



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I.35.233/2023/3.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró;

dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: Marton & Bikki Ügyvédi Iroda

cím9

eljáró ügyvéd: név)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Cím8)

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes, 31. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Budapest Környéki Törvényszék
16.K.701.030/2022/30. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az alperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdésének a) pontja és 90. § (2) bekezdése szerinti kiutalás előtti áfa ellenőrzést végzett 2020. december hónapjára. Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés során egy adókijátszásra irányuló zárt körbeszámlázást megvalósító értékesítési láncolatot tárt fel, megállapította, hogy az általa vizsgált gazdasági események nélkülözik a gazdasági racionalitást és az életszerűséget, az értékesítési lánc egészére az adócsalásra vonatkozó standardizált elemek jellemzőek. Az elsőfokú adóhatóság rögzítette, hogy a felperes tudott arról, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vett részt, abban aktív szerepet vállalt, ezért a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményének 3. pontja szerint megtagadta a felperes adólevonáshoz való jogát. Az ellenőrzés megállapításai alapján hozott 6432949079/2021/NAV iktatószámú határozatában a felperes terhére 40.534.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő adókülönbözetet állapított meg, és adóbírságot szabott ki.

[2] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 6443829759 iktatószámú határozatával helybenhagyta az elsőfokú hatóság döntését.

A kereseti kérelem és a védírat

[3] A felperes az alperes határozatának bírósági felülvizsgálata iránt keresetet terjesztett elő. A felperes a pontosított keresetében elsődlegesen az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését, másodlagosan az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte. A felperes előadta, hogy az adóhatóság nem tett eleget az Air. 99. §-ában foglalt tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettségének, figyelmen kívül hagyta a közigazgatási eljárás során általa becsatolt bizonyítékokat és dokumentumokat, továbbá nem jelölt meg egyetlen olyan objektív okot sem, amely bizonyítaná, hogy tudott, illetve kellő körültekintés mellett tudnia kellett arról, hogy bármilyen számlázási láncolatban részt vesz, vagy adókijátszást valósít meg. A felperes által kifejtett érvelés szerint a fuvarozók nyilatkozatai alapján nem állapítható meg bizonyossággal az áru körbeszállítása, az áruazonosság bizonyításának hiányában pedig nem tehető az a megállapítás a felperes terhére, hogy a kialakított konstrukció célja az adókijátszás. A felperes hivatkozott arra, hogy valamennyi észszerű intézkedést megtett annak érdekében, hogy a partnerei működését ellenőrizze. A felperes állította továbbá, hogy megalapozatlan a gazdasági racionalitás hiányára vonatkozó alperesi érvelés, az alperes nem értékelte ugyanis, hogy 7%-os haszonkulccsal dolgozik, önkényesen minősítette továbbá a reklámozás, partnerkeresés elmaradását hiányosságként, valamint életszerűtlen a végfelhasználó és kiskereskedő hiányának a felperes terhére rovása is. Megalapozatlan továbbá a személyi és tárgyi feltételek hiányának rögzítése is, hiszen a vevők és a szállítók kapcsán éppen az állapítható meg, hogy azok rendelkeztek a személyi és tárgyi feltételekkel és megbízható adósok voltak.

[4] Az alperes védíratában a határozatában foglaltak fenntartásával a kereset elutasítását kérte, hangsúlyozta, hogy már az elsőfokú határozatban is részletesen bemutatásra kerültek azon körülmények, amelyek a számlázási láncolatban a felperes aktív magatartását támasztják alá. Kiemelte, hogy a felépített számlázási láncolat haszonhúzója a felperes volt, illetve megállapítható volt az ügyletek gazdasági racionalitásának hiánya.

Az elsőfokú ítélet

[5] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta, erre figyelemmel az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ítéletében rögzítette, hogy a „körhinta” típusú adócsalás és az abban való aktív részvétel esetén a vizsgálatnak és a bizonyításnak ki kell terjednie a teljes értékesítési lánc vizsgálatára, az áru fizikai meglétére vagy annak hiányára, illetve az áru fizikai megléte esetén bizonyítani kell az adókijátszás megtörténtét és be kell mutatni azon objektív tényeket és körülményeket, amelyek alapján az adókijátszásban való

