



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I.35.283/2023/2.

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

Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró,

dr. Tóth Kincső bíró,

dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró,

dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: Felperes1 Cím2

A felperes képviselője: név ügyvéd (Cím4)

név1 ügyvéd (Cím4)

név2 ügyvéd Cím6

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: név3 kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes 32. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: a Fővárosi Törvényszék
108.K.702.686/2022/29. 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] Az elsőfokú adóhatóság a 2020. december hónapra áfa adónemben adóellenőrzést folytatott le felperesnél. A beszerzést terhelő, levonható áfa körében a cég1 (a továbbiakban: B.I.Kft.), a cég2 (a továbbiakban: B.Kft.) és a cég3 (a továbbiakban: BB.Kft.) számláit vizsgálták.

[2] A B.I.Kft. esetében a gazdasági esemény megtörténtét az adóhatóság nem vitatta, az előlegre vonatkozó szabályok megsértése miatt tett megállapítást. Az adóhatóság ezen megállapítását felperes nem támadta, az nem volt a közigazgatási per tárgya.

[3] A B.Kft. és a BB.Kft. számláit az adóhatóság gazdasági esemény hiányában nem fogadta el az áfa levonási jog gyakorlásának alapjául. A felperes számlázási lánc tagja volt: cég4 → B. Kft./BB. Kft. → felperes → cég5 (a továbbiakban: T.Kft.) → cég6 → cég7, illetve társasház A láncban a felperes részére kibocsátott számlákban szereplő gazdasági esemény nem a felek között történt. A felperes csak átszámlázta azokat a gazdasági eseményeket,

amelyek a valóságban nem az alvállalkozója és közte, hanem az alvállalkozóként megjelölt cég és a láncolat további szereplői között valósult meg.

[4] Az értékesítést terhelő fizetendő adó esetében is azt állapította meg a revízió, hogy felperes semmilyen tevékenységet nem végzett, a valóságban az alvállalkozói szinten megjelenő cégekhez köthető a kivitelezés. A felperest az által kiállított számlák alapján a számlakibocsátás ténye miatt terheli áfa fizetési kötelezettség az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdés és 147. § alapján.

[5] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2020. december hónapra 13.960.000 forint részben adóhiánynak, részben jogosulatlan igénylésnek minősülő áfa adókülönböt állapított meg. Alperes a 6435194616 számú határozatával – részben eltérő indokolás mellett – helybenhagyta az elsőfokú döntést. Az eltérő indokolással azt állapította meg, hogy az elsőfokú adóhatóság tévesen helyezkedett arra az álláspontra, miszerint a feltárt tényállás z 5/2016.(IX.26.) MKM vélemény 2. pontjának felelne meg. A tényállás gazdasági esemény hiányában ténylegesen a KMK vélemény 2. pontjával azonosítható.

A kereset

[6] Felperes több szempontból kérte az alperesi határozat bírósági jogorvoslatát. Egyebek mellett többször hangsúlyozta, hogy ő maga a teljesítési lánc egyik tagja volt, a teljesítést teljes egészében alvállalkozók útján valósította meg, a teljesítésben nem vállalt részt saját maga is. Álláspontja szerint elmaradt a tényállás megfelelő feltárása; a szükséges bizonyítás; a munkák gyakorlati megvalósulása tekintetében, megfelelő szakismeret hiányában, szakértőt kellett volna kirendelni. Sérült az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. tv. (a továbbiakban: Air.) 99. §-a. A keresetlevél 30) pontjának egyes alpontjaiban az alperesi határozat megállapításainak jogellenességére hivatkozott. Előadta, az ellenőrzés során alperesnek lehetőséget kellett volna biztosítani a felperes termékértékesítésről kiállított számláinak helyesbítésére, nem alkalmazhatta volna az Áfa tv. 55. § (2) bekezdését. Az EUB C-712/17. sz. EN.SA ügyben hozott ítélete irányadó, mivel az alperes nem állapította meg az adóbevételekiesés összegét. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmet is előterjesztett.

