



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
végzése**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.196/2023/7.

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

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Marton & Bikki Ügyvédi Iroda
ügyintéző: Dr. Marton Roland Zsolt ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Regele Norbert kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Budapest Környéki Törvényszék 2023.
május 18. napján kelt 15.K.701.355/2022/26. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 15.K.701.355/2022/26. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részeiben hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 300.000 (azaz háromszázezer) – 300.000 (háromszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2021. február hónapban fémérc nagykereskedelemmel foglalkozott, a számlakibocsátó-tól (a továbbiakban: Számlakibocsátó) beszerzett cink tömböket a közösségi tagállamban bejegyzett szlovák társaság (a továbbiakban: Szlovák társaság) részére értékesítette, általános forgalmi adó (áfa) bevallásában 13.825.000 Ft visszaigényelhető adó kiutalását kérte.

[2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2021. április 6-án kiadott megbízólevéllel a felperesnél 2021. február 1. – február 28. közötti időszakra áfa adónemben kiutalást megelőző vizsgálatot végzett. Az elsőfokú adóhatóság tényállástisztázási kötelezettsége körében:

- nemzetközi adóhatósági megkereséssel fordult a szlovák adóhatósághoz a felperes és a Szlovák társaság gazdasági kapcsolatának tisztázása, a szállítások, fuvarozások, az áru átvételének, felhasználása körülményeinek feltárása érdekében,

- nemzetközi adóhatósági megkeresést adott ki a cseh adóhatóság felé a cseh társaság¹ és a cseh társaság² cseh társaság közötti gazdasági kapcsolat tisztázására,

- jogkövetési vizsgálatot végzett:

o a Kft.1-nél, nyilatkozat megtételére szólította fel az ügyvezetőt: N.D.t, az alkalmazottakat (K.D., B.R., S.L.),

o Kft.2-nél, nyilatkozat megtételére szólította fel az ügyvezetőt: K.M.t és Z.M. alkalmazottat,

o a Számlakibocsátónál, nyilatkoztatta képviselőjét: B.S.t, a Számlakibocsátónak fuvarozási szolgáltatást végző Kft.3 ügyvezetőjét: Sz.Cs.S.t és a sofőrt A.J.et, a raktározást végző Kft.4 ügyvezetőjét: B.B.t, a Kft.5 ügyvezetőjét: F.B.B.t,

o Kft.6-nél, nyilatkoztatta a társaság képviselőjét: H.T.t, a székhelyszolgáltatójának (Kft.7) képviselőjét: A.A.t, az áruraktározást végző Kft.8 ügyvezetőjét: Sz.Z.t,

o a cseh társaság1-nél, nyilatkoztatta ügyvezetőjét: G.D.t, a fuvarozást végző Kft.9 ügyvezetőjét: V.A.t, Kft.10 ügyvezetőjét: K.N.et, és a külföldi társaság3 magyar ügyvezetőjét D.A.t, vizsgálta a fuvarozó társaságok által megküldött CMR bizonylatokat, számlákat, a cseh társaság1 bankszámláit,

o Kft.11-nél, (akitől a Kft.6 több nagyszegű számlát fogadott be),

- megkereste a felperes forint és euro számláit vezető pénzügyintézetet,

- nyilatkoztatta a felperes ügyvezetőjét: H.T.1t,

- megvizsgálta az adóhatósági nyilvántartásban szereplő és becsatolt iratokat.

[3] A feltárt tények, körülmények, a beszerzett bizonyítékok alapján az adóhatóság a Közösségen belülről történő adólevonási joggal járó adómentes termékértékesítés vonatkozásában számszaki megállapítást nem tett.

[4] A beszerzést terhelő előzetesen felszámított, levonható áfa-t érintően számlázási láncolatot tárt fel, amelynek résztvevői körbeszámlázásos ügyletet valósítottak meg: felperes a Számlakibocsátótól vásárolt cink tömböket a Szlovák társaság részére adómentesen értékesítette, a Szlovák társaság az árut a cseh cseh társaság2.-nak adta tovább, ahonnan az a cseh társaság1-n keresztül került vissza Magyarországra, majd a Kft.6.1.-t követően a Számlakibocsátóhoz. A cseh társaság1 adóbevallási kötelezettségének eleget tett, azonban a fizetendő adót fiktív, igazolatlan belföldi számlákkal minimalizálta.

