



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
v é g z é s e

Az ügy száma: Kfv.V.35.269/2022/5.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke

dr. Demjén Péter előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Stefancsik Márta bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: felperes

(cím1.)

A felperes képviselője: R&S Ügyvédi Iroda

(cím2, eljáró ügyvéd: dr. Rékási Róbert ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. Csepregi Judit kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóüggyel kapcsolatos közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Törvényszék 2022. február hó 28. napján kelt 17.K.701.801/2021/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 17.K.701.801/2021/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.

Elrendeli, hogy a pert a Budapest Környéki Törvényszék másik tanácsa tárgyalja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségét 50.000 (azaz ötvenezer) – 50.000 (azaz ötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság 2011. március hónapra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett a felperesnél, melynek eredményeként a felperes terhére mindösszesen 21.045.000 Ft adókülönbötet állapított meg, amely után 15.783.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az adóbírság mértékét a bírság alap 75%-ában határozta meg. Az alperes az elsőfokú határozatot megváltoztatta és az adóbírság összegét 10.522.000 Ft-ban határozta meg, az elsőfokú határozat egyéb rendelkezéseit hatályában fenntartotta.

[2] Az adóhatóság indokolása szerint a C.T. Kft.-től (a továbbiakban: Kft.1.) és az I. Kft.-től (a továbbiakban: Kft.2.) gabona értékesítésről befogadott számlák alapján a felperes nem élhet adólevonási joggal, mivel a számlák szerinti gazdasági események a felek között nem történtek meg és a felperesnek tudnia kellett arról, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügyletekkel adókijátszás részesévé vált.

[3] Az adóhatóság megállapította, hogy a gabona forgalmazásával kapcsolatban a Kft.1. és a Kft.2. által kibocsátott, illetve levonásba helyezett számlákon kívül semmilyen körülmény sem bizonyítja a felperes és a nevezett társaságok között a gazdasági események megtörténtét. A számlakibocsátó társaságok a gazdasági események megvalósításához szükséges tárgyi, illetve személyi feltételekkel nem rendelkeztek. Az ügyvezetőknek a fuvarozás körülményeiről pontatlan információi voltak, iratanyagot nem bocsátottak az ellenőrzés rendelkezésére. Mindkét cég olyan társaságoktól fogadott be számlákat, amelyek vagy egyáltalán nem voltak jogosultak gabonakereskedelemmel foglalkozni, vagy arra személyi és tárgyi feltételek, valamint egyéb infrastruktúra hiányában alkalmatlanok voltak.

[4] A felperes nem igazolt olyan magatartást, amelyre tekintettel azt lehetne megállapítani, hogy tevékenysége nem pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott, az általa befogadott számlák tartalmilag hitelesek, vagyis a számlák szerinti gazdasági események közötté és a számlakibocsátók társaságok között a bizonylatolt módon végbementek.

[5] A felperes nem tett meg minden észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy ügyleteit olyan személlyel kösse meg, aki jogosult a számlakibocsátó képviselőjére, és tájékozódjon a másik gazdasági szereplő felől, akitől terméket kíván beszerezni, hogy képes-e a teljesítésre. Ezért rögzítette az adóhatóság, hogy a felperes iratai és a számlakibocsátó társaságoknál feltárt objektív körülmények nem támasztják alá a számlakibocsátó társaságoktól való gabona beszerzését. A felperes nyilvánvalóan tudomással volt arról, hogy az általa megvásárolt áru nem a számla kibocsátójától származik, hiszen a fuvarokat a felperes szervezte meg. Az adóbírság összegét a másodfokú határozat a törvény szerinti 75%-os mértékről 50%-os mértékre csökkentette, mivel az adózó magatartásának szándékossága nem volt bizonyítható.

[6] Kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság az új eljárást elrendelő másodfokú határozatában foglaltaknak eleget tett.

