülmények alapján annak bizonyítása, hogy azon adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy a szolgáltatásokat nyújtották, tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz, vett részt. A levonási jog gyakorlása azonban csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókijátszásnak, vagy eltűrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla

tudomást (tudhatott volna). Ez azonban az adólevonási jog gyakorlásának megtagadásához szükséges komplex adójogi tényállásnak önálló eleme, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal. A számla szerinti gazdasági esemény hitelességét megdöntő bizonyítékokból – kivéve, ha az adózó bizonyított módon maga is tevékeny részese az adókijátszásnak – nem következik okszerűen a levonási jog megtagadása, bár a bizonyítékok tartalmuk függvényében mindkét tényállás kapcsán felhasználhatók” (Kfv.I.35.332/2021/5.).

[28] Mindezek alapján az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból helytálló jogi következtetést vont le. Döntését az iránymutatásnak megfelelően kellő részletességgel megindokolta, a levezetett okfejtése, mérlegelése ítélete indokolásának részét képezi, melyben számot adott, hogy milyen bizonyítékokat, milyen súllyal mérlegelt, mely ellentmondások tették kétséggé az áru teljes hiányára, az áru nemlétezésére alapított adójogi megállapítást. Az ítéletben a bizonyítékok mérlegelése és az indokolási kötelezettség teljesítése megfelelt a rPp. 206. § (1) és 221. § (1) bekezdéseiben foglaltaknak, és a Kúria megismételt eljárásra adott iránymutatásának. Az adóhatóság köteles a megismételt eljárásban az EUB. által kidolgozott teszt alapján a megismételt eljárást lefolytatni.

[29] A jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt okokból nem jogszabálysértő, azt a Kúria a rPp. 275.§ (3) bekezdésére figyelemmel hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[30] *A Kúria előtti felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség a bizonyítékok felülmérlegelésére, újraértékelésére. A korábban elrendelt megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak az új eljárásra adott iránymutatás szerint, az ott meghatározott körben kellett eljárnia.*

Záró rész

[31] A rPp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó rPp. 78.§ (1) bekezdésének alapulvételével a felperes köteles a pernyertes alperes részére felülvizsgálati perköltség megfizetésére. Az illetékre vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról kiadott 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 14.§-án és az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 56.§ (1) bekezdésén alapul.

[32] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Drávecz Margit s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
bíró