[5] Az adóhatóság szerint az ügyleteket a gazdasági racionalitás hiánya jellemezte, a láncban résztvevő társaságok nem a piaci viszonyoknak megfelelően működtek. Az árumozgás, raktározás tényét nem vitatta, azonban az ügyletek valós célja a költségvetés megkároztatása volt. A felperes és a Számlakibocsátó további társaságok bevonásával teremtették meg azt a helyzetet, amely lehetővé tette az első belföldi értékesítéshez kapcsolódó adófizetési kötelezettség elkerülését, az áthárított adó levonását, ezáltal a termékértékesítés után a fizetendő adó csökkentését. A gazdasági tevékenység az áru közösségi értékesítése által az áfa tekintetében a visszaigénylő pozíció megszerzésére irányult. A számlázási láncolatban résztvevő felperesnek tudomással kellett bírnia arról, hogy adókijátszásban vesz részt.

[6] Az elsőfokú adóhatóság 6433445019/2021/NAV számú határozatával a felperes rendeltetésszerű joggyakorlás követelményébe ütköző magatartása miatt a Számlakibocsátó által kiállított számlák áfa levonását megtagadta, és a terhére 13.825.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönböt, a javára 557.000 Ft bírságalapot nem képező, következő időszakra átvihető követelés különböt állapított meg, továbbá az aktív, szándékos adóelkerülő magatartása miatt 200 %-os adóbírságot szabott ki.

[7] Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. §-ára, a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmezéséről kiadott 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. esetkörére alapította.

[8] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2022. március 31. napján kiadott 6416024213 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[9] Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § (1) bekezdésében előírt tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, figyelemmel volt az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-255/02. (Halifax) és C-425/06. (Part-Service) ügyekben hozott határozataira a háromlépcsős teszt alkalmazásában, a Kúria Kfv.I.35.520/2016/7., Kfv.I.35.0710/2020/4., Kfv.V.35.325/2019/7., Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., KGD 2019.96, KGD 2019.82 számú eseti döntéseire, helytállóan állapította meg az ügyletek gazdasági racionalitásának, tényleges gazdasági kockázatának hiányát, azt, hogy a felépített számlázási konstrukció haszonhúzója a felperes volt, magatartását a KMK vélemény alapján is vizsgálta, bemutatta a láncolatból származó adóelőnyt.

A kereset, az alperes védírata

[10] A felperes keresetében az alperes határozatának elsődlegesen - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - megváltoztatását, a jogosulatlan visszaigénylésre vonatkozó megállapítás, az adóbírság törlését, másodlagosan - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[11] Az elsőfokú adóhatóság a bizonyítékokat, adatokat, körülményeket nem a súlyuknak megfelelően értékelte, döntését nem valósághű tényállásra alapozta, megsértette az Air. 99. §-ában foglalt tényállástisztázási kötelezettségét. A másodfokú határozat indokolása aggályos, megalapozatlan, okszerűtlen, általános hivatkozásokat tartalmaz, nem nevesített olyan konkrét tény, körülményt, amely az adókijátszásban való részvételét igazolná, hiányoznak a tudattartalmát alátámasztó objektív okok, bizonyítékok. A határozatokból nem állapítható meg, hogy a hatóság elfogadta-e a perbeli áruk létezését, a mennyiségi adatokat nem vizsgálta, észrevételeire nem reagált, azokat mellőzte, a tevékenységével összefüggő tényállási elemek kapcsán semmilyen kifogást nem rögzített.

[12] A Számlakibocsátó teljesítőképes volt, a teljesítést dokumentáló iratok rendelkezésre álltak, az adóhatóság kizárólag a tőle független vállalkozások (Szlovák társaság, cseh társaság2., cseh társaság1, Kft.6.1.) körülményeivel kapcsolatosan tett megállapításokat, az aktív magatartásával összefüggésben reá vonatkozóan semmilyen tényleges körülményt nem nevesített és nem bizonyított, mely eljárás sérti - az alperes által is hivatkozott - Kfv.I.35.243/2021/5. számú kúriai ítéletben foglaltakat. A közvetlenül vele kapcsolatban álló adóalanyok rendelkeztek tevékenységükhöz szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, a

