



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.336/2022/6.

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

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Dr. Vass és Társai Ügyvédi Iroda
ügyintéző: Dr. Vass György ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Kocsis Bernadett kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 2022. április 5. napján
kelt 108.K.706.844/2021/18. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.706.844/2021/18. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 529.690 (azaz ötszázhuszonkilencezer-hatszázkilencven) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – felhívásra – 2.767.000 (azaz kétmillió-hétszázhatvanhétezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes fő tevékenysége személygépjármű kölcsönzés, tulajdonosa a cég1. (a továbbiakban: M.A. Zrt.), törvényes képviselője B.J.B. (a továbbiakban: ügyvezető), aki az M.A. Zrt. munkavállalója, továbbá a cég2-vel. (a továbbiakban: P.I. Zrt.) megbízási jogviszonyban áll. Az ügyvezetőn kívül két fő bejelentett alkalmazottja van.

[2] Belföldi és Közösségen belüli partnerek részére a felperes gépjármű bérbeadási tevékenységet és flottakezelést végez. A gépjárműveket az M.A. Zrt.-től szerzi be, a Zrt. vagy közvetlenül a felperesnek értékesíti, vagy eladja a bank1 Zrt.-nek (a továbbiakban: Bank), mely azokat zártvégű pénzügyi lízing keretében adja lízingbe a felperesnek.

[3] A felperes 2020. augusztus havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában a Banktól 3 db gépjármű zártvégű lízingről befogadott számla, valamint a cég1-től 1 db gépjármű adásvételéről befogadott számla áfa tartalmát levonásba helyezte.

[4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2020. augusztus hónapra a felperesnél áfa adónemben adóellenőrzést végzett, melynek eredményeként a Bank által, valamint az M.A. Zrt. által kiállított számlákat adólevonásra jogosító hiteles dokumentumnak nem fogadta el. A számlákban rögzített gazdasági események megvalósulását nem vonta kétségbe, azonban az online számlaadatszolgáltatás, a bevallások M lapjainak adatai és a VIES (áfa információs csererendszer) adatai alapján megállapította, hogy a vizsgálattal érintett gépjárműveket egy számlakibocsátói láncban család magatartást megvalósítva szerezték be, melyről a felperes tudott, tudhatott (passzív magatartás), erre tekintettel az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számtv.) 15. § (3) bekezdése, 165. § (1)-(2) bekezdései és 166. § (2) bekezdése alapján az adólevonási jogát megtagadta.

[5] A feltárt lánc szerint a gépjárműveket a P.I. Zrt. Németországból a cég3 (a továbbiakban: P.A.G.) nevű társaságtól szerezte be, majd azok a cég4.-n (a továbbiakban: P. Zrt.), az M.A. Zrt.-n és a Bankon keresztül kerültek a felpereshez.

[6] Az adóhatóság az értékesítést terhelő fizetendő áfa tekintetében eltérést nem tárt fel, az előzetesen felszámított levonható adóval kapcsolatban megállapította, hogy a láncolatban érintettek mindegyike eleget tesz áfa bevallási kötelezettségének, azonban egyik résztvevő

esetében sem keletkezett befizetendő adó, mindegyik társaság elszámolandó adója negatív volt.

[7] Az adóhatóság szerint a gépjármű beszerzések kapcsán feltárt számlázási láncolatban az adókijátszás azzal valósult meg, hogy az első magyarországi vevő, a P. I. Zrt. az ügyleteket terhelő fizetendő adóját a cég5.-től (a továbbiakban: P.C. Kft.) autódiagnosztikai termékek beszerzéséről befogadott fiktív számlák áfa tartalmának levonásba helyezésével csökkentette. Ezen számlák fiktivitását az alapján állapította meg, hogy az autódiagnosztikai termékek készletként történő felhalmozását, illetőleg továbbértékesítését a P. I. Zrt. igazolni nem tudta.

[8] A felperes 2020. augusztus havi áfa bevallásában olyan adót kívánt levonásba helyezni és visszaigényelni, melyet a vele szoros működési személyi és szervezeti összefonódásban álló számlakibocsátó társaságok nem fizetettek meg, melyről a felperesnek tudomással kellett bírnia.

