



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.076/2023/11.

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: Marján Ügyvédi Iroda
ügyintéző: Dr. Marján István ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Rétfalvi Csilla kamarai jogtanácsos
(cím4)

A per tárgya: adóügyben hozott határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Pécsi Törvényszék 2023. február 24. napján

kelt 101.K.701.030/2022/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Törvényszék 2023. február 24. napján kelt 101.K.701.030/2022/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 4.114.175 (azaz négymillió-egyszáztizennégyezer-egyszázhetvenöt) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak az esedékesség napjáig 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állami adó- és vámhatóság által közzétett illetékbevételei számlára.

A fizetendő illeték az ítélet jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2015. január - 2016. december közötti (I. vizsgálati időszak) és önálló eljárás keretében 2017. január - október közötti időszakra (II. vizsgálati időszak) általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

[2] A felperesi társaság bejelentett fő tevékenysége híradástechnikai berendezések gyártása volt, emellett műanyag fröccsöntéssel, alkatrészfestéssel, műszaki mérések, tesztek elvégzésével, szerszámtervezéssel foglalkozott. Az elektronikai ipar számos iparága mellett több autóiipari vállalat beszállítója volt.

[3] Az adóhatóság a beszerzést terhelő előzetesen felszámított adóra mindkét vizsgálati időszakban több fiktív számlázási láncolatot tárt fel megállapítva, hogy a felperes alapvetően műanyagfröccsöntő szerszámok tervezéséről és szerszámalkatrészek fémmegmunkálásáról fogadott be számlákat, az I. vizsgálati időszakban négy társaságtól (az Kft.1, az GmbH.1, a GmbH.2 és az GmbH.3), a II. vizsgálati időszakban egy alvállalkozótól (GmbH.3), (a továbbiakban: beszállítók) melyek áfa tartalmát levonásba helyezte.

[4] Az I. vizsgálati időszakban a revízió három számlázási láncolatot tárt fel:

1. A Kft.2 autóiipari műanyagalkatrészek sorozatgyártásához szükséges szerszámokat tervezett és gyártott a felperesnek, azonban a komplett szerszámok nem kerültek kiszámlázásra csak azok egy része, a le nem számlázott részből az Kft.1, az GmbH.1, a GmbH.2 és az GmbH.3 állított ki számlákat felperesnek, melyek után a revízió a felperes adólevonási jogát megtagadta arra hivatkozással, hogy a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között, hanem felperes és Kft.2 között jött létre. Adóelőny mindkét társaságnál keletkezett, a teljesítés kiszámlázásának hiányában a Kft.2-nél az eltitkolt árbevétel okán, a felperesnél pedig a fiktív számlák áfa tartalmának levonásával a fizetendő adó csökkentésével. A revízió az ügyletekben a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiumának az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 120. § a) pontja értelmezéséről kiadott 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. esetét, a felperes aktív szerepét állapította meg.

2. A Kft.2 szerszámtervezésről, szerszámalkatrész fémmegmunkálásáról szóló számlákat fogadott be a felperestől, mely munkák teljesítéshez beszállítókat (Kft.1, GmbH.1, GmbH.2, GmbH.3) vont be, e cégek a munkákat további alvállalkozóknak adták tovább. A revízió szerint az adóelkerülési szándékkal működtetett számlázási lánc végén az áfa-t nem vallották be és nem fizették meg, valós teljesítések csak a Kft.2 és vevői között történtek, így a felperes nem jogosult a beszállítóktól befogadott számlák áfa tartalmának levonására gazdasági esemény hiányában, amely a KMK vélemény 1. esete.

3. A felperes maga is gyártott kisebb szerszámokat, melyekhez valós alapanyagbeszerzések kapcsolódtak, azonban valós beszállítói teljesítés a revízió szerint nem, így a felperes és a beszállítók (Kft.1, GmbH.1, GmbH.2, GmbH.3) közötti gazdasági esemény hiányában a felperes áfa levonási jogát a kiállított számlák alapján megtagadta, a KMK vélemény 1. esete szerint.