jogügyletek bonyolítása során gondos magatartást tanúsított, a dokumentáció hiánya kizárólag olyan vállalkozások esetében volt megállapítható, amelyekkel neki semmilyen kapcsolata nem volt. Az adóhatóság által hivatkozott „objektív körülmények” külön-külön és együttesen sem alkalmasak a megállapítások alátámasztására. A vevőjét, a beszállítóját ellenőrizte, az ügyletek során jóhiszeműen járt el, nem volt tudomása semmilyen számlázási láncolatról, adókijátszásról, a kereskedelemben elfogadott haszonkulcs érdekében jogszerű árukereskedelmet folytatott. Az ügyletet teljesítő adóalany adólevonási jogát az uniós gyakorlat szerint nem lehet megtagadni azon az alapon, hogy az értékesítési láncolat valamely távolabbi pontján egy kereskedő csalárd módon járt el, ha erről az adólevonási jogot gyakorló társaság nem tudott és nem is tudhatott.

[13] Sérelmezte, az adóhatóság nem végezte el az EUB által megkövetelt „három lépcsős tesztet”, továbbá a határozatban felhozott indokok alapján az sem volt megállapítható, az elsőfokú adóhatóság által felsorolt bizonyítékok alkalmasak-e annak alátámasztására, hogy a vizsgált ügylet a KMK vélemény 3. esetkörének megfeleltethető-e.

[14] Alperes védiratában - a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett - a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

[15] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[16] Indokolása szerint az adóhatóság a tényállást a szükséges mértékben nem tárta fel, széleskörű bizonyítást folytatott, azonban az objektív körülmények részben feltáratlanok maradtak, a feltárt körülmények pedig csak részben kerültek értékelésre, vagy a megállapított tényekkel nem állnak összefüggésben. Az alperes vizsgálta a Halifax teszt által megkövetelt feltételeket, azonban a felperesi aktív magatartást nem támasztotta alá, ehhez nem elegendő a láncban résztvevő felek adózási magatartásának vizsgálata és ismertetése, utalt a Kúria Kfv.V.39.011/2020/9. számú döntésére.

[17] Megállapította: „Az alperes határozatának 20-23. oldalán összegyűjtötte azon objektív körülményeket, amelyeket a felperes aktív magatartásának értékelése körében figyelembe vett. A felperes aktív felperesi tudattartalom körében rögzítettek nem egyediesítették a felperes magatartását, illetve iratellenes megállapításokat is tartalmaznak.” [121] bekezdés. Az elsőfokú bíróság szerint téves az az alperesi megállapítás, hogy a számlázási láncolat tagjai más vállalkozásokkal nem álltak üzleti kapcsolatban. Nem egyértelműen megállapítható az adóhatóságnak a gazdasági racionalitás hiánya körében kifejtett álláspontja, hangsúlyozta, hogy a Szlovák társaságot és annak vevőjét nem vizsgálta, az áru mozgását csupán nyilatkozatok alapján állapította meg. Emellett nem egyértelmű az áruk körbeszámlázásával kapcsolatban kifejtett álláspont, elmaradt annak bemutatása, hogy az ügyletekben alkalmazott haszon alátámasztja-e a mesterséges jelleget, mivel a haszon mértékét csak két társaság, a felperes és a Számlakibocsátó vonatkozásában mutatta be. A szállítással összefüggésben rögzítette, hogy az szorosan összefügg a lánc teljeskörű vizsgálatának és minősítésének a kérdésével, és mivel az alperes hiányosan tett eleget a lánc

feltárásának, mennyiségi adatokat nem vizsgált, a pénzmozgás útját nem mutatta be, ezért a szállítás eltérésére sem tehetett megalapozott megállapítást.

[18] Hangsúlyozta, hogy a reklámozás, partnerkeresés, a végfelhasználó és kiskereskedő hiányát, az ár szerepét vagy a láncban realizált hasznot meg lehet állapítani objektív körülményként, de ezt az adóhatóság csak a lánc teljeskörű vizsgálatát követően, egyediesítve, bizonyítékokkal alátámasztottan teheti meg.