A kereset és az alperes védekezése

[7] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és az eljárás megszüntetését, másodlagos az első- és másodfokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárás lefolytatására, új határozat hozatalára utasítsa kérte.

[8] Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság nem teljesítette az új eljárásra a másodfokú adóhatóság által előírt utasításokat. Az adóhatóság nem tett meg mindent a tényállás tisztázása és a bizonyítás érdekében. Utalt az Európai Bíróságának (a továbbiakban: EUB), valamint a nemzeti bíróságok ítéleteire. Adócsalás nem merült fel jelen ügyben. Az objektív felelősség alkalmazása pedig alaptalan, mert a vizsgált ügyletek kapcsán az adóhatóság nem bizonyította, hogy a felperes vagy annak vezető tisztségviselője tudta, vagy a körülményekből tudnia kellett, hogy a vele szerződő partner adócsalást követ el. Ezzel szemben a társaság a kellő körülmények elve alapján járt el, ügyleteit okiratokkal támasztotta alá. Eljárási szabálysértésként hivatkozott arra, hogy nem kapott értesítést a megismételt eljárás során az eljárási cselekményekről.

[9] Az adóhatóság döntése nem egyértelmű arra vonatkozóan, hogy a bizonyítékok feltárása után milyen tényállást állapított meg, a számlákban szereplő gazdasági esemény megvalósulhatott-e, illetve a számlán szereplő felek között valósult-e meg. A magyar joggyakorlat, illetve az EUB döntéseire hivatkozással leszögezte, hogy az adóhatóság megállapítási kényszer alatt állt, de nem tudott olyan objektív körülményre hivatkozni, ami alapján megállapíthatta volna, hogy adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt. Iratellenes megállapításokat tett az alperes, bizonyos ügyleteket kellő bizonyíték nélkül fiktívnek, míg bizonyos ügyleteket valósnak minősített.

[10] Alperes a védiratában a határozatában foglaltakat fenntartva a kereset elutasítását kérte.

Előzményi döntések

[11] Az elsőfokú bíróság 17.K.700.045/2020/14. számú, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyező és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelező ítéletét a Kúria Kfv.I.35.019/2021/7. számú végzésével felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárásra előírta, hogy az elsőfokú bíróság indokolásában rögzítse a bizonyítékokon alapuló tényállást, és e körben ítélete indokolásában a bizonyítékokat egyenként és egymással összefüggésben is értékelje. Továbbá a kereset alapján köteles az alkalmazandó jogszabályokat megnevezni és megjeleníteni, valamint az alkalmazott jogszabályok alapján levezetni jogi álláspontját. Ennek során kell a tekintetben állást foglalnia, hogy az adóhatóság jogerős határozata megfelel-e az alkalmazandó jogszabályoknak, avagy újabb eljárás és új határozat hozatala indokolt.

A jelen ügyben felülvizsgált elsőfokú ítélet

[12] Az elsőfokú bíróság új eljárásban hozott ítéletével a felperes keresetét elutasította „*a Kúria Kfv.I.35.019/2021/7.számú végzésével a Budapesti Környéki Törvényszék 17.K.700.045/2020/14.számú ítéletét hatályon kívül helyező és az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasított elbírálandó részeiben. A keresetnek a Budapest Környéki Törvényszék 17.K.700.045/2020/14.számú ítéletével már elbírált és a Kúria felülvizsgálati eljárásában a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érintette*”.

[13] Leszögezte, hogy az eljárás tárgya kizárólag az új eljárás során hozott másodfokú határozat jogszerűségének felülvizsgálata volt. Indokolása szerint az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, az ellenőrzési cselekmények teljes körűek voltak, a bizonyítékok okszerű mérlegelésével állapította meg a tényállást. A gazdasági események felek közötti megvalósulásának igazolása egyik fél részéről sem történt meg. Az adóhatóságot terhelte annak bizonyítása, hogy az adózó tudott, vagy tudnia kellett a szabálytalanságról. A valóságban a gazdasági szereplők között a számla szerinti módon jelen esetben nem történtek meg a gazdasági események, ezért a számla tartalmi hiteltelensége nem a számlát befogadó adóalany felperesen kívül álló okból következett be. A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményének 2.) pontjában foglaltak szerint a felperes adózó tudattartalmának vizsgálat megtörtént, az objektív tényeket az alperes értékelte.