[5] Az I. vizsgálati időszakra vonatkozó megállapítások alapjául az elsőfokú adóhatóság figyelembe vette a Kft.2-nél, a Kft.3-nél, a Kft.4-nél, a Kft.5-nél, a Kft.6-nél, az GmbH.1 névváltoztatása után: GmbH.2 társaságnál végzett kapcsolódó vizsgálatok eredményét, az osztrák adóhivatal adatszolgáltatását, a felperes által átadott, a beszállítóktól (az Kft.1, az GmbH.1, a GmbH.2, a GmbH.3) befogadott számlákhoz kapcsolódó dokumentumokat (szerződések, meghatalmazások, árajánlatkérések, megrendelések, árajánlatok, megrendelés visszaigazolások, átadás-átvételi jegyzőkönyvek, átvételi elismervények, számlák, teljesítésigazolások, tervek), a felperes ügyvezetője (R.N.), valamint B.J. (GmbH.2 később GmbH.3 vezetője) nyilatkozatait, Sz.K. (műszaki vezető), R.A. (minőségi, műszaki, biztonsági ellenőr), S.Gy., Sz.Z. (alkalmazottak) nyilatkozatait, írásbeli nyilatkozatra szólította fel az GmbH.1 vizsgált időszakai ügyvezetőjét: L.T.Cs., a Zr.1 beszerzési vezetőjét: L.Z.t, tanúként hallgatta meg N.Z.t (Kft.1 vizsgált időszakai ügyvezetőjét), vizsgálta a számlák ellenértékének pénzügyi kiegyenlítését, a pénz útját, feltárta a személyi összefonódásokat (N.Z., M.T., R.N., B.R., B.J. és G.N. tekintetében), információ-technológiai (a továbbiakban: IT) adatmentés keretében nyert információkat a felperesnél és konzorciumi partnerénél: a Kft.2-nél, melynek során árajánlatok, valós teljesítést igazoló bizonylatok, üzleti levelezések és a társaság által használt számlázóprogram adatbázisa is mentésre került, a felperessel kapcsolatos dokumentációk (árajánlatok, megrendelések, visszaigazolások, CREO programmal készült tervek) mellett. A felperesnél az IT adatmentés alapján vizsgálta S.Gy., Sz.Z. üzleti levelezését.

[6] A II. vizsgálati időszakban az adóhatóság négy számlázási láncolatot tárt fel:

1. A Zr.1 megbízásából a Zrt.2 egy szélvédőtípus beszállítását végezte. A szélvédő részeként egy műanyag kameratartó váz fröccsöntését kellett elvégezni, ami a fröccsöntő szerszám elkészítését is magába foglalta, mellyel a Zrt.2 a felperest bízta meg. A felperes a GmbH.3-t vonta be a számlázásba, mely társaság további be nem azonosított alvállalkozókra hivatkozott. A revízió megállapította, hogy ténylegesen a Kft.2 végezte el a GmbH.3 helyett a gazdasági tevékenységet a felperesnek, azonban számlát nem bocsátott ki, helyette a GmbH.3 állította ki a számlákat, melynek áfa levonását az adóhatóság megtagadta, mivel a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között, hanem a felperes és a Kft.2 között jött létre, a KMK vélemény 2. esete, a felperes aktív szerepének megállapítása mellett.

2. A Kft.7 a Bentley motor részére szállított különböző gépjárművekbe beszerelendő műanyag elemeket. Az elemek gyártásához szükséges fröccsöntőszerszámok elkészítéséhez felperes a Kft.2-t bízta meg, mely a szerszámozási munkák egy részét, egyes szerszámrészek megmunkálását a felperesre bízta. A felperes e tevékenységről számlákat fogadott be a GmbH.3-tól, mely társaság be nem azonosítható alvállalkozókat bízott meg. A számlázási lánc végén az áfa-t nem vallották be, nem fizették meg. A revízió a felperesnél és a Kft.2-nél lefolytatott IT adatmentés adataival alátámasztotta megállapította, hogy alvállalkozók nem

voltak, a feladatokat a Kft.2 maga végezte el. Valós teljesítés csak a Kft.2 és a vevője között történt, így a felperes gazdasági esemény hiányában nem jogosult az alvállalkozóktól befogadott számlák áfa tartalmának a levonására, amely a KMK vélemény 1. esete.