[19] A megismételt eljárásra előírta a láncolat teljeskörű vizsgálatát, a feltárt objektív körülmények értékelését, bizonyítékokkal alátámasztását, a létrejövő láncolat (zárt-nem zárt), a felperesi magatartás minősítését egyedi tények, körülmények felmutatásával, szükség esetén új bizonyítékok beszerzésével.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[20] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását kérte.

[21] Hivatkozott a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (2) bekezdésére, 89. § (1) bekezdés *b)* pontjára, 92. § (1) bekezdés *b)* pontjára, 86. § (4) bekezdésére, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdésére, 346. § (4)-(5) bekezdéseire, az áruszállítás körülményeivel összefüggésben beszerzett bizonyítékok nem teljes körű vizsgálatára, az indokolási kötelezettség megsértésére. Az elsőfokú bíróság az áruazonosság, a körbeutaztatás és a zárt láncolat kapcsán feltárt körülményeket tévesen, megalapozatlanul és okszerűtlenül értékelte, hiányzik a bizonyítékok súlyuk szerinti minősítése, és azokat a Kp. 78 § (2) bekezdése alapján nem vetette össze a megelőző eljárásban megállapított tényállással. Utalt az EUB C-512/2021. számú (Aquila Part Prod Com SA) ügyben hozott döntésére, a Kúria Kfv.I.35.244/2020/7., Kfv.V.35.075/2021/5., Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.520/2016/7., Kfv.I.35.258/2021/6., Kfv.I.35.388/2016/5., Kfv.I.35.070/2020/4., Kfv.V.35.107/2022/6., a BH 2019.120, BH 2012.173, KGD 2014.141, KGD 2018.174, KGD 2014.61, KGD 2019.96, KGD 2019.82 számú eseti döntéseire.

[22] A revízió a tényállást - a számlák szerinti gazdasági események egyéb körülményei mellett - az áruszállítással kapcsolatban is feltárta, melynek eredményeként állapította meg, hogy a számlázással ellentétben az áru a cseh vevőt kihagyva Szlovákiából Magyarországra került visszaszállításra. Ezen körülményeket az elsőfokú bíróság nem vizsgálta és nem értékelte teljeskörűen, ahogyan nem foglalt állást abban a kérdésben sem, hogy a láncolat jellemzőit miként értékelte az adókijátszás bizonyítottsága, és a felperesnél realizálódó adóelőny szempontjából.

[23] Hangsúlyozta, hogy a cink egyedi azonosítóval, sorszámmal, jelzéssel nem rendelkezett, így az áru azonossága nem volt vizsgálható és megállapítható. Az elsőfokú bíróság nem tárta elő, hogy a körbeszámlázás alátámasztása milyen módon történhet meg egyedi azonosítóval nem ellátott áru esetében.

[24] A megállapítások alapja a KMK vélemény 3. esete szerinti minősítés, a rendeltetésellenes joggyakorlás, elismerve a gazdasági események megtörténtét, az áru meglétét. A feltárt tényállás szerint az értékesítési láncolat zárt, mivel az áru végfelhasználóhoz a láncból nem került ki, ezért is volt mindig áru az újabb értékesítési körben, így történt a körbeszámlázása és a körbeutaztatása. A felperesnél minden egyes körben újabb levonási jog keletkezett, ami után a láncban az adófizetési kötelezettséget nem teljesítették. A felperes ezt a számlázási gyakorlatot nemcsak 2021. február hónapban, hanem az adóhatóság által vizsgált további időszakokban (2020. június, december, 2021. január) is követte.

[25] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Álláspontja szerint nem történt olyan eljárási jogszabálysértés, amely az ügy érdemi elbírálására kihatással lenne, az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének maradéktalanul eleget tett, a jogszabályoknak megfelelő, érdemben helyes ítéletet hozott. Változatlanul fenntartotta keresetlevelében előadott jogi érveit.