[14] Az alperes a felek közötti gazdasági események hiányára alapította megállapításait, arra hogy a számlakibocsátók a számlázott termékértékesítéseket nem nyújtották, valamint nem nyújthatták személyi és tárgyi feltételek hiányában. E körben megismételte az adóhatóság jogerős határozatában foglalt, a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként tett megállapításokat. Majd ezt követően idézte az alperes határozatából azon objektív körülményeket is, amelyeket az adózó tudattartalmának vizsgálata körében tárt fel az alperes, így azt, hogy a felperes igazolt módon elmulasztotta a számlakibocsátó társaságok teljesítőképességének ellenőrzését. A felperesnek meg kell győződnie arról, hogy a számlakibocsátó akár saját alkalmazottai, megbízottai, akár alvállalkozó révén képes a teljesítésre és azt az elvárt minőségben határidőben nyújtani és tartani tudja. A felperes az árut nem látta, a meglétét, mennyiségét, minőség nem ellenőrizte, a szállítás körülményeiről érdemi információval nem rendelkezett. A szállításról a résztvevő személyek közül senki nem tudott pontosan nyilatkozni, a fuvarozó társaságok ügyvezetői a Kft.1-et, Kft.2-től nem ismerik, és a felperes nem volt elég körültekintő a számla befogadása kapcsán.

[15] Rögzítette, hogy az adóhatóság részletesen bemutatta azokat a bizonyítékokat, amelyekre alapítva állapította meg, hogy a számlakibocsátó felperes felé a vitatott számlákban szereplő termékértékesítéseket nem végezték el (a Kft.1. csak áfabevallást nyújtott be, tárgyi, személyi feltételek hiánya, székhelyszolgáltatónál bejelentett székhelyen tevékenység hiánya, gazdasági eseményekkel kapcsolatos iratanyag hiánya stb.). Az adóhatóság felsorakoztatta azokat a bizonyítékokat is, amelyek alapján az a meggyőződés alakult ki, hogy a felperesnek tudomással kellett volna bírni arról, hogy az adókijátszás részesévé vált, ugyanakkor az észszerűen elvárható intézkedéseket nem tette meg. Mindezek a felperes pozitív tudattartalmára engednek következtetni. Kiemelte, hogy a felperes az álláspontjának igazolására további, a gazdasági események felek közötti megvalósulását alátámasztó dokumentumokat nem nyújtott be. Leszögezte, hogy az új eljárás során az adóhatóság eleget tett a megismételt eljárásra előírt iránymutatásoknak.

[16] Az elsőfokú bíróság a 17.K.700.045/2020/14.számú ítéletével alaptalannak találta a keresetet a körben, hogy M.K. ismételt nyilatkoztatására az új eljárásban személyi körülményeiben lévő okból már nem került sor, illetve a többi nyilatkoztatni kívánt személy vonatkozásában nincs tájékoztatási kötelezettsége az adóhatóságnak. Arra is utalt, hogy az alperes tájékoztatást adott határozatában az új eljárásra utasító másodfokú adóhatósági iránymutatásról, a kapcsolódó vizsgálat befejezését bevárta, az ellenőrzési határidők alakulásáról tájékoztatta a másodfokú határozata a felperest. Az elsőfokú ítélet ezen részét a Kúria Kfv.I.35.019/2021/7.számú új eljárásra utasító végzése nem érintette, ezért az már ítélt dolog.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[17] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését kérte, másodlagosan kérte az elsőfokú határozatra kiterjedően az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az eljárás megszüntetését, avagy az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését. E kérelmek elutasítása esetén az elsőfokú ítélet, valamint az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.