3. A felperes maga is képes volt kisebb szerszámok gyártására, amikor vevői (Kft.8, Kft.9) a műanyag alkatrészek gyártását rábízták, ehhez valós alapanyag beszerzések kapcsolódtak, azonban a GmbH.3 részéről valós alvállalkozói teljesítés a revízió szerint nem, így gazdasági esemény hiányában a felperes áfa levonási jogát a (BT 170010-170014, BT170017, BT170023-170024, BT170026) kiállított számlák alapján megtagadta, a KMK vélemény 1. esete valósult meg.

4. A felperes a Kft.10 részére két projektben fröccsöntéshez szükséges szerszámok tervezését végezte, amihez a GmbH.3-t bízta meg a feladatok ellátásával. Az adóhatóság az alvállalkozótól befogadott (BT170028-170029. számú) számlákhoz kapcsolódó adólevonási jogot gazdasági esemény hiányában megtagadta, ez is a KMK vélemény 1. esete.

[7] A II. vizsgálati időszakra vonatkozó megállapításait a revízió részben az I. vizsgálat során feltárt adatokra alapította, kiemelte, hogy a GmbH.3 számlázása a II. vizsgálati időszakban is folytatódott, a korábbi projektek ebben az időszakban zárultak le, ezért értékelte indokoltnak a II. vizsgálat lefolytatását. Az ügyletben érintett szereplők mindkét vizsgálatnál egyezőséget mutattak, változatlanul N.Z. járt el az GmbH.1, a GmbH.2, a GmbH.3 nevében. Megállapította a felperesi ügyvezető kellő gondosságának hiányát. Emellett a GmbH.3-nál, a Kft.7-nél, a Kft.4.-nél, a Kft.9.1-nél kapcsolódó vizsgálatot végzett, vizsgálta a felperes által átadott iratokat (árajánlat, megrendelés, megrendelés visszaigazolás, szállítólevelek, számlák).

[8] Mindkét vizsgálati időszakra bemutatta, hogy a felperes felé számlát kiállító, a láncolatban résztvevő társaságok nem működtek együtt az adóhatósággal, iratanyagot nem adtak át, kényszertörlesztés alatt álló vagy már törölt cégek voltak, a kiállított számlákon feltüntetett áfa-t nem vallották be, a gazdasági esemény lebonyolításához szükséges személyi, tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek. A beszállító cégek esetében az ügyletek azonos személyhez (N.Z.), azonos helyszínhez (Kaposvár), azonos könyvelőhöz (M.T.) és a külföldi társaságoknál azonos személyhez (B.J.) voltak köthetők.

[9] Az adóhatóság elemezte a gazdasági események igazolására átadott bizonylatokat, mellyel a gazdasági folyamatok látszólag dokumentáltak voltak, azonban nagy számban üzletileg szokásos információt, pl.: ISO minősítést nem tartalmaztak, több hiányosságban szenvedtek, hiteltelenek voltak. A revízió vizsgálta a számlák megfizetését, a pénz útját, az egyes vállalkozások és képviselőik közötti kapcsolatrendszer, személyi összefonódásokat, megállapítva, hogy nem voltak független felek, közöttük az összejárás lehetősége adott volt.

[10] Elemezte az IT adatmentés keretében nyert adatokat (megnevezve a valós teljesítő személyét), az ügyvezetők nyilatkozatait, az GmbH.1, a GmbH.2, a Kft.11, Kft.2, a Kft.4., a Kft.5, és a Kft.9.1.1 vizsgálati, ellenőrzési adatait.

[11] Az elsőfokú adóhatóság az I. vizsgálat eredményeként 4324350112 iktatószámú határozatával a felperes terhére 109.167.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, az adóhiány után 218.334.000 Ft (200 %-os) adóbírság, és 4.405.000 Ft késedelmi pótlék előírásáról rendelkezett.

