



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
végzése**

Az ügy száma: Kfv.I. 35.202/2022/3.

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: Ügyvédi iroda ügyvéd1
Cím3

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatala Fellebbviteli Igazgatósága
Cím1

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 24-25. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Győri Törvényszék 1.K.701.185/2021/21.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes fő tevékenysége mellett édesítőszer, óvszer, hajfesték, aroma, pálmakivonat, ginzeng, kávé, valamint parfüm termékek beszerzésével foglalkozott, belföldi szállítóktól fogadott be számlákat, majd a termékeket minden esetben közösségi vevői felé számlázta tovább. Az adóhatóság a 2018. és 2014. évre vonatkozóan az általános forgalmi

adó levonás jogát vizsgálta, s ennek kapcsán különböző gazdasági társaságoktól befogadott számlákkal összefüggésben azt állapította meg, hogy a felperes olyan számlázási láncolatok részese volt, amelyek működése során jelentős összegű adóelőny keletkezett, mely a felperesnél volt kimutatható, ugyanis olyan számlákat számolt el és helyezett levonásba, melyek kibocsátói csatorna cégekként adóminimalizáló áfabevallásokat nyújtottak be, illetve az áruk adómentes közösségi értékesítés keretében történő tovább értékesítésével összefüggésben adófizetési kötelezettsége nem keletkezett. A közösségi adómentes termék értékesítésekkel kapcsolatban 2018. évre vonatkozóan megállapította, hogy a termékek ugyan igazoltan elhagyták Magyarország területét, azonban a közösségi partnerek működése nem igazolt, azok képviselői az ügyletek megtörténtét kifejezetten tagadták, így az adómentes közösségi termékértékesítés jogszabályban rögzített feltételei nem teljesültek. Erre tekintettel az adóhatóság belföldi adókötelezettséget állapított meg.

[2] A fentiek következtében az adóhatóság 2018. évre 1.113.268.000,-Ft adókülönbözetet, 2019. évre 1.247.817.000,-Ft adókülönbözetet állapított meg, az adókülönbözetek után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

[3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatokat helyben hagyta, a beszerzést terhelő előzetesen felszámított adó kapcsán rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság a feltárt bizonyítékok alapján helytállóan állapította meg, hogy a társaságoktól befogadott számlák szerinti gazdasági események megtörténtek ugyan, azonban a beazonosított mesterséges számlázási láncolatok a formális termékértékesítés melletti adóelkerülésre irányuló csalárd adózói magatartás célját szolgálták. A felperes aktív, közreműködő és részben szervező magatartásával olyan mesterséges, fiktív ügyleti kapcsolat került kialakítására, melyek elsődleges célja a felperes részére az adólevonási jog lehetőségének megteremtése volt. Az adóhatóság a gazdasági események megtörténtét ugyan nem vitatta, azonban az ügyletek csalárd jellege és abban a felperes aktív részvétele az EUB C-255/02. számú ügyben kimunkált tesztet elvégezve megállapítható volt. A közösségi adómentes értékesítéssel kapcsolatban kiemelte, hogy a felperesnek kellett igazolnia az adómentesség igénybevételeének feltételét, az adóhatóság az áru kiszállításának tényét nem vonta kétségbe, ugyanakkor mindkét közösségi partner képviselőjének nyilatkozatára alapozva állította, hogy nem került igazolásra a közösségi partner részére történő tényleges értékesítés.

A felperes keresete és az alperesi védekezés

[4] A felperes kereseteiben az alperesi határozatok elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását és a megállapított adókülönbözetet, illetve egyéb jogkövetkezmények törlését kérte. Az előzetesen felszámított adó körében arra hivatkozott, hogy az alperes döntése ellentétes mind az EUB gyakorlatával, mind a KMK véleményben foglaltakkal, mind pedig a jogszabályokkal, ugyanis, ha az adóalanynak nincs tudomása a számlakibocsátó érdekkörében felmerült adókijátszásról, az adólevonási jogát nem lehet megtagadni. Az adózói magatartást tudattartalom bizonyítása az adóhatóság feladata, amelynek azonban nem tett eleget. Felperesi beszerzések való, végbement ügyletek voltak, az alperes a felperes aktív magatartását nem bizonyította, és a felperes tudattartalmának igazolására nem sorakoztatott fel kellő bizonyítékot. A közösségi termék értékesítés tekintetében arra hivatkozott, hogy az alperes az adómentesség feltételeit helytelenül értelmezte, a felperes eleget tett bizonyítási kötelezettségének, okiratokkal igazolta, hogy a termékek ténylegesen elhagyták Magyarország területét, s megérkezett a közösség másik tagállamában, a rendelkezési jog átszállt a vevőre. Az ezt alátámasztó bizonylatok meglétét az alperes is elismerte. Az a tény, hogy a beszerző cégek nem elérhetők, képviselőik az ügyletet nem ismerték el, vagy