[18] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) és (6) bekezdését, 128. § (1) bekezdését, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. §-át, 127. § (1) bekezdését, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 165. § (2) bekezdését, 166. § (1) és (2) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 121. § (1) bekezdés b) pontját, 121. § (2) bekezdését.

[19] Kifejtette, hogy az adóhatóság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének a Kft.1. és Kft.2. által kibocsátott számlák szerinti gazdasági események és a felperesi tudattartalom kapcsán sem [Kfv.35.662/2020/10.számú ítélet (44) bekezdés, Kfv.35.362/2020/10.számú ítélet 55) pontja, C-18/13.számú Makspen ügy 31.) és 32.) pont].

[20] Az alperes nem, hogy nem bizonyította azt, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát mások hozták létre aktívan és őt a jogellenes adóelőny megszerzése miatt vonták be [5/2016.KMK vélemény 2.) pont (8) bekezdés], hanem az alperes semmilyen mélységben nem elemezte a felperesi tudattartalmat.

[21] A felperes nem követett el adócsalást, az alperes a tudattartalom objektív körülmények alapján történő feltárásának és elemzésének elmulasztása miatt az adó levonásával kapcsolatos szabályok sérelme nélkül nem tagadhatta volna meg az adólevonási jog gyakorlását az adóalany felperestől. Hivatkozott a C-610/19.számú Vikingo ügy 66.) pontjára. Az elsőfokú bíróság a Kúria és az EUB ítélkezési gyakorlatára figyelemmel vizsgálja a levonási jog megtagadásának törvényességét, amely során az ügy valamennyi tényállási elemét mérlegelnie kell (C-273/11.számú Mecsek-Gabona ügy 53.) pont), és ezt követően azt is ellenőriznie kell, hogy az adóhatóság jogilag megkövetelt objektív módon alátámasztotta-e azt, hogy a felperesnek tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vesz részt (C-285/11.számú Bonik EOOD ügy).

[22] A jogerős ítélet egyáltalán nem felel meg ezen követelményeknek, mint ahogyan a polgári perrendtartás határozatok tartalmával kapcsolatos rendelkezéseinek sem. Az elsőfokú bíróság nem állapította meg a felperesi kereset elbírálásához szükséges tényállást, ítéletében pusztán az adóhatósági ellenőrzés során született határozatokat ismertette, így indokolási kötelezettségének nem tett eleget. Az indokolás ezen része lényegében szövegszerű egyezést mutat az elsőfokú bíróság alapeljárásban született ítéletével, amelyet a Kúria éppen azért helyezett hatályon kívül, mert a Pp. alapján irányadó ítélkezési gyakorlat szerint a jogerős ítélet nem felülvizsgálható, ha az elsőfokú bíróság nem állapított meg tényállást (Kfv.35.515/2018/9.).

[23] Az elsőfokú bíróság hiányosan és több ponton iratellenesen értékelte az ítélete [29] pontjában hivatkozott bizonyítékokat. Hiányosan értékelte a bizonyítékokat, G.M. képviseleti jogának ellenőrzésével kapcsolatban tett megállapítások pedig iratellenesek.

[24] A beszállítókkal kapcsolatos az elsőfokú bíróság ítéletének [21]-[23] bekezdésében említett intézkedések egyrészt túlmutatnak az üzleti életben észszerűen elvárható intézkedések körén, másrészt az adózó ezeket követően sem tapasztalt szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményeket. Ennek tükrében további intézkedések elmaradását nem lehet az adózó terhére róni, mert az általános jellegű ellenőrzési kötelezettség megkövetelésével lenne egyenlő, ami az adóhatóság feladata. A felperes a Kft.1. és a Kft.2. esetében is ugyan úgy járt el, mint a K. és Társa Kft. esetében. Eltérés csupán az előbbi két társaság részéről felmerült körülményekbe tapasztalható, így az alperes az ezen szállítóknál tapasztalható hiányosságokat értékelte a felperes terhére.