aktív részvétel megállapítható. Az elsőfokú bíróság kúriai ítéletekre hivatkozással (Kfv.V.35.095/2021/6., Kfv.I.35.428/2018/5., Kfv.I.35.184/2017/6., Kfv.I.35.258/2021/6.) kimondta, hogy a számlázási lánc kapcsán a tényállás tisztázása hiányos és az adóhatóság által feltárt körülmények nem alkalmasak sem a számlázási lánc zártságának, sem a felperes adókiírásszáz szervezésében való tevékeny részvételének bizonyítására. Az elsőfokú bíróság úgy ítélte meg, hogy megdőlt az elsőfokú adóhatóság és az alperes azon állítása, hogy az értékesítési lánc zárt volt, ebből adódóan megdőlt az az állítás is, hogy annak haszonhúzója csak a felperes volt és emiatt az aktív részvételét egyéb körülményekkel szükségtelen lenne bizonyítani az értékesítési láncban. A lánc zártsága bizonyítottságának hiányában és a nem vizsgált további szereplők léte miatt pedig nem bizonyított a végfelhasználó hiánya sem. Az új eljárásra vonatkozóan előírta, hogy az ítéletben szereplő szempontok alapján kell az elsőfokú adóhatóságnak meghatározni az adókiírásszáz mibenlétét és abban a felperes szerepét minősíteni. Amennyiben az elsőfokú adóhatóság a lánc teljeskörű vizsgálatát és valamennyi objektív körülmény feltárását, értékelését követően azt állapítja meg, hogy a lánc zártnak minősíthető, a felperes magatartását ennek megfelelően kell minősítenie, melyet indokolnia kell. Abban az esetben viszont, ha azt állapítja meg, hogy a lánc nem zárt, akkor nem tekinthet el a felperes tudattartalmának a vizsgálatától.

A felülvizsgálati kérelem

[6] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 121. § (1) bekezdése alapján a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára utasítását kérte. A felülvizsgálati kérelem befogadását a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján, a joggyakorlat egységének és továbbfejlesztésének biztosítása miatt, az általános forgalmi adó levonás jogszerű és egységes gyakorlatának kialakítása céljából kérte. Az alperes felülvizsgálati kérelmében előadta, hogy álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az áruazonosság, a körbeutaztatás és a zárt láncolat kapcsán feltárt körülményeket tévesen, megalapozatlanul és kirívóan okszerűtlenül értékelte, a feltárt konstrukciót nem egészében vizsgálta, hanem abból csupán egyes részelemeket emelt ki. Az azt alperes állította, hogy az elsőfokú bíróság elmulasztotta azon, a Kúria joggyakorlatából és a Kp. rendelkezéséből fakadó követelményt, hogy a bizonyítékokat összességükben és az adott ügy körülményei alapján kell értékelni, bizonyos bizonyítékokat figyelmen kívül hagyott, így valós, érdemi bizonyítékértékelés nélkül került sor a jogerős ítélet meghozatalára.

A Kúria döntése és jogi indokai

[7] Az alperesi felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei - a következők szerint - nem állnak fenn.

[8] A Kp. 118. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezés értelmében a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha:

a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata

aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,

ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,

ac) az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,

ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve

b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés

miatt indokolt.

[9] A Kp. 117. § (4) bekezdése értelmében a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt – a 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti ok kivételével – indokolni nem kell. A 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti ok esetében meg kell jelölni azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltér. A fél által megjelölt befogadhatósági okhoz a bíróság nincs kötve.

[10] A Kúria mindenekelőtt rámutat arra, hogy a Kp. 117. § (4) bekezdése nem teremt alanyi jogot a felülvizsgálati kérelem befogadására, a Kúria a felülvizsgálati kérelemben nevesített befogadási okok alapján vizsgálja, hogy a konkrét ügyben felmerült-e olyan kérdés, amely a jogegységgel való kapcsolata folytán a felülvizsgálati kérelem befogadását és érdemi elbírálását megalapozza. A felülvizsgálatot kérő félnek nem elegendő mindössze a befogadhatóság törvényi jogcímére utalnia, annyit mindenképpen ki kell fejtenie, hogy az adott okból miért tartja szükségesnek a felülvizsgálati kérelme elbírálását, mivel csak így kerülhet a Kúria abba a helyzetbe, hogy a fél szempontjait értékelhesse, a kérelem befogadhatóságáról hozandó döntése körében. Ellenkező esetben a fél szempontjainak figyelembevétele lehetetlen lenne, ami módot adna a jogerős határozat önkényes felülbírálatára (Kfv.VII.38.147/2021/2, Kfv.VII.45.222/2022/2, Kfv.V.37.035/2022/2). A Kúria kiemeli, hogy a befogadásról való döntés a jogegységi funkció egyedi ügyek intézésében történő ellátását szolgálja, így a befogadhatóság körében a Kúria nem az egyedi ügyben meghozott jogerős ítélet jogszerűségét, hanem annak a jogegységgel való kapcsolatát vizsgálja annak megállapítása érdekében, hogy indokolt-e a jogegységi funkció ellátása érdekében a befogadás.