áfabevallást nem nyújtottak be, nem cáfolhatja az okirati bizonyítékokat. A felperes a közösségi adóalanyok adószámának érvényességét rendszeresen vizsgálta, a cégek a felperesi áruk ellenértékét megfizették. A szankciók alkalmazása körében azt rögzítette, hogy az alperes helytelenül alkalmazta az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215. § (4) bekezdését, a felperes aktív magatartását az alperes nem bizonyította, a perbeli esetben nincs szó hamis, vagy meghamisított bizonylatokról.

[5] Az alperes védiratában határozatbeli indokait fenntartva a keresetek elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság ítélete

[6] Az elsőfokú bíróság felperes kereseteit elutasította. Hangsúlyozta, hogy az alperes a számlakibocsátó kapcsán feltárta, hogy a számlázási lánc egyes tagjai kizárólag a számlázási lánc fenntartása érdekében működtek, korábban a per tárgyát képező termékek kereskedelmével nem foglalkoztak, bevallási kötelezettségeiket egyáltalán nem, vagy adóminimalizáló tartalommal tettek eleget az áruk fuvarozásában, illetve tárolásában nem vettek részt, ehhez szükséges feltételekkel nem rendelkeztek. Az ellenérték megfizetése is csak látszólagosan történt, a pénzmozgás fordított volt, az egyes társaságok a saját eladóiik részére történő utalások fedezetét kizárólag a vevői kiegyenlítések biztosították. Az áru eredete nem volt feltárható, a közbeiktatott társaságok feladata az áru eredetének elfedése volt. Feltárt hiányosságok és a felperes aktív magatartása közötti okozati összefüggést az alperes részletesen bemutatta, és helytállóan értékelte a felperes ügyvezetője nyilatkozatának elmaradását, valamint azt, hogy a jegyzőkönyvre tett észrevételében is csak általánosságban nyilatkozott a beszerzésről. Az áru származásáról, útvonaláról nyilatkozni nem tudott. Jelentőséget tulajdonított annak, hogy ugyanazon cég szállította a felperes telephelyére az árut, és ugyanaz a cég szállította is ki a közösség más tagállamába. Az áruk fekete fóliával becsomagolt raklapokon, dobozokban érkeztek, azok tovább értékesítése, kicsomagolás, mennyiségi, minőségi ellenőrzés nélkül történt, mely a kereskedelmi gyakorlatban teljesen szokatlan. Az a tény, hogy vizsgálat nélkül történt több száz millió forintos értékben a termékek beszerzése, majd értékesítése, azt támasztja alá, hogy nem valós gazdasági haszon, nyereség elérése volt a cél, hanem a termékek utaztatása valósult meg, az ügyletek mesterséges jellegűek voltak, az azok célja az elért gazdasági haszon jelentősen túlmutató adóelőny elérése volt. A szállítás mindig ugyanazon az útvonalon történt, amely ugyancsak a mesterséges jelleget erősítette. A közösségi adómentes értékesítéssel kapcsolatban nem vitatta, hogy okirattal kellett bizonyítania az adómentesség feltételeinek fennálltát, ugyanakkor ez nem zárta ki az Art. 2. §-a alapján a gazdasági események valódiságának vizsgálatát. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság által beszerzett bizonyítékok egyértelműen cáfolták az ezzel kapcsolatos gazdasági események valódiságát, a külföldi partnerek elérhetetlenné váltak, az ügyvezetők a gazdasági kapcsolatot nem erősítették meg. A horvát partnernél nem a számlabefogadó vette át a termékeket, hanem egy felperessel gazdasági kapcsolatban nem álló cég, nem volt tisztázható az ügyletben betöltött szerepe. Felperes az ügyletek pénzügyi rendezetlensége ellenére az ellenérték behajtása iránt jogi lépéseket nem tett. Közösségen belüli értékesítés a láncolatban belül a termékek utaztatásának végső fázisa volt, tehát az ügylet mesterséges jellege a közösségen belüli értékesítést is átszötte. Az adóbírság kiszabása körében sem tartotta megalapozottnak a felperes érvelését.