[9] Az elsőfokú adóhatóság az érintett társaságoknál elvégzett jogkövetési vizsgálat, ügyvezető, alkalmazottak nyilatkoztatása, iratbeszerzés alapján az alábbi objektív körülményeket tárta fel:

- felperes, M.A. Zrt., P.C. Kft. székhelyazonossága,
- felperes, P.I. Zrt., P.C. Kft. telephelyazonossága,
- felperes ügyvezetője M.A. Zrt. képviselője is egyben,
- felperes tulajdonosa az M.A. Zrt.,
- az M.A. Zrt. és P.C. Kft. tulajdonosa a P. Zrt. (jelenlegi nevén P.I. Zrt.),
- a P.I. Zrt. végzi több társaság könyvelési munkáit. H.J. (a továbbiakban: H.J.) a P.I. Zrt. vezérigazgatója és egyszemélyes részvényese a gépkocsik beszerzését végző P. AG vezérigazgatója is egyben,
- a P. AG részvényese a P. Zrt.-nek, így H.J. e társaságnál is jelentős mértékű befolyással bír,
- a Bank és a magyar adószámmal rendelkező külföldi vállalkozások kivételével mindegyik társaság törvényes képviselőjét foglalkoztatta a P.I. Zrt. munkaviszony vagy megbízási jogviszony keretében, így a P.I. Zrt. tevékenységére rálátással bírtak.

[10] Az elsőfokú adóhatóság a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. pontjának megfelelő tényállást állapította meg rögzítve, hogy H.J.

személye meghatározó volt az ügyletek során. A felperes ügyvezetőjének H.J-n, mint a felperes könyvelését végző társaság vezetőjén keresztül tudnia kellett arról, hogy adókijátszás részesévé válik a befogadott számlák által. Erre a P.I. Zrt.-nél betöltött alkalmazotti jogviszonya és megbízási jogviszonya keretében rálátással kellett lennie, tudnia kellett, hogy a P.I. Zrt. könyvelési tevékenységén kívül gépjárművek külföldről beszerzésével, tovább értékesítésével, valamint autódiagnosztikai termékek kereskedelmével is foglalkozik. Nincs gazdasági racionalitása annak, hogy a felperes miért nem közvetlenül a P.I. Zrt.-től vagy a P. AG-től szerezte be a gépjárműveket, holott a P.I. Zrt.-től már korábban is vásárolt, így tudatában volt annak, hogy az M.A. Zrt. a P.I. Zrt.-től, mint beszállító cégtől szerzi be azokat.

[11] Az elsőfokú adóhatóság 6909203383 iktatószámú határozatával a felperes terhére 28.646.000 Ft adókülönbözetet tárt fel, melyből 957.000 Ft adóhiánynak, 27.670.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, 19.000 Ft bírság és pótlék alapot nem képező adókülönbözetnek minősült. A megállapított adóhiány és jogosulatlan visszaigénylés összege után 50%-os mértékű, 14.314.000 Ft összegű bírságot szabott ki és 31.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[12] A felperes fellebbezése alapján az alperes 6452984618/2021/NAV iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem és a védírat

[13] A felperes keresetében a másodfokú határozatnak - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - megváltoztatását, a terhére megállapított 27.670.000 Ft jogosulatlan visszaigénylést és kiutalást megtagadó rendelkezés törlését kérte.

[14] Indokolása szerint az alperes határozata a jogosulatlan visszaigénylés tényállása körében megalapozatlan, nem bizonyította, hogy tudta vagy kellő körülményekkel tudnia kellett volna, adóelőny megszerzésére irányuló csalárd üzleti láncolat résztvevője. Az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-át sértő módon nem bizonyított tényeket értékelve állapította meg a perbeli ügyletek tartalmát. Adólevonási jogának el nem ismerése sérti az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontjának és 127. § (1) bekezdésének előírásait. Hivatkozott a KMK véleményre, az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) joggyakorlatára, a C-610/19. (Vikingo) ügyben hozott döntésre.

[15] Álláspontja szerint az adóhatóság a tudattartalom igazolására nem szolgáltatott megnyugtató bizonyítékokat, az adólevonási jog szempontjából irreleváns tényekre, személyi, szervezeti kapcsolatok alapján felállított koncepcióra, feltételezésekre építette határozatát.