[26] Az adóhatóság előtt is ismert volt az a tény, hogy a Számlakibocsátónak rajta kívül is volt vevője, ezt azonban nem vizsgálta, megsértve ezzel az Air. 99. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettségét. Hangsúlyozta, az alperes objektív tényekkel nem bizonyította, hogy tudott vagy tudnia kellett volna arról, az értékesítési láncolatban adókijátszás valósult meg, a határozat ezzel összefüggésben egymásnak ellentmondó megállapításokat tartalmaz. Utalt az EUB C-611/19. (Crew Print) és a C-610/19. (Vikingo) ügyekben kifejtett érvelésére, a Kúria BH 2021.2.53, BH 2020.8.250 számú döntéseire. Ismertette a Kúria Kfv.35.209/2022/8. számú határozatában foglaltakat, mellyel összefüggésben kiemelte, jelen eljárásban nem elegendő a Számlakibocsátó aktív magatartásának bizonyítása, hanem a felperes szintén aktív magatartását is bizonyítani kell teljes körű vizsgálattal, az ezt ténylegesen igazoló konkrét, valós tények, körülmények feltárásával, megjelölésével és értékelésével.

A Kúria döntése és jogi indokai

[27] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[28] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem keretei között vizsgálhatja 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.

[29] Az alperes felülvizsgálati kérelemmel nem támadta az elsőfokú bíróságnak a jogerős ítéletben foglalt azon megállapításait, hogy felperes részvételével számlázási lánc működött [119] bekezdés; az alperes elfogadta az áru (cink) létezését, a tényeket a KMK vélemény 3. pontja szerint minősítette [126] bekezdés; a felperesi észrevételben foglaltakat az elsőfokú hatóság értékelte [127] bekezdés; a Kp. 79. § (1) bekezdése a perben nem volt alkalmazható [131] bekezdés. A Kúria felülvizsgálati kérelem hiányában e megállapításoknak sem ténybeli, sem jogi alapját nem érinthette, döntése ezekre a kérdésekre nem terjedt ki.

[30] Az Alaptörvény 25. cikke deklarálja a bíróságok igazságszolgáltatási tevékenységét, melyet eljárásjogi, anyagi jogi jogszabályok alkalmazásával végez. A közigazgatási perekre vonatkozó eljárás kódex: a Kp. 2. § (1)-(2) bekezdései szerint a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson, mely jogvédelem keretében tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el a jogvitát. Az ítéletben a Kp. 86. § (1) bekezdése alapján a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni.

[31] A bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (Bszi.) 6. §-a szerint a bíróság határozata mindenkire kötelező, a 13. § (1) bekezdése rögzíti a bíróság indokolási kötelezettségét, melynek lényege, hogy a felek és harmadik személyek számára megismerhetővé váljék mi a határozat rendelkező részében foglalt döntés indoka. A rendelkező rész és az indokolás ismeretében gyakorolhatja a fél az Alaptörvényben biztosított jogorvoslati jogát, rendes és rendkívüli perorvoslattal élhet, fellebbezést, felülvizsgálati kérelmet terjeszthet elő.

[32] Az ítéletnek szigorú szerkezeti rendje van, amelyet a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. §-a tartalmaz, az (1) bekezdés szerint az írásba foglalt ítélet bevezető részre, rendelkező részre, perorvoslati részre, indokolásra és záró részre tagolódik. A (4) bekezdés kimondja: 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 tartalmazza. Az (5) bekezdés szerint a jogi indokolás tartalmazza az ítélet alapjául szolgáló jogszabályokat és szükség esetén azok értelmezését. A megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat azokkal a körülményekkel együtt, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, a tények megállapításának egyéb körülményeit, továbbá azokat az okokat, amelyek miatt a bíróság valamely tényállítást nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte. A jogi indokolás tartalmazza azokat az okokat is, amelyek miatt a bíróság jogkérdésben eltért a Kúriának a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett határozatától (a továbbiakban: a Kúria közzétett határozata), vagy az arra irányuló indítványt elutasította.

[33] 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 érveléssel bemutatott – jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[34] 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 határozata indokolásában a ténymegállapítás formájában rögzített meggyőződését.

[35] A Kúria ítélezési 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, a megállapított tényállás nyilvánvalóan hiányos, okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[36] Elsődlegesen rögzíteni szükséges, hogy a Kúria eljáró tanácsa teljeskörűen egyetért a felperessel szemben 2020. június 1. és június 30. közötti időszakra hasonló tényállású ügyben meghozott Kfv.V.35.128/2023/7. számú kúriai végzésben foglalt megállapításokkal, azt jelen eljárásra is irányadónak tekinti.