A felülvizsgálati kérelem

[7] A felperes felülvizsgálati kérelmében jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az eljáró bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 1. és 2. §-t, mert nem áll fenn a felperesi jogellenes joggyakorlás ténye, továbbá az általános forgalmi adóról szóló 2017. évi CXXVII. törvény (a

továbbiakban: Áfa tv.) 120. § (1) bekezdés a) és 127. § (1) bekezdését, valamint a közösségen belüli termék értékesítésre vonatkozó 89. § (1) bekezdés a), b) pontját és adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air) 98. § (3) bekezdését változatlanul fenntartotta, hogy nem állt fenn 200%-os mértékű adóbírság kiszabásának lehetősége. Ezen túlmenően az eljáró bíróság perbeli bizonyítékokat nem a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 78. § (2) bekezdésének megfelelően mérlegelte és az ítélet indokolása adós maradt a Kp. 84. § (2) bekezdése szerint alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (5) bekezdésében foglalt, az ítélet alapjául szolgáló jogszabály értelmezésével, továbbá azon okok részletezésével, hogy a felperes tény állításait miért nem találta bizonyítottnak. A jogerős ítélet ellentétes a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK véleményével, illetve az Európai Unió Bírósága C-610/19. és 611/19. számú döntéseiből adódó következtetésekkel.

[8] A felülvizsgálati kérelem befogadását a Kp. 118. § (1) bekezdés a) a.a és b) pontjára alapozta. Álláspontja szerint a bírói gyakorlat nem egységes abban, hogy miféle adózói adókijátszó magatartások azok, amelyek alapvetően járulnak hozzá a mesterséges ügyletek kialakításához, illetve mikor állapítható meg, hogy az adózó elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek, vagy láncnak. A Kúria iránymutatására szorulna az a kérdés, hogy aktív adózói adókijátszás adóhatósági állítása esetén fel kell-e tární ügyletenként az adóhatóságnak, kinél jelentkezett jogosulatlan előny, hogyan épült fel a csalárd láncolat, ki szervezte, irányította azt, hogyan tartották a szereplők a kapcsolatot, milyen módon cserélték az információt, hogyan osztották szét az adóelőnyt. Az emelt összegű adóbírság körében pedig világosan ki kellene mondani, hogy az aktív adózói adókijátszás esetén sem szabható ki az alapmértéknél magasabb összegű adóbírság, ha a kifogásolt ügyletek valósak voltak, szabályszerűen végbementek.

[9] A Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti befogadást arra alapozta, hogy az elsőfokú bíróság ítélete eltért a Kúria 5/2016. (XI.26) KMK véleményének azon iránymutatásától, hogy akkor aktív az adózói adókijátszó magatartás, ha az alapvetően járult hozzá a mesterséges ügyletek kialakításához, továbbá, hogy az adózó azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek, vagy láncnak.

A Kúria döntése és jogi indokai

[10] A Kúria megvizsgálta a felülvizsgálati kérelmet és megállapította, hogy jelen ügyben a befogadás feltételei nem álltak fenn.

[11] A Kúria a Kp. 118. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha az

- 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 Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,
- ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kihatott egyéb eljárási szabályszegés, illetve
- b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés miatt indokolt.

A Kp. 117. § (4) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt, a 118. § (1) bekezdés a) pont a.d 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.