[12] A II. vizsgálat alapján hozott 4314660946 iktatószámú határozatában a felperes terhére 23.926.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után 47.852.000 Ft (200 %-os) adóbírságot és 644.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[13] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2234942232 iktatószámú határozatával a 4324350112, valamint a 2234457082 iktatószámú határozatával a 4314660946 iktatószámú határozatot helybenhagyta.

[14] Döntéseit az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 9. § (1) bekezdésére, 13. § (1) bekezdésére, 119. § (1) bekezdésére, 120. § *a*) pontjára, 127. § (1) bekezdés *a*) pontjára, 147. § (1)-(2) bekezdéseire, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1)-(2) bekezdéseire, 166. § (1)-(2) bekezdéseire, 167. § (1)-(2) bekezdéseire, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 6/A. § (1) bekezdés *b*) pontjára, a 6/C. § (3)-(4) bekezdéseire, 170. § (1)-(2) bekezdéseire és a 171. § (1)-(2) bekezdéseire alapította.

[15] A felperes keresettel támadta mindkét határozatot, a 2234942232 iktatószámú határozattal szemben a szervezeti változásokat követően a Pécsi Törvényszéken (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) 101.K.700.110/2020. számon, míg a 2234457082 iktatószámú határozattal szemben 101.K.700.176/2020. számon indult peres eljárás. Az elsőfokú bíróság 2020. április 23. napján kelt 101.K.700.176/2023/3. számú végzésével a pert a 101.K.700.110/2020. számú eljáráshoz egyesítette, majd 2022. január 14-én kelt 101.K.700.110/2020/49. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[16] A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljárót Kúria Kfv.VI.35.156/2022/8. számú 2022. október 6. napján kelt végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés miatt, mivel megsértette a felperes tárgyaláshoz fűződő jogát, nem biztosított a mulasztás pótlására törvényes lehetőséget. A megismételt eljárásra előírta a felperes tisztességes eljáráshoz és tárgyaláshoz való joga biztosítását.

A kereseti kérelem, alperes védirata

[17] A megismételt eljárásban a felperes végső formában fenntartott, mindkét vizsgálati időszakra vonatkozó keresetében kérte az alperes határozatainak elsődlegesen az elsőfokú határozatokra is kiterjedő megváltoztatását, a megállapított adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését, másodlagosan az elsőfokú határozatokra is kiterjedő megsemmisítését vagy hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 92. § (1) bekezdés *a*) és *b*) pontjaira hivatkozással. Álláspontja szerint a másodfokú határozatok ténybelileg és jogilag megalapozatlanok, jogszabálysértőek, az elsőfokú határozatok alaki hibában szenvednek, semmisek. Hangsúlyozta, alakilag és tartalmilag hiteles számlákkal rendelkezett, amelyek alapján áfa levonási jogát gyakorolhatta.

[18] Az I. vizsgálati időszakra vonatkozó keresetlevele III. pontjában (1. számú táblázat) részletesen ismertette a fellebbezésben foglaltakat, az azok elbírálásával kapcsolatos alperesi döntést, sérelmezve az alperes bizonyíték értékelését, az általa becsatolt bizonyítékok figyelmen kívül hagyását, a kért bizonyítás lefolytatásának elmaradását, az elektronikus bizonyítékok manipulálását. Kifejtette a szakirányú szakmai kérdésekben a szakértő igénybevételével, a revizorok kizárásával, az ellenőrzés akadályozásának megállapításával, az IT adatmentési eljárás és az így beszerzett bizonyítékok szabálytalanságával kapcsolatos álláspontját. Vitatta az adóbírság emelt összegű kiszabását.