[16] Kifejtette, az adóhatóság nem vizsgálhatta volna a felperesi társaság és partnerei gazdasági tevékenységének célszerűségét. Vállalkozói koncepciója flottakezelés végzése volt, ezért csak tartós használatba adás céljára szerzett be gépkocsikat. A kereskedelmi lánc első lépcsője sem volt ok nélküli. A szállítási nehézségek, a munkaerőigény, a finanszírozási rendszerre tekintettel választotta a nem közvetlen beszerzést, amit nem cáfol az, hogy a 2020-ban bérbe adott gépkocsikat ügyvezetője és kollégája szállította ki Németországba.

[17] A Bank igazolta, hogy a lízingkonstrukció banki feltétele a belföldi cégtől beszerzés volt, emellett az M.A. Zrt. rendelkezett a pénzintézet által elvárt, minősített, független finanszírozást közvetítő ügynök besorolással. Ezen körülmények indokolták, hogy ne közvetlenül, hanem az M.A. Zrt-n keresztül szerezze be a gépjárműveket. Az M.A. Zrt. beszállítója pedig azért volt a P. Zrt., mert ehhez a P.I. Zrt. ragaszkodott.

[18] Hangsúlyozta, a kialakított kereskedelmi láncolat valós gazdasági célszerűségi motivációk miatt jött létre. Az a körülmény, hogy a képviselője a P.I. Zrt.-vel megbízási jogviszonyban állt, kizárólag a gépjárművek tesztelési munkáinak elvégzésére vonatkozott, így nonszensz feltételezés, hogy az ügyvezetőnek ismernie kellett a P.I. Zrt. üzletviteli részleteit. Úgyszintén azért, mert a P.I. Zrt. végzi a könyvelését, nem lehet teljes ismerete a Zrt. tevékenységéről. Az üzletfelek székhelyeinek, telephelyeinek részbeni azonossága komolytalan.

[19] Ügyvezetője a beszerzési láncolatról a cégek létezése mellett természetesen tudott, a P.C. Kft. adatszolgáltatásának elmaradásáról, áfa bevallásáról fogalma nem volt. Nem kellett közvetlenül ismernie partnere beszerzési előzményeit, üzletfeleit. Mindezek érdekkörén kívüli adózási elemek, melyek elvárása az adó visszaigénylés körében jogszerűtlen. A teljesen szabályos, gazdaságilag indokolt járműbeszerzések felszámított áfa-jának levonása jogszerű volt, a visszaigényelt áfa kiutalásának megtagadása jogellenes.

[20] Az alperes védiratában a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett a kereset elutasítását kérte. Kifejtette, vizsgálta a láncolatban szereplő valamennyi társaságot, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air) 99. § (1), (2) bekezdései alapján eljárva széles körű bizonyítás eredményeként tárta fel a tényállást, bizonyította az adókijátszást, rögzítette a felperesi tudattartalmat, az adókijátszásban betöltött szerepét. Utalt a Kúria Kfv.I.35.244/2020/7. számú döntésére.

[21] Véleménye szerint a felperes nem kívánt tudomást venni sem a láncolat kialakításának körülményeiről és indokairól, sem az értékesítési lánc egyes szereplői bevonásának szükségtelenségéről. A felperes által hivatkozott kommunikációs nehézséget cáfolja, hogy a P. AG német társaságnak H.J. személyében magyar vezetője volt és magyar származású B.B. volt jelen a gépjárművek átadásánál. A felperes nyilatkozata szerint tisztában volt azzal, hogy a gépjárművek a német autópiacról származnak, azokat német okmánnyal vette át és a magyarországi behozatalt követően a számára történt értékesítésig a cím4 szám alatti címen voltak elhelyezve.

[22] Rámutatott, a gazdasági társaságok magatartásai mindig egy-egy magánszemély révén valósultak meg, a felperesi ügyvezetőnek rálátása volt arra, hogy a számlázási láncban résztvevő társaságok tevékenysége nem a saját kockázatra végrehajtott kereskedelem. A felperes olyan tudatosan felépített számlázási láncolat tagja volt, melynek célja, hogy az a pont, ahol az adófizetési kötelezettséget elmulasztják, tőle az értékesítési láncolatban minél távolabbra kerüljön, és ezt az ügyvezetőjének is fel kellett volna ismernie. Az adóhatóság a releváns körülményeket, a felperes adókijátszással összefüggő tudattartalmát feltárta és értékelte, a kereset megalapozatlanul hivatkozik ezzel összefüggő bizonyítatlanságra.

Az elsőfokú ítélet

[23] A Fővárosi Törvényszék (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) a felperes keresetét elutasította.