[12] A Kúria egységes gyakorlata szerint a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében a közigazgatási perben a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha a jogerős ítélet olyan elvi jelentőségi jogkérdést vet fel, amellyel kapcsolatban a Kúria jogegységi határozatában kollégiumi véleményében, az elvi irányítás még hatályos korábbi eszközeiben, illetve az általa közzétett eseti határozatában még nem foglalt állást, feltéve, hogy a jogértelmezést igénylő elvi jelentőségi jogkérdés vonatkozásában a bírói gyakorlat nem egységes, vagy a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, ezáltal a jogegység megbomlásának a veszélye áll fenn. A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatására a Kp. hatálya alatt nem kerülhet automatikusan sor, annak nem elégséges feltétele a felülvizsgálati kérelem benyújtásának ténye. A felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatását meg kell előznie a kérelem befogadhatóságáról való döntésnek. A felülvizsgálati bíróság megítélése szerint a jogerős ítélet nem vetett fel olyan elvi jelentőségi jogkérdést, amellyel kapcsolatban a Kúria még nem foglalt állást, a Kúria nem észlelt olyan jogértelmezést igénylő elvi jelentőségi jogkérdést, amelynek vonatkozásában a bírói gyakorlat nem egységes, illetve nem valószínűsíthető, hogy a jelen ügy kapcsán a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, a jogegység megbomlásának a veszélye állna fenn. A Kúria nem látta indokát a joggyakorlat továbbfejlesztésének szükségességére figyelemmel sem, a felülvizsgálati kérelem befogadását, mivel a jogerős ítélet által felvetett jogkérdésekben a bírói gyakorlat már kialakult és egységes, és nem tapasztalható a körülmények olyan változása, amelyre tekintettel annak követése nem támogatható. A Kúria utal arra, hogy a nem rendeltetésszerű joggyakorlás alkalmazásának feltételeit, a Kúria az Európai Unió Bíróságának C-255/02. Halifax ügyben felállított tesztje alapján kidolgozta és már több iránymutató döntésében rögzítette, (Kfv.I.35.033/2021/6. Kfv.I.35.083/2020/8., Kfv.I.35.033/2021/6.) hogy függetlenül attól, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, formálisan megfelel-e a HÉA irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek, ha az ilyen ügylet elsődleges célja az adóelőny megszerzése, akkor az ellentétes, a hozzá adott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel. Az adólevonási jog nem rendeltetésszerű joggyakorlás miatti megtagadása vonatkozásában a Kúria ugyancsak számtalan döntésében fejtette ki már jogi álláspontját (Kfv.I. 35.372/2007/13., Kfv.I.35.246/2008/7., Kfv.I.35.198/2020/4., Kfv.I.35.522/2020/8.). Abban is kimunkált a gyakorlat, hogy az adóhatóságnak nem kell feltárnia, hogy ki teljesített ténylegesen a számlakibocsátó helyett és az sem elvárás, hogy az ügylet láncolatában csak a levonási jog gyakorlójánál, a felperesnél képzödjön az adócsalást eredményező tiltott adóelőny.

[13] A Kúria a joggyakorlat továbbfejlesztésének szükségességére figyelemmel a felülvizsgálatot akkor tekinti indokoltnak, ha a jogerős ítélet által felvetett elvi jelentőségi jogkérdésben a bírói gyakorlat már kialakult és egységes, annak követése azonban a körülmények változására tekintettel nem támogatható.

[14] A Kúria rámutat arra, hogy a felperes érvelése lényegében a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányult, amire a Kúriának nincs jogszabályi lehetőség, e tekintetben a Kúria jogi értelmezése kiforrott. Az ügy tényállása alapján a felperes nem tárt elő joggyakorlatot egységesítendő, vagy tovább fejlesztendő vitás kérdést.

[15] A Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti, a Kúria közzétett ítélkezési gyakorlatától eltérő ítéleti rendelkezés esetében a rendkívüli perorvoslat iránti kérelemben állított jogszabálysértés felülvizsgálatára akkor kerülhet sor, ha a kérelmező a Kúria által közzétett „eseti döntésre hivatkozik”. A Bírósági Határozatok Gyűjteménye (BHGY), a <https://birosag.hu/birosagihatarozatok-gyujtemenye> webhelyen található. A felperes Kúria által közzétett eseti döntést nem jelölt meg, e körben a KMK véleménytől történő eltérésre alapította a befogadási kérelmét. A KMK vélemény nem jogszabály, hanem az EUB ítéletei alapján kialakult elméleti alapvetések rendszerezése, erre figyelemmel a Kp. 118. § (2) bekezdés b) pontja szerinti eltérő ítélkezési gyakorlatra vonatkozó állítás nem megalapozott.

[16] A Kúria a jogerős ítélet vizsgálata alapján egyéb közzétett határozatától jogkérdésben való eltérét nem észlelt, és a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont a.c, a.d alpontok szerinti befogadási okok alapján sem találta a felülvizsgálati kérelem befogadását indokoltnak.

[17] Mindezek alapján a felülvizsgálati kérelem befogadását a Kp. 118. § (1-2) bekezdései alkalmazásával megtagadta.

A döntés elvi tartalma

[18] *Nincs helye a felülvizsgálati eljárás lefolytatásának, ha adott jogkérdés kapcsán a Kúria korábban már állást foglalt és a jogerős ítélet a joggyakorlatnak megfelel, a joggyakorlat továbbfejlesztése csak a kialakult joggyakorlat meghaladottsága esetén indokolt.*

Záró rész

[19] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadás megtagadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdése alkalmazásával tárgyaláson kívül határozott.

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

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

Budapest, 2022. április 14.

Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke **Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró**
Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k. bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.
bíró

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.
bíró