Az elsőfokú ítélet

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

[8] Indokolása szerint az alperesnek nem kellett megváltoztató határozatot hozni akkor, amikor az elsőfokú adóhatóság által alkalmazott KMK vélemény 2. pontja szerinti minősítésről áttért a KMK vélemény 1. pontja szerintire. Az áfa levonási jog megtagadásának

jogszabályi alapja ugyanúgy az Áfa tv. 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdése, valamint a számvitelről szól 2000. évi C. tv. rendelkezései maradtak. Alperes nem sértette meg az Air. 124. § (4) bekezdésében foglaltakat sem, mivel a felperesnek az elsőfokú megállapítással szemben ugyanúgy a gazdasági események felek közötti tényleges megtörténtét kellett volna bizonyítania, mint ahogyan az alperesi megállapítással szemben. Nem sérült a felperes jogorvoslati joga sem, mert az alperes nem tett olyan új megállapítást, amellyel szemben a felperes elveszítette volna ellenbizonyítási, jogorvoslati lehetőségét.

[9] A jogerős ítélet [45]-[47] pontjaiban az elsőfokú bíróság részben konkrétan értékelte a felperes egyes kereseti előadásait – név⁴ személye, a projektvezetés-ellenőrzés vizsgálata, a tevékenységi kör -, részben összegző megállapítást tett. Eszerint a felperes a keresetlevelében szinte mondatról mondatra haladva kérdőjelezte meg az alperesi határozatban a megállapítást alátámasztó bizonyítékok relevanciáját, bizonyító erejét, okszerű értékelését, a logikai következtetések helyességét, ugyanakkor semmilyen ténytzerű állítást nem tett, semmilyen bizonyítékra nem hivatkozik, amely az ő, alperessel ellentétes állítását alátámasztaná.

[10] Az indokolás [48]-[50] pontjaiban arra tért ki az elsőfokú bíróság, hogy a felperes által hivatkozott, kizárólag alvállalkozók útján történő teljesítés milyen módokon történhet meg: ennek egyike a közvetített szolgáltatás, a másik az, amikor az alvállalkozó által végzett munkát a vállalkozó a saját teljesítményéhez veszi igénybe, az igénybe vett szolgáltatás beépül egy olyan komplexebb szolgáltatásba, amelyet a vállalkozó maga állít elő. Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a felperes ugyan állította az alvállalkozói konstrukcióban történő teljesítést, de nem tárt fel semmilyen bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy mi lett volna a saját teljesítménye, amelybe az alvállalkozók teljesítménye beépült volna. Az alperes a határozatában ugyanakkor helytállóan sorakoztatta fel mindazokat a tényeket, körülményeket, melyek arra utaltak, hogy a felperesnek semmilyen saját teljesítménye nem volt. A [64] pont szerint az alperes a tényállás tisztázása során vizsgálta a felperesnek a láncolatban betöltött szerepét, e körben került értékelésre az a lényeges adat, hogy a felperes az elvállalt tevékenységet eleve nem kívánta saját maga teljesíteni. Közvetített szolgáltatás hiányában e körülmény alkalmas volt a gazdasági események hiányát alátámasztani.

[11] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyította, hogy a számlák mögött valós gazdasági események nem játszódtak le. Az árajánlat megtételének időpontja, a szerződés tartalma és a tényleges feladatokra vonatkozó felperesi nyilatkozat, az, hogy felperesnek nem volt gazdaságilag racionális szerepe, az építési naplóba való bejegyzések megkérdőjelezése, név⁴ és felperes közötti kapcsolat tisztázatlansága, objektíve igazolják a gazdasági események hiányát. A tevékenységi kör be nem jelentése önmagában nem bírt jelentőséggel, de igazolja, hogy a felperes eleve olyan tevékenységre szerződött, mellyel a cégszámok szerint éppen a szerződés megkötését megelőzően hagyott fel.

[12] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a bizonyítás kérdését. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság felhívta a felperest többek között arra, hogy az ismertett megállapításokkal összefüggésben rendelkezésére álló, még elő nem terjesztett bizonyítékait

5 munkanapon belül, de legkésőbb az észrevétel benyújtására nyitva álló határidőben terjessze elő. A felszólító végzésben foglaltak alapján a felperesnek módjában állt volna a T. Kft-től nyilatkozatot beszerezni még a fellebbezési (jogorvoslati) eljárást megelőzően. A felperes ezen lehetőséggel nem élt, erre tekintettel alaptalan az Air. 99. § (2) bekezdésében foglalt sérelemre való hivatkozása. Az elsőfokú adóhatóság az Air. 124. § (3) bekezdése alapján jogszerűen mellőzte az elkésztett előterjesztett bizonyíték érdemi értékelését.