[24] Indokolása szerint az adóhatóság az Air 99. § (1) bekezdése alapján tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, a feltárt bizonyítékokat értékelte. Helytállóan a KMK vélemény 3. pontjában foglalt tényállás megvalósulását állapította meg, rögzítve az adólevonási jog megtagadásának ténybeli alapját. Utalt az EUB C-80/11. és C-142/11. (Mahagében-Dávid), C-611/19. (Crewprint) ügyekre.

[25] A felperesi hivatkozással ellentétben az alperes az EUB és a Kúria joggyakorlatának megfelelően feltárta és határozatában rögzítette azokat az objektív körülményeket, amelyek alapján tudott vagy tudhatott volna arról, hogy adókijátszás részesévé vált. A lízingkonstrukció a belföldi beszállító szükségességét, négy vagy öt szereplős láncolat felépítését nem indokolta, mivel egy belföldi cég beiktatása is elegendő lett volna.

[26] A felperes is elismerte, hogy a P. Zrt. bevonására a P.I. Zrt. kérésére került sor azért, hogy gazdasági tevékenységet tudjon felmutatni. A felperes nem támasztotta alá dokumentumokkal, hogy ügyvezetőjének a P.I. Zrt.-nél munkaviszonya megszűnését követően létesített megbízási jogviszonya alapján kizárólag gépjárművek tesztelését kellett elvégeznie, továbbá bizonyítást nyert, hogy a P.I. Zrt. részére a felperes ügyvezetője annak a gépjárműnek a tesztelését végezte, amelyet részére az M.A. Zrt. értékesített.

[27] Az elsőfokú bíróság szerint a számlázási láncolatot a felperesnek ismernie kellett és azt is, hogy a továbbértékesítés során hozzáadott érték nem keletkezett. A feltárt tényállás, a befogadott számlák alapján az adóhatóság jogszerűen utasította el adólevonási jogot.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[28] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján. Hivatkozott az Air 99. § (2) bekezdése, az Art. 1. §, 2. §, Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontja, 127. § (1) bekezdése és a Kp. 78. § (2) bekezdése megsértésre. Hangsúlyozta, hogy nem az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelésének felülvizsgálatát kéri, hanem annak megállapítását, hogy az adóhatóság szokásos standardizált bizonyítékai nem alkalmasak összességében a felperesi adókijátszás, tudattartalom bizonyítására, így az erre vonatkozó alperesi megállapítások és az elsőfokú bírósági indokok megalapozatlanok. Utalt az EUB joggyakorlatára, a C-610/19. (Vikingo), C-611/19. (Crewprint) ügyekre, a Kúria Kfv.I.35.362/2020/10. számú határozatában kifejtettekre.

[29] Hangsúlyozta, nem feladata, hogy önkéntes adóhatóságot játszon, így nem kellett arról tudnia, őt megelőzően eleget tettek-e a partnerek adófizetési kötelezettségüknek. Az elsőfokú ítéletben felsorolt működési, személyi és szervezeti kapcsolatok nem a konkrét, az alperes által állított adókijátszásban való együttműködés bizonyítékai. Súlytalan a székhelyek és telephelyek részbeni azonossága, az, hogy a sokszereplős láncolat kialakításának gazdaságilag racionális indoka nem volt, melyek az uniós joggyakorlat által nem csupán az

adólevonás, hanem az adókijátszás körében is elvetett értékelési szempontok. Az, hogy a felperes ügyvezetőjének a P.I. Zrt. részére végzett tesztelési tevékenység következtében ismernie kellett a számlázási láncolatot, nem több feltételezésnél.

[30] Az elsőfokú ítéletben rögzítettekkel szemben az alperesnek kellett volna bizonyítania, hogy a gépjárműtesztelésen kívül az ügyvezetője végzett adókijátszás szempontjából értékelhető tevékenységet [Air. 99. § (1) bekezdés]. Az adóhatóság nem tudta kétségbe vonni a gépkocsibeszerzéseket, melyek valós, a tevékenységi körébe tartozó ügyletek voltak. Sem az adóhatósági határozat, sem az elsőfokú bíróság ítélete nem válaszolta meg azokat a kérdéseket, hogy milyen jogosulatlan előnye keletkezett, amikor a rá áthárított, általa megfizetett áfa-t visszaigényelte.