[37] A Kúria vizsgálta az elsőfokú ítélet tényállását: mely egy bekezdésben - [2] - foglaltan három mondatból áll.

[38] Az elsőfokú bíróság ezt követően a [3]-[30] bekezdésekben az adóigazgatási eljárás ügytörténetét, az elsőfokú adóhatósági vizsgálat típusát, az ellenőrzött időszakot, a megállapított fizetési kötelezettséget, a lefolytatott bizonyítási eljárást, az alkalmazott jogszabályokat, az alperes határozatát, annak lényegi megállapításait rögzítette, majd - a Pp. 346. § (1) bekezdése szerinti tagolódással - a keresetet a [31]-[50] bekezdésekben, az alperes védiratát a [51]-[59] bekezdésekben, a Pp. 346. § (1) bekezdésébe nem beilleszthetően a [60]-[99] bekezdésekben a felperesnek és az alperesnek a perben különböző időpontokban előadott nyilatkozatait, észrevételeit ismertette. A [100]-[136] bekezdések tartalmazzák a jogi indokolást, amelyből tizenhárom bekezdés jogszabályok ismertetése, kúriai ítéletek felsorolása, EUB joggyakorlatára hivatkozás [101]-[113], kettő bekezdés [134]-[135] az illeték és költség viselésével kapcsolatos indokolás.

[39] Közigazgatási perben a bíróság a hatóság határozatának jogszerűségéről dönt. Az ítélet tényállása nem kezdődhet a közigazgatási eljárás ismertetésével, az abban foglalt, keresettel támadott megállapítások lényegének, a hatóság döntésének ismertetésével, mert többnyire a hatóság eljárását megelőzően végzett magatartások alkotják azoknak a tényeknek az együttesét, amelyre vonatkozó jogalkalmazás jogkövetkezményt eredményez, azok értékelése képezi a döntés alapját. A tényállás megállapítása során a bíróságnak azokat a bizonyított, vagy a felek által nem vitatott tényeket kell rögzíteni, amelyeket ítélete jogi érvelésében figyelembe vesz.

[40] Az elsőfokú ítéletnek – három mondat kivételével - nincsen tényállása, hiányában nem ismert, nem határozható meg, hogy mit csinált a felperes, mit csináltak az adóstársai, mi az a magatartás, amely miatt az elsőfokú adóhatóság adókülönbözetet megállapító döntést hozott.

[41] A Pp. 279. § (1) bekezdésében rögzített bizonyítékok szabad mérlegelésének elvéből a tényállás szabad megállapításának elve (Pp. 263. §) következik. A bizonyítékok szabad mérlegelése során a bíróság azt értékeli, hogy a felek tényállításaikat a rendelkezésre bocsátott bizonyítékok alátámasztották-e. A bíróság által meghatározott tényállás akkor felel meg az eljárásjogi jogszabályoknak, ha az összhangban áll a periratokkal, okszerű és helyes következtetéseken nyugszik. Ennek során a bíróság feladata a bizonyítási eszközök

hitelességének, a bizonyítékok erejének megállapítása, a bizonyítékok egyenként, összességében értékelése, az összefüggések, ellentmondások feltárása, melyről az ítélet jogi indokolásában számot kell adni. Az elsőfokú bíróság ítélete [119] bekezdésében megállapította, hogy a „felperes részvételével számlázási láncolat működött”, azonban e megállítás tényállási elemei az indokolás tényállási részében nem találhatók meg.

[42] A jogszabályok ismertetése tényállási elemekhez, bizonyítékokhoz, megállapításokhoz nem kapcsoltak, ezért nem ismert, hogy az Áfa tv., az Sztv. törvényhelyeit az elsőfokú bíróság alkalmazta-e, mely tényállási részre és miként.

[43] A jogerős ítélet jogi indokolásából hiányzik felperes részéről a perben előtárt bizonyítékoknak a megnevezése - figyelemmel arra, hogy keresetét a felperesnek kell bizonyítania -, azok elsőfokú bíróság általi értékelése, bizonyító erejük mérlegelése, majd a hatóság által beszerzett és minősített bizonyítékok megjelölése, minősítése, az alperesi és a felperesi bizonyítékok ütköztetése, a bizonyítékok összességükben történő értékelése, amelyek hiányában a megállapításoknak nem ismert a bizonyított tényeken nyugvó alapja.