[13] A felperesnek a számlázási láncolatban történő részvétele kapcsán kitért arra, hogy amennyiben a felperes valóban projektvezetési, ellenőrzési feladatot végzett volna, akkor az építkezési helyszíneken a jelenléte nélkülözhetetlen lett volna, amit a rendelkezésre álló bizonyítékok nem támasztottak alá. Az ügylet tárgyát képező építőipari tevékenységek – részfolyamatok – dokumentálásának a felperesi közreműködés tényének alátámasztása szempontjából lett volna jelentősége. Ugyanakkor ezek elmaradása a tényleges felperesi közreműködés hiányát alátámasztó objektív körülménynek minősülnek.

[14] Az elsőfokú bíróság alaptalannak tekintette a felperesnek a fizetendő adót érintő megállapítására vonatkozó előadását is. A Kúria a Kfv.I.35.369/2020/6. számú ítéletében - az EUB C-712/17. számú (EN.SA) ügyben hozott ítéletének megfelelően - kimondta, hogy „A jogosulatlanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója bizonyítja jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételekiesés veszélyét”. A jelen ügyben a felperes által kiállított számlák fiktivitását nem a felperes, hanem az adóhatóság állapította meg, ellenőrzés eredményeként. A számlák szerinti gazdasági események hiányában a felperesnek magának kellett volna érvényteleníteni a kiállított számláit, és az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése értelmében az érvénytelenítésről haladéktalanul értesítenie kellett volna a szolgáltatás igénybe vevőjét, amely ezt követően az adólevonási jogával nem élhetett volna. A fentiek alapján a jelen ügyben a felperes az értékesítési számlák érvénytelenítésére – a jogszabályi feltételek fennállásának hiányában – nem jogosult. Az adóhatóságnak pedig nincsen arra vonatkozó jogszabályi kötelezettsége, hogy a felperest az érvénytelenítésre felhívja. A felperes mindezekre figyelemmel alaptalanul kérte számon az adóhatóságtól a tájékoztatási kötelezettség elmulasztását (Air. 6. §).

[15] Az elsőfokú bíróság mellőzte a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére vonatkozó indítványát. Indokolása szerint az ügyben nem merült fel olyan kérdés, amelynek eldöntéséhez valamely uniós jogszabály értelmezésére lett volna szükség. Mind az adólevonási jog megtagadása, mind a fizetendő adó kapcsán a számlakorrekció vonatkozásában rendelkezésre állnak azok az EUB döntések, melyek alapján a jelen ügyben felmerült kérdések eldönthetők.

A felülvizsgálati kérelem

[16] A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet. A felülvizsgálati kérelem befogadását a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban:

Kp.) 118. § (1) bekezdés a) pont aa), ab) és ac) alpontjára, valamint b) pontjára hivatkozva kérte. Indokait a felülvizsgálati kérelem IV. fejezetében adta elő.

[17] A felülvizsgálati kérelem IV.1. pontjában a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) és ab) alpontok alapján, a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítására, a jogkérdés különleges súlyára hivatkozva kérte a befogadást. Álláspontja szerint több olyan eljárási szituáció is kialakult, melyek tekintetében mind az alperesi adóhatóság, mind az elsőfokú bíróság eltért a kialakult joggyakorlattól, és bizonytalan volt a jogszabályok értelmezésében, azokat jogellenesen értelmezte. Előadta és a)-g) pontokban példálódzva felsorolta azokat a kérdéseket, amelyek álláspontja szerint a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása, a jogkérdés különleges súlya miatt kiemelhetők.

[18] A befogadási ok kapcsán arra hivatkozott, hogy a Kúriának nincsenek még iránymutató döntései és így nincsen még kialakult joggyakorlat arra az esetre, ha az adóhatóság a teljesítés megtörténtét az adózó megrendelője és az adózó alvállalkozója között állapítja meg úgy, hogy egyúttal adózó teljesítésének hiányát is megállapítja. Nincs arra vonatkozó iránymutatás, hogy az adóhatóságnak mit, hogyan kell bizonyítania, megállapítása alapulhat-e egyáltalán a teljesítés hiányán, vagy rendeltetésellenes joggyakorlást állapíthat meg, az erre vonatkozóan kialakult joggyakorlat szerinti módon.

[19] Ugyanezen befogadási ok esetében arra is hivatkozott, miszerint az is kérdésként merül fel, hogy a számlák érvénytelenítését lehetővé kell-e tennie az adóhatóságnak akkor, ha az adóellenőrzés során állapítják meg az adózó által kiállított számla fikтивitását. A számlák érvénytelenítését illetően a Kúria Kfv.I.35.248/2018/6. számú döntésében már akként foglalt állást, hogy a számlák érvénytelenítése során nincs annak jelentősége, hogy a teljesítés hiányát az adóhatóság tárja fel a számlabefogadó vizsgálata során, a haladéktalanság követelménye nem sérül a jogorvoslati lehetőségek igénybe vétele esetén sem. Részletesen indokolta, hivatkozva az EUB itt közelebről meg nem jelölt döntéseire is, hogy miért kellett volna az adóhatóságnak lehetőséget biztosítani az érintett számlák sztorozására, és így miként kerülhetett volna sor a felperes javára mutató adókülönbözlet megállapítására.