[25] Csalásra utaló körülmény hiányában a beszállítói teljesítőképesség ellenőrzésének elmulasztását a felperes terhére róni az adózói felelősség objektívizálását eredményezi, amely alapján az adóhatóság az EUB ítélkezési gyakorlat ellenére általános jellegű kötelezettséget testálna a számlabefogadóra. Ez következik a Kúria Kfv.35.362/2020/10.számú ítélet [48] pontjából is.

[26] Az elsőfokú bíróság több ponton iratellenes megállapítást tett, a bizonyítékokat hiányosan értékelte, azokból a logika szabályaival kirívóan ellentétes következtetést vont le, ezen felül az irányadó tényállást nem állapította meg, indokolása hiányos. Nem adta indokát, hogy a felperes által csatolt dokumentumok – különösen a CMR okmányok és a mérlegjegyek – miért nem alkalmasak az áru átvételének és a gazdasági esemény megtörténtének igazolására. A levonási jog kapcsán figyelmen kívül hagyta, hogy a határozatok nem tartalmazznak megállapítást arra nézve, hogy mely adóalanynál keletkezett adóelőny, holott az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 2.) pontjának utolsó bekezdése szerint az adóhatóságnak ezt fel kell tárnia.

[27] Ezt meghaladóan – a 5/2017. (III.10.) AB határozatra és a Kúria Kfv.35.760/2016/6. számú ítéletére utalva – az elsőfokú bíróság nem vizsgálta és nem bírálta el a keresetnek a határozathozatalra nyitva álló határidők túllépésére vonatkozó hivatkozásait és holott az adóhatóság is elismerte azt, nem vonta le a jogszabálysértés jogkövetkezményeit.

[28] Az ítélethozatal során mindezt az elsőfokú bíróságnak felperesi hivatkozások hiányában is figyelembe kellett volna vennie, mivel a semmisségi okokat hivatalból kell vizsgálnia a bíróságnak.

[29] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete megfelel a Pp. 221. §-ban foglaltaknak, tényállást és konkrét jogi következtetéseket tartalmaz. Kitért arra az elsőfokú bíróság, hogy mely indokok alapján tartotta megalapozottnak az alperesi adóhatóság KMK vélemény 2. esetkörében tett megállapításait és számot adott azokról az objektív körülményekről, amelyek a tudattartalom körében felperes passzív magatartását támasztják alá.

A Kúria döntése és jogi indokai

[30] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[31] A felülvizsgálat a megelőző elsőfokú bírósági eljáráshoz kapcsolódó rendkívüli, korlátozottan igénybe vehető jogorvoslat. Jogorvoslati jellegéből következőleg funkciója a kérelmet előterjesztő által állított jogsérelem elbírálása és megalapozottsága esetén annak orvoslása. A felülvizsgálat intézménye tehát akkor alkalmazható, ha a jog megsértése a jogerős ítéletben tetten érhető. Ugyanakkor a régi Pp. 275. §-ból következően nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésének, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésre álló iratok alapján dönthet.

[32] A régi Pp. 275. § (5) bekezdése kimondja, ha a Kúria a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezi, és új eljárást rendel el, erre nézve kötelező iránymutatást ad, ami köti az új eljárást lefolytató bíróságot (Kfv.V.35.460/2011., Kfv.VI.35.556/2021/7., Kfv.V.35.029/2022/9.). A Kúria a korábbi, keresetnek helyt adó jogerős ítéletet hatályon kívül helyező Kfv.I.35.019/2021/7.számú végzésében a régi Pp. 275. § (5) bekezdése értelmében kötelező, részletes iránymutatást adott az elsőfokú bíróság számára és az új eljárásra vonatkozóan előírta, hogy *indokolásában köteles rögzíteni a bizonyítékokon alapuló tényállást és e körben ítélete indokolásában a bizonyítékokat egyenként és egymással összefüggésben is értékelni. A kereset alapján az alkalmazandó jogszabályokat megnevezni és megjeleníteni, valamint az alkalmazott jogszabályok alapján levezetni jogi álláspontját. Ennek során kell a tekintetben állást foglalnia, hogy az adóhatóság jogerős határozata megfelel-e az alkalmazandó jogszabályoknak, vagy újabb eljárás és újabb határozat hozatala indokolt.*