[31] Álláspontja szerint az alperesi határozat a tudattartamának igazolására nem szolgáltatott kellő bizonyítékot, mivel nem releváns körülményekre, az adókijátszás koncepciójára és feltételezésekre építette határozatait, ezért az elsőfokú bíróságnak a keresetet elutasító ítélete is jogszabálysértő.

[32] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Utalt a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 423. § (1) és (2) bekezdéseire, a bizonyítékok felülmérlegelésének tilalmára. Álláspontja szerint a vitatott elsőfokú ítélet alapját képező hatósági megállapítások a vonatkozó bírói gyakorlatnak teljes körűen megfelelnek. Nem helytálló felperesnek a Kúria Kfv.I.35.362/2020/10. számú döntésére hivatkozása. Tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, nem merült fel olyan, a felperes javára szolgáló tény vagy körülmény, amelyet elmulasztott volna értékelni, határozata megfelel a Kp. 78. § (2) bekezdésében foglaltaknak.

[33] A felperesi tudattartalom körében nem a szokásos standardizált bizonyítékokat sorakoztatta fel, hanem az ügylet egyedi jellemzőit vette figyelembe. A jogerős ítélet [20] bekezdésében felsorolt objektív körülmények nem feltételezések, hanem konkrét bizonyítékok, melyek a határozati megállapítás helytállóságát igazolják. Téves a felperes azon hivatkozása, hogy kérdéseit sem az alperesi határozat, sem az elsőfokú bíróság ítélete nem válaszolta meg, mivel a láncolat bemutatása megtörtént, az adóelőny kimutatásával együtt, melyet az ítélet [19] bekezdése tartalmaz. Az eljárás során feltárt konkrét bizonyítékok egy logikailag zárt rendszert alkotva teljes körűen alátámasztják a felperes által befogadott számlák hiteltelenségét.

[34] Álláspontja szerint a gazdasági események releváns körülményeit, a felperes magatartását határozatában értékelte, a feltárt tényekből logikus következtetéseket vont le, így megállapításai jogszerűek. Részletesen kitért a felülvizsgálati kérelem egyes elemeinek értékelésére.

A Kúria döntése és jogi indokai

[35] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[36] A Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[37] Az Alaptörvény XXVIII. 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.

[38] A felperes gyakorolva jogorvoslati jogát fellebbezést, majd a másodfokú határozat felülvizsgálata iránti keresetet, továbbá a Kp. 116. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően jogszabálysértésre hivatkozással felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, melyben - hivatkozásával ellentétben - a bizonyítékok megfelelő értékelését, annak megállapítását kérte, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok nem alkalmasak a tudattartalma bizonyítására, a tudta, tudhatta körülmények igazolására.

[39] A bíróság a Kp., Pp. eljárási kódexek alkalmazásával jár el, melyekben a jogalkotó alapelvei szinten határozza meg a per egész folyamatára vonatkozóan a bíróságra és a felekre irányadó alapelveket.

[40] A Kp. 2. § (1)-(2) bekezdéseiben foglaltak szerint a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson. A bíróság a közigazgatási jogvitát tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el.

[41] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria nem a kereset ismételt elbírálását végzi, a kereset elbírálásához szükséges tények megállapításának nincs helye, hanem azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak. Érdemi döntést abban az esetben hozhat, ha a jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból a bíróság – jogszabályi rendelkezésekkel és az általa megállapított tényekkel alátámasztott - okszerű jogi érvelésével bemutatott jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[42] A Kp. 84. § (1) bekezdése szerint a bíróság a per érdemében ítélettel, a per során felmerült minden más kérdésben végzéssel dönt. A Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 341. §-a szerint az ítélet teljességét jelenti egyrészt, hogy az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, az indokolásnak meg kell felelnie a törvényi előírásoknak a Pp. 346. §-ában foglaltaknak.

[43] A Pp. 346. §-a az ítélet tartalmára vonatkozóan ad iránymutatást. A (3) bekezdés szerint a rendelkező rész tartalmazza a bíróság döntése szerinti rendelkezést, a (4) bekezdés alapján az indokolás a bíróság által megállapított tényeket, a feleknek a per tárgyára vonatkozó kérelmét, illetve nyilatkozatát és azok alapjának rövid ismertetését, az érdemi rendelkezés tartalmára történő utalást, továbbá a jogi indokolást.

[44] A felek közötti jogvita a felperes adózása során kifejtett magatartásának megítéléséből adódott.