[20] A felülvizsgálati kérelem IV.2. pontjában a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ac) alpontjára hivatkozva kérte a befogadást, egyúttal előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eltért az EUB döntéseitől, holott azok rendelkező részükben és indokolásukban is kötik a tagállamokat. A feltenni indítványozott kérdések egyrészt a gazdasági esemény-levonási jog-adóhatóság bizonyítási kötelezettsége kérdéseket érintettek; másrészt azt, hogy összeegyeztethető-e az adósemlegesség elvével, ha az adóellenőrzés során nem biztosított az ellenőrzött adóalanynak a számlák helyesbítésével az adókötelezettség helyesbítése.

[21] A felülvizsgálati kérelem IV.3. pontjában a Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontjára tekintettel fejtette ki indokait. A Kúria Kfv.VI.37.138/2019/4. számú ítéletének [34] pontjára

azért hivatkozott, mert az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet [48]-[49], [64] pontjaiban olyan indokokra és olyan jogszabály megsértésére hivatkozással utasította el felperes keresetét, mely az alperes határozatában nem szerepelt: alperes ugyanis nem tett különbséget az alvállalkozók között a közvetített szolgáltatásra tekintettel.

[22] El nem bírált kereset-részre történő hivatkozás kapcsán megjelölte a Kúria Kfv.VI.38.039/2021/6. (BH 2022.4.115) számú végzésének [44] pontját. A kereseti indoklás [26], [30] pont a), c), e), f), h), j), m), r) és s) pontjaira visszautalva előadta, álláspontja szerint a jogerős ítéletből a kereseti előadások ellenére nem tűnik ki, hogy az elsőfokú bíróság szerint melyik konkrét bizonyíték támasztja alá azt a tényt, hogy a felperes alvállalkozói a felperes megrendelője részére teljesítettek; hogy a felperes eljárása miatt, mennyiben nem felelt meg a felek közötti szerződésnek, az alapján mit, miért, hogyan kellett volna teljesítenie, amit nem teljesített, illetve a szakértő kirendelését alperes miért mellőzhette; keresetében hivatkozott arra, hogy számára nem állapítható meg a határozatból, hogy miért ne kerülhetett volna sor alvállalkozók bevonására, ahogyan az sem, hogy név4nak miért kellett volna tagjának, alkalmazottjának lennie ezen társaságoknak, de a jogerős ítélet egyetlen megállapítása sem feleltethető meg ennek; az sem derült ki, hogy felperesnek milyen tevékenységet kellett volna végeznie, amit nem végzett (és ami kizárja, hogy az alvállalkozói a részére teljesítettek); név4 személyére nézve az sincs elbírálva, hogy mért szólna felperes terhére az, ha felperessel kapcsolatban nem álló személyek nem emlékeznek rá, továbbá a kivitelezések ellenőrzésekor mindig ő járt el; a fellebbezés hiányos elbírálására vonatkozó kereseti kérelemre sincs ítéleti indoklás, miközben több felperesi előadásra vonatkozó alperesi álláspont nem derült ki a másodfokú határozatból; a projektszervezés-ellenőrzés-kivitelezés elkülönültségéről sem döntött az elsőfokú bíróság; nem világos, hogy a harmadik és negyedik résszámlák szerinti munkák miért nem állhattak volna a perbeli munkákkal, és ebben a kérdésben sem döntött az elsőfokú bíróság.