[11] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében a felülvizsgálati kérelem befogadására – általánosságban – akkor kerülhet sor, ha a jogerős ítélet (végzés) olyan elvi jelentőségi jogkérdést vet fel, amellyel kapcsolatban a Kúria még nem foglalt állást, feltéve, hogy a jogértelmezést igénylő elvi jelentőségi jogkérdésben a bírói gyakorlat nem egységes, hogy a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, ezáltal a jogegység megbomlásának a veszélye áll fenn (7/2023. Jogegységi határozat). A Kúria a joggyakorlat továbbfejlesztésének szükségességére figyelemmel a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha a jogerős ítélet által felvetett elvi jelentőségű jogkérdésben a bírói gyakorlat már kialakult és egységes, annak követése azonban a körülmények változására tekintettel a továbbiakban nem indokolt (Kfv.35.542/2021/2., Kfv.37.025/2021/2.).

[12] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontjában meghatározott befogadhatósági ok azt teszi lehetővé, hogy a Kúria az alsófokú bíróságok felett megfelelő kontrollt gyakorolhasson, s az egységes ítélkezés követelményének megtartása érdekében számukra – szükség szerint – irányt mutasson. A joggyakorlat egysége azt jelenti, hogy a bíróságok között nincs eltérés a tekintetben, hogy az egyes jogszabályokat miként kell értelmezni, azaz mi a jogi norma alapvető tartalma, illetve, hogy azt hogyan kell alkalmazni.

[13] A perbeli esetben az alperes a befogadhatóság körében azt nem mutatta be, hogy a jogerős ítéletben foglalt döntés kapcsán a joggyakorlat egységének, vagy továbbfejlesztésének biztosítása érdekében konkrétan miért látja indokoltnak a felülvizsgálati kérelem befogadását. A Kúria hangsúlyozza, hogy a jogerős ítélet jogszerűségének, a bizonyítékok értékelésének és az indokolás megfelelő kimunkálásának a vizsgálata nem a befogadás, hanem az érdemi felülvizsgálat körébe tartozik. Az alperes a felülvizsgálati kérelmének a befogadhatóságra vonatkozó részében is lényegében azt kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság nem vizsgált meg valamennyi bizonyítékot, illetve a megvizsgáltakat tévesen értékelte. Annak megítélése ugyanakkor, hogy az elsőfokú bíróság az adott ügy tényei alapján a határozat jogszerűsége kérdésében milyen következtetésre jut, nem jogkérdésnek, hanem ténykérdésnek minősül. A Kúria a felülvizsgálati eljárásban azonban jogkérdésben dönt, a bizonyítékok értékelését – főszabály szerint - nem mérlegeli felül.

[14] A Kúria megítélése szerint sem a jogerős ítélet nem vetett fel, sem az alperes felülvizsgálati kérelem nem hozott fel olyan, az ügy érdemét adó elvi jelentőségű jogkérdést, amellyel kapcsolatban a bírói gyakorlat nem egységes, illetve nem valószínűsíthető, hogy jelen ügy kapcsán a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, a jogegység megbomlásának a veszélye állna fenn, ilyet a Kúria sem tárt fel jelen ügyben. A felülvizsgálati kérelem befogadásának ezért a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján nem volt helye.

[15] A Kp. 117. § (4) bekezdésére tekintettel a Kúria az alperes által megjelölteken túl is, valamennyi Kp. szerinti, hivatalból figyelembe vehető ok mentén vizsgálta a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságát. Ennek során nem észlelt a jogegységgel okozati kapcsolatban álló indokot, a felülvizsgálati kérelmet a Kp. által nevesített egyetlen szempont alapján sem találta

befogadhatónak. Mindezekre tekintettel a felülvizsgálati kérelem befogadását a Kúria a Kp. 118. § (2) bekezdése alapján megtagadta.

[16] A felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadása folytán a Kúria mellőzte az alperes azonnali jogvédelem iránti kérelméről való döntéshozatalt.

A döntés elvi tartalma

[17] *A Kp. 118. § (1) bekezdésében foglalt feltételek hiányában a felülvizsgálati kérelem befogadását meg kell tagadni.*

Záró rész

[18] Az eljárás az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) bekezdés a) pontja alapján illetékmentes, ezért a Kúriának az illeték megfizetéséről rendelkeznie nem kellett.

[19] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdés alapján tárgyaláson kívül határozott.

[20] A végzés ellen a Kp. 116. § d) pontja alapján felülvizsgálatnak nincs helye.

Budapest, 2023. október 26.

dr. Hajnal Péter s.k.

a tanács elnöke

dr. Heinemann Csilla s.k.

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.

előadó bíró

bíró

dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.

bíró

bíró