[45] A Kúria vizsgálta a jogvita elbírálásánál irányadó jogszabályokat. Az Alaptörvény 40. cikke szerint a közteherviselés és a nyugdíjrendszer alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás érdekében sarkalatos törvény határozza meg. Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 28. § (1) bekezdés a) pontja alapján Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló – az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli – rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség teljesítésével járul hozzá a közös szükségleteket fedezéséhez.

[46] A felek hivatkoztak rá és az elsőfokú bíróság alkalmazta az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pont, 127. § (1) bekezdés a) pont, az Art. 2. §, az Air. 99. § (1)-(2) bekezdések, továbbá a Számtv. 15. § (3) bekezdés, 166. § (1), (2) bekezdések, 166. § (1)-(2) bekezdések rendelkezéseit. Hivatkoztak az EUB C-80/11. és C-142/11., C-610/19. (Vikingo), C-611/19.(Crewprint) számú döntésekre. Kiemelték továbbá az ítélkezési joggyakorlatból a Kúria Kfv.I.35.362/2020/10. számú döntését és a KMK véleményt.

[47] Az Áfa tv. és a számviteli tv. irányadó törvényhelyeinek, a KMK vélemény pontjainak értelmezésében nem volt vita. A felperes azt állította, hogy az elsőfokú bíróság a Kp. 78. § (2) bekezdését megsértette akkor, amikor a bizonyítékok téves és nem a súlyuknak megfelelő értékelésével az adólevonás jogát el nem ismerő adóhatározatokat jogszerűnek minősítve a keresetét elutasította.

[48] A Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességében, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A bíróságnak figyelembe kell vennie az összefüggéseket, ellentmondásokat és ennek eredményeként kell kialakítania a ténymegállapítás formájában rögzített meggyőződését a határozat indokolásában.

[49] A Kúria hangsúlyozza, az ítélkezési gyakorlata egységes abban a kérdésben, hogy a tényállás megállapítására, a bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó jogszabályok megsértésére alapított felülvizsgálati kérelem esetén a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte, és ezért a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[50] A rendkívüli perorvoslati felülvizsgálati eljárásban a Kúria a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján jogkérdésben határoz.

[51] A Kúria nem bizonyítékokat és bizonyítási eljárást értékeli, felülvéleményezésre nincsen törvényes lehetősége, hanem azt vizsgálja, hogy a Kp. 78. § (2) bekezdését megfelelően alkalmazta-e a bíróság döntése során, és a meghozott ítélete megfelel-e a jogkérdésre irányadó jogi normáknak, továbbá a Pp. indokolást szabályozó 346. §-ának.

[52] Az iratok alapján a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a valósággal egyező tényállást tartalmaz, a közigazgatási eljárás ismertetése iratszerű, ahogyan a kereset és a védirat rögzítése is. Megfelelő az alkalmazott jogszabályok értelmezése, a bizonyítók feltüntetése, azok egyenkénti és összességükben, súlyuknak megfelelő értékelése, a bizonyított tények és a jogszabályok összevetését tartalmazó jogi indokolás harmadik személyek számára is közérthető, logikus és jogszerű.

[53] Az ítélet [19] bekezdése tartalmazza az adóhatóság által bizonyított adókijátszást. Az ítélet [20] bekezdése pedig azokat az objektív körülményeket, amelyek alapján a felperes tudott vagy tudhatott volna arról, hogy adókijátszás részesévé válik, így a számlázási láncolatban résztvevő társaságok közötti működési, személyi és szervezeti összefonódást, a társaságoknak felperes ügyvezetője és H.J. érdekeltiségébe tartozását, a H.J. ügyvezetése alatt álló P.I. Zrt. által munkaviszony, megbízási jogviszony keretében a több társaság vezető tisztségviselőjének foglalkoztatását, a P.I. Zrt. könyvelési tevékenységét, a társaságok székhely, illetve telephely azonosságát, felperesnek a gépjárművek németországi eredetéről, a beszerzési láncolatról való tudomását, a beszerzési láncolat gazdasági irracionalitását.

[54] Mindezek alapján az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg, hogy az adóhatóság bizonyította, a gazdasági esemény megvalósulása mellett adókijátszás történt, a számlázási láncolatban az első magyarországi vevő adófizetési kötelezettségének nem tett eleget, s a felperes tudta vagy tudhatta volna, hogy adókijátszásra irányú ügylet résztvevőjévé válik.