A Kúria döntése és jogi indokai

[23] A Kúria hivatalból tudomással bír arról, hogy az adóhatóság 2019. december hónapban is folytatott adóellenőrzést felperesnél. A 6413457320/2021/NAV számú alperesi határozat bírósági jogorvoslatát kezdeményező keresetét az elsőfokú bíróság 108.K.704.708/2021/61. számú ítéletével elutasította. Felperes ezen ítélet elleni felülvizsgálati kérelmének befogadását a Kúria a Kfv.I.35.192/2023/3. számú végzésével megtagadta. A Kúria arról is tudomással bír, hogy a 2020. október hónap adóellenőrzéséhez kapcsolódó 6432936756/2021/NAV alperesi határozatot az elsőfokú bíróság 108.K.706.703/2021/36. számú jogerős ítéletével az adóbírság tekintetében megváltoztatta, egyebekben a felperes keresetét elutasította. Felperes ezen ítélet elleni felülvizsgálati kérelmét a Kúria a Kfv.V.35.255/2023/2. számú végzésével befogadta. Mivel a megelőző felülvizsgálati eljárások más időszakok és más számlakibocsátók tekintetében folytak, a Kúria a jelen eljárásban sem a befogadást megtagadó, sem a befogadó végzést nem tekintette irányadónak.

[24] A felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei nem állnak fenn.

[25] A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatását meg kell előznie a kérelem befogadhatóságáról való döntésnek. Azt, hogy ennek során a Kúria milyen körben vizsgálódhat, a Kp. 117.§ (4) és 118.§ (1) bekezdése határozza meg.

[26] A Kp. 118. § (1) bekezdése szerint 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 Európai Unió Bírósága 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.

[27] A Kp. 117.§ (4) bekezdése folytán 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.

[28] A felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatását meg kell előznie a kérelem befogadhatóságáról való döntésnek. Azt, hogy ennek során a Kúria milyen körben vizsgálódhat, a Kp. fentiekben hivatkozott 117.§ (4) és 118.§ (1) bekezdése határozza meg. A szabályozás azt a célt szolgálja, hogy a Kúria döntésével eleget tudjon tenni a joggyakorlat irányításával és egységének biztosításával kapcsolatos feladatainak, hogy az egyedi ügyek intézésében is elláthasson jogegységi funkciót. A befogadás megengedhetőségéről való döntés során a Kúriának nem az egyedi ügyben hozott bírósági határozat jogszerűségét, hanem az egyedi ügy és a jogegység kapcsolatát kell vizsgálni. A felülvizsgálati kérelem befogadhatóságáról való döntés során tehát a Kúria nem végezheti el a támadott jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatát. Döntése csak annak keretei között mozoghat, hogy a kérelem alkalmas-e az ügy érdemére kiható anyagi jogi, vagy eljárásjogi jogszabálysértés észlelésére, illetve kimutatható-e eltérés jogkérdésben a Kúria közzétett határozatától. Ehhez a felülvizsgálati kérelem és a jogerős ítélet, és szükség szerint az elsőfokú peres iratok – pl. az el nem bíráltként hivatkozott kereseti előadás egyáltalán szerepel-e a törvényes határidőn belül benyújtott keresetlevélben - formai összevetését kell elvégeznie. A felperes által előadottakat a Kúria ezen szempontok mentén bírálta el.

[29] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpont első fordulata szerinti joggyakorlat egysége biztosításának szükségessége akkor merül fel, ha a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős határozat olyan elvi jelentőségű jogkérdést vet fel, amellyel kapcsolatban a Kúria jogegységi határozatában, kollégiumi véleményében, az elvi irányításnak a Bszi. 195. § (2) bekezdése folytán még hatályos korábbi eszközeiben (irányelv, elvi döntés, kollégiumi állásfoglalás), vagy a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett eseti határozatában

még nem foglalt állást. A Kúria akkor tudja biztosítani a bíróságok jogalkalmazásának egységét, ha az azonos ügyekben követi az általa már a korábbiakban elfogadott jogértelmezés elvi tartalmát. Az elvi tartalom arra válaszol, hogy mi az, ami a Kúria döntéséből kötelező, ami ügyazonosság esetén precedensként alkalmazható. A Kúria ilyen elvi tartalmú iránymutatásának hiánya veti fel a joggyakorlat egységének biztosításán alapuló befogadás szükségességét. A joggyakorlat egysége biztosításán alapuló befogadásnak az elvi tartalmú iránymutatás hiánya mellett azonban további feltétele, hogy a kérelmező hivatkozzon egymással ellentétes bírósági jogalkalmazást eredményező jogerős bírósági határozatokra. Széttartó bírósági döntések nélkül az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata nem indokolható a joggyakorlat egységének biztosítására utalással.