[44] Az elsőfokú bíróság huszonegy bekezdésbe - [114]-[133] - foglalt jogi indokolásának megállapításait nem kapcsolta a megelőző száz bekezdéshez, így amellet, hogy aránytalan az ítélet felépítése, nem ismert, ezért indokok nélküli a száz bekezdésben a felek nyilatkozatainak ismertetése, ahogyan nem bizonyítottak, ezért ténybeli indokok nélküliek a jogi indokolás elsőfokú bírósági megállapításai. Az egyes körülményeket nem összefüggéseiben, csak egyenként, és nem a rendeltetésszerű joggyakorlás megítélésére kidolgozott teszt szempontjai szerint értékelte, így döntése nem felel meg a kialakult joggyakorlatnak sem.

[45] A jogerős ítélet [118] bekezdésében rögzített, hogy „az elsőfokú hatóság határozatában egyáltalán nem ismertette azon körülményeket, amelyek a felperes aktív magatartását alátámasztották”. A [121] bekezdés szerint az „alperes határozatának 20-23. oldalain összegyűjtötte azokat az objektív körülményeket, amelyeket a felperes aktív magatartásának értékelése körében figyelembe vett”. Nem ismert, hogy a másodfokú hatóság honnan gyűjtött objektív körülményeket, ha az elsőfokú határozatból ezt nem tehette, mert abból hiányzott, konkrétan mit gyűjtött össze és azokat egyenként az elsőfokú bíróság miként minősítette.

[46] A visszaélésszerű joggyakorlás konkrét eset releváns tényállási elemeinek értékelése alapján határozható meg. Az EUB elsőként C-255/02. (Halifax) és a C-425/06. (Part-Service) ügyekben rögzítette, hogy a visszaélésszerű magatartás akkor valósul meg, ha az Európai Unió közös hozzáadott értékadó irányelve és az azt átültető nemzeti jogszabályok rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, továbbá az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése volt.

[47] A Kúria a Kfv.I.35.070/2020/4. számú ítélete [24] bekezdésében a régi Art. 2. § (1) bekezdése alapján mondta ki, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás alapvető követelményébe ütköző gazdasági láncolat kialakítása esetén a gazdasági események értékelését nem csak a

KMK véleményben foglaltak alapján kell elvégezni, nem csupán a gazdasági események valóságnak megfelelése kell, hogy a vizsgálat tárgya legyen, hanem azt is vizsgálni kell, hogy az adójogszabályok rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzését eredményezték-e az ügyletek.

[48] A Kúria Kfv.I.35.352/2019/12. számú döntése szerint, ha az adóhatóság a levonási jogot a rendeltetéssellenes joggyakorlásra hivatkozással tagadja meg, a KMK vélemény értelmezési szempontjai csak a szükséges eltérésekkel alkalmazhatók.

[49] A Kúria szerint – hivatkozva ismertetett joggyakorlatára is - nem kizárt a kétféle vizsgálat egyidejű elvégzése, ezt azonban mindig egyedileg, az adott ügy tényállása alapján kell megítélni. A Kúria számos döntésében (Kfv.I.35.184/2017/6., Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.312/2017/10., Kfv.I.35.070/2020/4.) iránymutatást adott a visszaélésszerű joggyakorlás megítélésére, azonban az elsőfokú bíróság az adott ügylet, illetve láncolat megfelelő szempontú értékelését elmulasztotta.

[50] A jelen eljárást érintően rögzíteni szükséges, hogy felperes az adóhatóság határozatának bírósági felülvizsgálata iránt közigazgatási pert indított (Kp. 17. §). Az áfa visszaigénylését, az adólevonási joggyakorlást az Áfa tv. szabályozza (119. §, 120. §). Annak eldöntéséhez, hogy a tényállásra irányadó Áfa tv.-ben szabályozott anyagi jogi jogszabályokat az adóhatóság megfelelően értelmezte-e és alkalmazta-e, erre irányuló kereset (Kp. 37. §, 38. §) esetén vizsgálni kell az eljárási jogszabályok alkalmazásának megfelelését a tényállásra, a bizonyítási eljárásra, illetőleg a bizonyítékokra vonatkozóan.