[55] Az elsőfokú bíróságnak a felperes bizonyítatlan keresetét el kellett utasítania. Eljárása és döntése a Kúria álláspontja szerint jogszerű.

[56] Az iratok alapján a Kúria megállapította, hogy az adóhatóság a jogszabályi előírások, a nemzetközi gyakorlat figyelembevételével lefolytatott széleskörű bizonyítás alapján hozta meg döntését. A jegyzőkönyvben, határozatban részletesen taglalta, hogy az egyes tények, körülmények mit bizonyítanak és a bizonyítékokból miként következik okszerűen az adott megállapítás. Rögzítésre kerültek a bizonyítási eljárások során megismert és feltárt tények, körülmények. Értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat megállapítva, hogy a gazdasági események megvalósultak, azonban a felperes egy mesterséges adókijátszásra létrehozott számlázási láncolat résztvevője volt.

[57] Az elsőfokú bíróság az adóigazgatási eljárásban beszerzett nyilatkozatok, tanúvallomások összevetése, a levonható következtetés bemutatása mellett jogszerű döntést hozott. Helytállóan fogadta el az adóhatóság eljárását, miszerint a gazdasági események vizsgálata során nem csupán a közvetlen számlakibocsátói relációban tárta fel a gazdasági eseményeket, hanem a teljesítési lánc valamennyi szereplőjére kiterjesztette a vizsgálódását. A Kúria gyakorlata kiforrott abban a kérdésben, hogy az adóhatóságnak a vizsgálatot a teljes lánc áttekintésével, az egymásra ható elemek értékelésével kell elvégeznie. Az adóhatóság nemcsak jogosult, de köteles az adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit vizsgálni és abból következtetést levonni a lánc másik pontján álló adózóra nézve is (Kúria Kfv.I.35.425/2013/5., Kfv.I.35.388/2016/5.).

[58] Az alperesi megállapítások jogszerűségének bírósági felülvizsgálata során az érintett ügyletet a gazdasági kapcsolat láncolatában kell megítélni a szerint, hogy annak létrejötté

észszerűen indokolható-e vagy sem (Kúria Kfv.I.35.258/2021/6.). Az Art. 1. §-a szerint az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

[59] Az adóhatóság, illetőleg az elsőfokú bíróság jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a feltárt objektív körülmények nem támasztották alá a kellő körültekintés meglétét, figyelemmel kiemelten a láncolat minden egyes tagja közötti személyi, szervezeti összefonódásra, továbbá arra, hogy a felperes közvetlen kapcsolatban állt a németországi beszerzővel, az általa hivatkozott kommunikációs szállítási, beszerzési nehézség nem nyert igazolást. Helytálló a felperes hivatkozása, hogy a láncolatban szereplő vállalkozások által elkövetett hibákért, hiányosságokért, így azért, hogy adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, nem tehető felelőssé, ezt nem is értékelte terhére az adóhatóság.

[60] A P.I. Zrt. vonatkozásában a hatáskörrel rendelkező adóhatóság az adóelkerülő magatartást határozattal nem állapította meg, azonban jelen eljárásban az ezzel kapcsolatosan tett adóhatósági megállapításokat a felperes nem vitatta. A felperes vonatkozásában éppen a láncolatban résztvevő társaságok szervezeti, személyi összefonódásai okán volt joggal megállapítható, hogy az adókijátszásról ismerete lehetett.

[61] Mindezek folytán az elsőfokú bíróság a jogvita eldöntéséhez irányadó jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően, érdemben jogszerűen hozta meg határozatát, az a felperes felülvizsgálati kérelmében vitatott körben nem jogszabálysértő, így azt a Kúria a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[62] *A felperesi tudattartalom vizsgálatát az adóhatóságnak a teljes értékesítési lánc áttekintésével, az egymásra ható elemek értékelésével kell elvégeznie.*

Záró rész

[63] A Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése szerint kötelezte a Kúria a pervesztes felperest alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére, melynek összegét a 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (3) bekezdése alapján a felszámított összeggel egyezően állapította meg.

[64] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése, 102. § (1) bekezdése alapján a pervesztes felperes köteles.

[65] A Kúria ítéletével szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Dr. Kurucz Krisztin sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró
bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk.

Dr. Rák-Fekete Edina sk. bíró
bíró

Dr. Horváth Tamás sk.

A kiadmány hitelélül:
tisztviselő

...