[30] A Kp. 118. § (1) bekezdés aa) alpont második fordulata szerinti joggyakorlat továbbfejlesztésének biztosítására vonatkozó elvárás az igazságszolgáltatással szembeni azon igényt jeleníti meg, hogy változatlan jogszabályi környezetben is szükségessé válhat az elvi irányítás eszközeivel már értelmezett, egységes joggyakorlat más irányba történő elmozdítása. Nem szükséges sem ellentétes irányú fordulat, sem a korábbi joggyakorlat figyelmen kívül hagyása, a befogadáshoz elegendő az elmozdulás valószínűsítése. Erre tekintettel a Kúria közigazgatási perben a felülvizsgálati kérelmet ezen ok alapján akkor fogadja be, ha egy elvi kérdésben a bírói gyakorlat már kialakult és egységes ugyan, de a gyakorlat követése a továbbiakban változatlan formában nem támogatható. Ezen befogadási ok alkalmazása különösen akkor indokolt, ha megváltoznak a jogszabállyal érintett társadalmi, gazdasági viszonyok. Ugyancsak indokolja a joggyakorlat továbbfejlesztését, ha az alapul szolgáló, már értelmezett, változatlan jogszabályhoz kapcsolódó egyéb jogszabályokban, vagy a jogértelmezésre kiható tudományágakban olyan változások következtek be, amelyek visszahatnak az alkalmazandó normára és kétséggé teszik, hogy a meglévő iránymutatások továbbra is irányadók lehetnek.

[31] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ab) alpont esetében a felvetett jogkérdésnek a társadalom szempontjából akkor van különleges súlya, ha annak értelmezéséről a Kúria korábban még nem foglalt állást, és a jogegység iránti igény túlmutat a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős határozaton. Jellemzően ez az eset áll fenn akkor, ha egy új jogszabály értelmezése, vagy egy joghézag kitöltése elvi iránymutatást igényel és valamilyen további ok – pl. az esetek nagy száma, vagy mintaperben hozott jogerős határozat - miatt szükséges az elvi tartalom kimunkálása.

[32] Felperes a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa)-ab) alpontjaira vonatkozó indokait együttesen adta elő. Először példálódzó kérdéseket sorolt a)-g) pontok alatt. Így pl. „e) Amennyiben egy társaság egy szolgáltatásnyújtási láncban teljes egészében alvállalkozó útján teljesít, úgy megállapítható-e a terhére, hogy nem teljesítette a számlája szerinti gazdasági eseményt, ha az alvállalkozója teljesítette a gazdasági eseményt?” Felperes kérdéseket fogalmazott meg, azt azonban nem mutatta be, hogy ezek a kérdések miként feleltethetők meg a Kp. fentiekben bemutatott követelményeinek. A Kúria így nem tudta észlelni sem a joggyakorlat egysége-, sem továbbfejlesztése biztosításának, sem a jogkérdés különleges súlya vizsgálatának szükségességét.

[33] A felperes joggyakorlat hiányára alapított előadása sem alapozza meg a befogadást. Egyrészt az áfa levonási jog kérdésében a Kúria gyakorlata kiforrott, elvi iránymutatásai megismerhetőek. Széttartó bírósági döntésekre felperes sem hivatkozott. Nem ismert, hogy a kialakult gyakorlat követése a továbbiakban változatlan formában miért nem támogatható.

[34] A felperes önállóan kérte a számla sztornírozáshoz kapcsolódóan a felülvizsgálati kérelem befogadását. A Kúria azonban már ebben a kérdésben is élt az elvi irányítás eszközeivel. A perbelivel azonos tényállás mellett keletkezett a Kfv.I.35.295/2012/6. számú ítélet. Ennek indokolása szerint „... az érintett számlák nem hibásak, nem hiányos adattartalmúak, a bennük feltüntetett gazdasági esemény fiktív. Gazdasági esemény hiányában a szabálytalanságok, mulasztások nem korrigálhatók. Ezért fogalmilag kizárt, hogy ezekkel a számlákkal összefüggésben az alperest az Art. 129.§ (1) bekezdés d) pontja szerint - az utólagos adómegállapítás során az adóhatóság teljesítési határidő tűzésével rendelkezik az ellenőrzés során feltárt, könyvvezetési, nyilvántartási szabálytalanságok, illetve az adóköteles tevékenység ellenőrzése szempontjából jelentőséggel bíró mulasztások megszüntetéséről - tájékoztatási kötelezettség terhelje. Gazdasági esemény hiányában a korrekciós lehetőség az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése szerinti módon, az egyéb törvényi feltételek megtartása mellett, a számla érvénytelenítésével, a számlakibocsátó kezében van.” Összefoglaló elemzés tartalmaz pl. a jogerős ítéletben is megjelölt Kfv.I.35.369/2020/6. számú végzés, ahol a Kúria figyelemmel volt az Európai Unió Bíróságának az EN.SA ügyben hozott C-712/17. számú ítéletére is. A befogadás során felperes ezen kérdésben sem hivatkozott széttartó bírósági döntésekre, és az sem ismert, hogy a kialakult gyakorlat követése a továbbiakban változatlan formában miért nem támogatható.