Tisztázni szükséges, hogy:

- mi a tényállás, amire a hatóság az anyagi jogi jogszabályokat alkalmazta,
- a tényállás megállapítására folytatott bizonyítási eljárás jogszerű-e,
- a tényállás alapjául szolgáló bizonyítékok értékelése megfelelő-e,
- a tényállás a bizonyítékokon alapulóan bizonyított-e.

[51] A tényállásra, a bizonyítási eljárásra, a bizonyítékokra vonatkozó jogszabálysértéseket tartalmazó keresetet nem elégséges állítani, azt a felperesnek bizonyítania kell (Kp. 3. §, 78. §, Pp. 265. §), mivel kötelezettsége annak bizonyítása, hogy a határozat jogsértő (Kp. 4. §). Bizonyítást igényel az is, hogy az eljárási jogszabálysértés lényeges és kihatott-e az ügy érdemére (Kp. 88. §).

[52] A kereset jogszerűségének megítélésénél az elsőfokú bíróságnak arról kell a jogerős ítéletben dönteni, felperes a tényállás körében:

- bizonyította-e, hogy a közigazgatási határozatban megállapított tényálláshoz képest más a tényállás, melyek az alátámasztó bizonyítékok, és mi ennek a jogkövetkezménye,
- bizonyította-e, hogy hiányos a tényállás, melyek az alátámasztó bizonyítékok, a hiányok pótlásával változik-e és miként a jogkövetkezmény,
- bizonyította-e, hogy a kellően feltárt és bizonyított tényállási elemek esetén a bizonyítékoknak, tényeknek az időbeli sorrendje, logikai láncolata, célja eltérő és más, amely miatt változik és miként a jogkövetkezmény.

[53] Mindezek az eljárási jogi kérdések tisztázása, számbavétele a jogvita elbírálása szempontjából elsődlegesek, megelőzik az anyagi jogszabályok alkalmazását.

[54] Az elsőfokú bíróság nem vezette le, nem támasztotta alá, hogy miért, mely tények és azokat alátámasztó bizonyítékok okszerű, időrendbe állított láncolatával jutott az adóhatósági megállapításokkal ellentétes megállapításra elsősorban a felperesi aktív magatartást minősítő elemek vonatkozásában.

[55] Az elsőfokú bíróság nem tett eleget a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. §-ában foglalt kötelezettségének, konkrét tények, konkrét bizonyítékok, azokra vonatkozó konkrét jogszabályi alkalmazások hiányában érdemben a jogerős ítélet felülbírlata nem végezhető el.

[56] Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részeit a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[57] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak a tényállás megállapítása, a közigazgatási eljárásban és a perben feltárt bizonyítékok megnevezése, okszerű értékelése, ütköztetése után az irányadó jogszabályok megjelenítésével, értelmezésével és alkalmazásával kell döntenie a másodfokú határozat jogszerűségéről. Az EUB és Kúria joggyakorlata alapján állást kell foglalnia arról, hogy a megvalósult beszerzéshez kapcsolódó áfa levonási jogot a felperes visszaélésszerűen kívánta-e gyakorolni. A rendeltetésellenes joggyakorlás a láncügylet szereplői tevékenységének bemutatásával, valamennyi tény, körülmény összevetésével állapítható meg, az Art. 1. §-ában írtak, és az EUB tesztje vizsgálatával.

A döntés elvi tartalma

[58] *Nem alkalmas érdemi felülvizsgálatra a jogerős ítélet, ha nem tartalmazza a jogvita elbírálásához szükséges tényállást, a bizonyítékok egyenkénti és összességükben történő értékelését, az irányadó jogszabályok mikénti alkalmazását.*

Záró rész

[59] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 110. § (3) bekezdése szerint a felülvizsgálati perköltség összegét megállapította, annak viseléséről az elsőfokú bíróság az eljárást befejező határozatában fog dönteni.

[60] A Kúria végzésével szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § *d)* pontja zárja ki.

Budapest, 2024. január 11.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk. bíró

Dr. Horváth Tamás sk. bíró
bíró

Dr. Rák-Fekete Edina sk.

A kiadmány hitelül:
tisztviselő