[33] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság új eljárás során hozott ítélete továbbra sem tartalmazza a kereset elbírálásához szükséges tényállást, ítélete szó szerint a korábbi ítéletében foglaltakat rögzítette e körben. Ennek megfelelően az elsőfokú bíróság ismét anélkül hozott ítéletet, hogy abból kiderülne, hogy mely tények és bizonyítékok alapján állapította meg korábbi álláspontjával szemben immár azt, hogy a kereset alaptalan.

[34] Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást, az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével és hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik [Pp. 221. § (1) bekezdés]. A bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el [rég Pp. 206. § (1) bekezdése]. Mint ahogy a Kúria döntéseiben [pl. Kfv.V.35.515/2018/9., Kfv.I.35.023/2021/5., Kfv.V.35.109/2021/5., Kfv.I.35.102/2022/6.] –

ezen jogszabályhelyek értelmezésére – már rámutatott, az ítélet tényállásának része ugyan az adóhatósági határozat megállapításainak ismertetése, azonban az nem helyettesíti a kereset elbírálásához szükséges, bíróság által a bizonyítékok mérlegelése alapján megállapítandó tények rögzítését.

[35] Önmagában az adóhatósági eljárás és határozatok ismertetése nem jelenti az indokolási kötelezettség teljesítését és azt nem is pótolhatja. Annak ismertetése szükséges, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékokat hogyan értékelte a bíróság, az alapján mely tényeket találta bizonyítottnak és azokat miért fogadta el. Ha az elsőfokú bíróság nem állapított meg tényállást, a jogerős ítélet nem felülvizsgálható [Kfv.V.35.515/2018/9.]. Az elsőfokú bíróság az új eljárás eredményeként hozott ítéletében ismételtelen nem állapított meg tényállást, csupán az adóhatóság tárgyban hozott döntéseit ismerteti. Megállapított tényállás hiányában pedig az elsőfokú bíróság ítélete érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan.

[36] A bírósági ítéletet olyan módon kell felépíteni, hogy a jogi indokolás megalapozottságának megállapításához szükséges tények, vagyis, hogy mi történt a vitatott számlán szereplő ügyletek megkötése, a számlák befogadása során, a tényállásban feltüntetésre kerüljenek. Mivel a bíróság a keresetben előadott jogszabálysértéseket és hivatkozásokat köteles elbírálni, a tényállás rögzítésekor ezekből kell kiindulni, az ítélet indokolásban pedig a keresetben vitatott tények vonatkozásában számot kell adni arról, hogy a bíróság milyen bizonyítékot, hogyan, milyen indokok alapján értékelt. Az elsőfokú bíróság ezen törvényi követelményeknek továbbra sem tett eleget, annak ellenére, hogy korábbi döntésének hatályon kívül helyezésére is ezen okból került sor.