[35] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ac) alpont szerinti, az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége miatti esetben csak akkor indokolt a felülvizsgálati kérelem befogadása, ha a jogerős határozattal összefüggésben sem a relevancia hiánya, sem az acte éclairé-, sem az acte clair doktrína érvényesülése nem mutatható ki. További követelmény, hogy erre irányuló kérelem esetén a kérelem előterjesztőjének meg kell jelölnie az értelmezendő közösségi normát, mivel az EUB által értelmezendő uniós szabály tételes megjelölése nélkül nem lehet az EUB-hez fordulni. Lényeges szempont továbbá, hogy amennyiben a felülvizsgálati kérelem befogadását nem a normák közötti összhang sérelmére, hanem az EUB gyakorlatával ellentétes jogerős bírósági határozatra hivatkozva kérik, úgy az nem az előzetes döntéshozatali eljárás szükségességét veti fel, hanem a joggyakorlat egyéb szempontú elemzését igényli.

[36] Az áfa levonási jog kérdésében az EUB már számtalan határozatában állást foglalt, azokhoz képest eltérést a jelen ügy alapján sem lehet valószínűsíteni, nincs előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indokoltta tevő feltétel. A számla helyesbítés kérdését az EUB az előzőekben már hivatkozott C-712/17. számú ítéletében vizsgálta. A 36 pont szerint „... olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, ... a semlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fiktív ügyletekre vonatkozó hea

levonását kizárja, ugyanakkor ezen adó – beleértve a fiktív ügylet utáni adót is – megfizetésére kötelezi azokat a személyeket, akik héát tüntetnek fel a számlán, feltéve hogy a nemzeti jog lehetővé teszi az e kötelezettségből eredő adótartozás helyesbítését, ha az említett számla nem jóhiszeműen eljáró kibocsátója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.” A számla helyesbítés kapcsán az EUB megválaszolandónak a számlakibocsátó magatartásának kérdését tekintette, a tényállás értékelését a nemzeti bíróság feladtává tette. A Kúria itt sem talált olyan körülményt, amely az előzetes döntéshozatali kérdés indítványozására tekintettel szükségessé tenné a felülvizsgálati kérelem befogadását.

[37] A felperes által a Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontjával kapcsolatban előadottak a Kúria eseti döntéseinek megjelölésével az elsőfokú bíróság eljárási szabálysértéseire vonatkozó, Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) pontja szerinti indokokat is tartalmaztak. A felperesi hivatkozásokat a Kúria ezért a két befogadási oka együttes értékelésével vizsgálta. Ennek során a Kúria mindvégig szem előtt tartotta, azt a korábban már hivatkozott elvet, miszerint a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságáról való döntés során nem végezheti el a támadott jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatát, csak arról dönthet, hogy a kérelem alkalmas-e az ügy érdemére kiható anyagi jogi, vagy eljárásjogi jogszabálysértés észlelésére, illetve kimutatható-e eltérés jogkérdésben a Kúria közzétett határozatától, és ennek során a felülvizsgálati kérelem és a jogerős ítélet mellett az elsőfokú peres iratok figyelembevételére is sor kerülhet.

[38] A Kúria Kfv.VI.37.138/2019/4. számú ítéletének [34] pontja kapcsán felperes arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság az alperesi határozatban nem szereplő közvetített szolgáltatás intézményére alapította döntését. Megállapítható, hogy felperes keresetlevelében több helyütt – pl. [21], [28], [29] pontokban – hangsúlyozta, hogy a teljesítést teljes egészében alvállalkozók útján valósította meg, és az alvállalkozói teljesítésben saját maga nem vállalt részt. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet [48]-[50] pontjaiban az alvállalkozói teljesítés lehetséges módjait elsődlegesen elvi szinten mutatta be: a [48]-[49] pontjaiban a közvetített szolgáltatást, az [50] pontban azt, amikor az alvállalkozói teljesítés beépül a vállalkozó teljesítésébe. Az elsőfokú bíróság a jogintézmények általános jellemzőire hivatkozva reflektált felperesnek az alvállalkozói teljesítésre vonatkozó kereseti előadásaira még ezen pontokon túl pl. az [56] pontban, majd a [64] pontban is. Az elsőfokú iratok alapján a befogadásról való döntés keretei között az állapítható meg, hogy alperes valóban nem tett a közvetített szolgáltatásról megállapítást, azonban a felperes alvállalkozói teljesítésre vonatkozó kereseti előadásai miatt az elsőfokú bíróságnak valamilyen szinten értékelnie kellett a kérdést. Az, hogy a jogerős ítélet indokolása igényelte-e az elsőfokú bíróság által alkalmazott részleteségű elbírálást, nem a befogadásra, hanem már a felülvizsgálat érdemére tartozó kérdés.