[37] A Kúria hangsúlyozza továbbá, hogy az elsőfokú ítélet indokolása nem tartalmazza azt a jogi levezetést sem, amelyből a bíróság álláspontja az alkalmazandó jogszabályok értelmezésével összefüggésben megállapítható. Az elsőfokú bíróság ítéletének indokolása ugyan rögzíti, hogy az adóhatóság eleget tett tényállás-tisztázási kötelezettségének, azt hogy a gazdasági események felek közötti megvalósulásának igazolása egyik fél részéről sem történt meg, valamint hogy a felperesi adózó tudattartalmának vizsgálata megtörtént és az objektív tényeket az alperes értékelte, azonban e körben az adóhatóság által megállapítottakat idézi és nem derül ki, hogy a felperes kereseti érvei tükrében mely tényeket talált bizonyítottnak és melyeket vetett el, az adóhatóság egyes megállapításai és jogi érvei vonatkozásában mely kereseti állításokat találta megalapozottnak és milyen okból. Azaz nem adott arra választ, hogy a keresetben foglaltak mennyiben megalapozottak, a jogerős határozat rendelkezései jogszabálysértőek-e, avagy erre megalapozatlanul hivatkozott a felperes keresetében. Az elsőfokú bíróság ítélete sem a gazdasági események megvalósulása körében, sem a felperesi tudattartalom vonatkozásában (tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban, adócsalásban vett részt), nem tartalmaz a kereseti állításokra reflektáló, azok tükrében az adóhatósági megállapítások jogszerűségét értékelő jogi levezetést.

[38] A Kúria emellett rögzíti, hogy az elsőfokú bíróság nem tett eleget a kereset teljeskörű elbírálására vonatkozó kötelezettségének sem, nem rögzítette az eljárási határidők számítására vonatkozó tényeket sem, továbbá nem foglalt állást a hatósági mulasztás jogkövetkezményeit illetően, ezáltal sérült a régi Pp. 213. § (1) bekezdése is, mely kimondja, hogy az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre.

[39] A Kúria kötelező utasításainak figyelmen kívül hagyása, a tényállás rögzítésének hiánya, az indokolási kötelezettség megsértése, valamint a kereset teljes körű elbírálásának elmulasztása olyan súlyos, az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértések, amelyek következtében a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan, a felülvizsgálati kérelemben állított anyagi jogi jogszabálysértések érdemi elbírálására nem kerülhet sor.

[40] A Kúria ezért a jogerős ítéletet a régi Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A régi Pp. 270. § (1) bekezdése értelmében alkalmazandó 252. § (4) bekezdés utolsó fordulata alapján elrendelte, hogy a pert az elsőfokú bíróság másik tanácsa tárgyalja.

[41] Az új eljárásban az elsőfokú bíróság köteles a Kúria Kfv.I.35.019/2021/7. számú és jelen végzésében foglaltak szerint eljárni. Ítélete indokolásában köteles rögzíteni a bizonyítékokon alapuló tényállást, és a keresetben vitatott körben döntése indokolásában köteles a bizonyítékokat egyenként és egymással összefüggésben is értékelni, az általa megállapított tényeket a keresetben foglalt hivatkozások elbírálásával az alkalmazandó jogszabályokkal összevetni, és bemutatni az így kialakított jogi álláspontját a vonatkozásban, hogy a számlán szereplő felek között a gazdasági esemény megvalósult-e, és ha nem, a felperes tudta, vagy tudhatta, hogy adókijátszás részesévé vált. Az elsőfokú bíróság köteles a keresetet teljesszóően elbírálni; az eljárási határidők megtartására vonatkozó tényeket és az azokból a jogszabályok alapján levonandó következtetésekről is köteles számot adni.

A döntés elvi tartalma

[42] *Jogszabálysértő a jogerős ítélet, ha az elsőfokú bíróság nem tesz eleget a Kúria hatályon kívül helyező végzésében foglalt utasításainak, és továbbra sem rögzíti a kereset elbírálásához szükséges tényállást és a bizonyítékok értékelését, továbbá emellett nem teljesszóően bírálja el a keresetet.*

Záró rész

[43] A Kúria az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezésére tekintettel a régi Pp.275. § (5) bekezdése alapján a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét csak megállapította, amelynek viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[44] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a régi Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[45] A végzés ellen a régi Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja alapján nincs helye további felülvizsgálatnak.

Budapest, 2022. szeptember 15.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

dr. Demjén Péter s.k.
előadó bíró

dr. Márton Gizella s.k.
bíró

dr. Stefancsik Márta s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

Kúria
V.Kfv.35.269/2022/5

10

bíró

bíró

A kiadmány hitelével:

tisztviselő