[39] A felperes a Kúria Kfv.VI.38.039/2021/6. számú végzésének [44] pontját arra tekintettel jelölte meg, hogy álláspontja szerint vannak az elsőfokú bíróság által el nem bírált kereseti részek. Ezen befogadási előadások kapcsán a Kúria arra volt tekintettel, hogy már több ítéletében – így a Kfv.VII.38.187/2021/11., Kfv.I.35.046/2021/14., Kfv.V.35.428/2021/11., Kfv.I.35.040/2022/8. számú ítéleteiben – is alkalmazta az Alkotmánybíróság 3086/2020.(III.18.) AB végzésének 18), a 30/2014. (IX. 30.) AB határozat

89), vagy a 3159/2018. (V. 16.) AB határozat 31) pontját. Az Alkotmánybíróság ezekben az esetekben az indokolt bírói döntéshez való jogot a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból bontotta ki. Ennek értelmében a bíróságok indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem a szubjektív elvárásaikat is kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása. Az indokolási kötelezettség mindössze azt az elvárást támasztja a bírósággal szemben, hogy a döntés indokolásának az ügy érdeme szempontjából releváns kérdésekre kell kiterjednie és nem minden egyes részletre.

[40] A befogadási kérelem kapcsán megjelöltek egy része a keresetlevélnek az alperesi eljárás megállapításainak jogellenességére vonatkozó 30) pontjának körében mozgott. Ehhez kapcsolódóan az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében, jellemzően a [45]-[47] pontokban kifejtette álláspontját. A keresetlevélnek az alvállalkozói teljesítésre vonatkozó 26) pontja szerinti előadása pedig az egész ítéleten végig vonuló kérdés, az alperesi bizonyítási eljárás értékelése, az Air. 99. § szabályainak való megfelelés vizsgálata is megtörtént. A felperes felülvizsgálati kérelmének befogadásáról való döntés során tehát a Kúria csak azt állapíthatja meg, hogy az elsőfokú bíróság a felperes releváns kereseti indokait ismertette, a bizonyítékokra kitért, azokat összességükben értékelte, és ezt a folyamatot a jogerős ítélet tartalmazza. A felperes azon meggyőződése, hogy ez nem történt meg megfelelő mélységben, és emiatt maradt el nem bírált kereseti előadás, valóban el nem bírált és releváns kereseti ok pontos megjelölésének hiányában, az Alkotmánybíróság fentiekben jelzett iránymutatása következtében, nem befogadási ok.

[41] A Kúria a továbbiakban minden hivatalból figyelembe vehető ok mentén vizsgálódott. Ennek során azonban 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.

A döntés elvi tartalma

[42] *A joggyakorlat egysége biztosításán alapuló befogadásnak az elvi tartalmú iránymutatás hiánya mellett további feltétele, hogy a kérelmező hivatkozzon egymással ellentétes, széttartó bírósági jogalkalmazást eredményező jogerős bírósági határozatokra.*

[43] *Az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége miatt csak akkor indokolt a felülvizsgálati kérelem befogadása, ha a jogerős határozattal összefüggésben sem a relevancia hiánya, sem az acte éclairé-, sem az acte clair doktrína érvényesülése nem mutatható ki.*

Záró rész

[44] 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.

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

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

[47] A Kúria tájékoztatja a feleket a tanács összetételében bekövetkezett változásról. A Kúria 2024. január 1. napjától hatályos Ügyelosztási rendjének VI.6.1. pontja alapján - dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet tanácselnök 2024. január 3. napjától fennálló munkavégzés alóli mentesítésére tekintettel - a K.I. tanács ötödik tagja dr. Tóth Kincső tanácselnök (az ügyben bíró).

Budapest, 2024. január 11.

dr. Hajnal Péter s.k.

a tanács elnöke

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.

előadó bíró

**dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.
s.k.**

bíró

dr. Tóth Kincső s.k.

bíró

dr. Heinemann Csilla

bíró