[19] 1. számú táblázat

Keresetlevél pontjai	Hivatkozás	Jogszabályi utalás
----------------------	------------	--------------------

3.4.	kiadmányozási hibára, semmisségi okra	Kp. 92. § (1) bekezdés <i>a)</i> pont
3.5., 3.6	a határozat indokolásának hibájára (bizonyítékok és a mellőzött bizonyítékok felsorolásának hiányára)	Ket. 72. § (1) bekezdés
3.7 – 3.19.	a fellebbezésben előadott érvek részletes indokolásának elmaradására (az elsőfokú határozatra visszautalással), illetőleg azok nem megfelelő értékelésére (revizor kizárása, jegyzőkönyv hangfelvétele, szakértő hiánya (3.7.), együttműködési kötelezettség megsértése (3.9.), GmbH.1-val kapcsolatos megállapítások (3.10-3.11.), IT adatmentés jogszerűtlensége, az új eljárási szabályok jogszerűtlen alkalmazása (3.12.), az iratanyag hitelessége, hiteltelensége (3.13.), a benyújtott, de nem értékelt és nem teljesített bizonyítási indítványok (3.14., 3.17., 3.18., 3.19.), észszerűen elvárható intézkedések, objektív körülmények feltárásának hiányára (3.16.)	Ket. 72. § rég. Art. 95. § (4) bekezdés
3.20.	az adóbírság jogalapjára, összegszerűségére	Ket. 72. §, Art. 170. § (1) bekezdés 3006/2018. NAV útmutató, Kfv.35.036/2018/10.

[20] A keresetlevél IV.4.1. pontjában eljárási jogszabálysértésekre (rég. Art. 1. § (2)-(3) bekezdéseinek, 2. § (3) bekezdésének, 48. § (2) bekezdésének, 85. §-nak, 95. § (3)-(5) bekezdéseinek, 97. § (4)-(6) bekezdéseinek, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 6. § (1) bekezdésének, 51. § (1), (7) bekezdéseinek, 58. § (1) bekezdésének, 72. § (1) bekezdés *ea)*, *eb)*, *ec)*, *j)* pontjainak megsértésére utalt.

[21] A 4.2. pontban anyagi jogi jogszabálysértésként az Áfa. tv. 9. § (1) bekezdésére, 13. § (1) bekezdésére, 119. § (1) bekezdésére, 120. § *a)* pontjára, 127. § (1) bekezdésére, Sztv. 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1)-(2) bekezdéseire, 166. § (1)-(2) bekezdéseire hivatkozott.

[22] Álláspontja szerint az alperes és az elsőfokú adóhatóság:

- az eljárásra vonatkozó anyagi és eljárásjogi szabályokat, alapelveket nem tartotta be,

- megalapozatlanul vonta el adólevonási jogát és szabott ki elviselhetetlen összegű bírságot,
- az általa felhasznált bizonyítékok beszerzésének helye, módja, ideje nem deríthető ki,
- jogszerűtlen IT adatmentésre alapozta megállapításait, manipulálva az elektronikusan lementett bizonyítékokat,
- nem vette figyelembe a közjegyzői nemperes eljárásban kirendelt, műszaki és informatikai kérdésekben különös szakértelmet igénylő szakértői véleményeket, kiegészítő szakvéleményeket,
- jogszerűtlenül titkosította az adóhatóság számára kedvezőtlen kiegészítő szakvéleményeket és e-mail üzeneteket adótitokra hivatkozással,
- nem értékelte, illetőleg iratellenesen értékelte a beszerzett tanúvallomásokat,
- formailag sem tett eleget a fellebbezésében előadottak érdemi kivizsgálásának.

[23] Kérte a Kft.2 kapcsolódó vizsgálata során készült műszaki-informatikai szakértői szakvélemények, titkosított kiegészítő szakvélemények beszerzését, szükség szerint műszaki szakértő kirendelését, közjegyző által nemperes eljárásban kirendelt műszaki szakértői véleményt csatolt a revizori szakismeret hiányának alátámasztására. Indítványozta R.N. személyes meghallgatását, B.Zs., G.R., H.L., J.A., N.Z., M.T. tanúk kihallgatását, a szakértők személyes meghallgatását, csatolta a 2018. márciusi hangfelvételt tartalmazó pendrive-ot, és annak a leiratát, rendőrségi iratokat.

[24] A II. vizsgálati időszakra vonatkozó keresetlevele III. pontjában (2. számú táblázat) részletesen ismertette a fellebbezésben foglaltakat, az azok elbírálásával kapcsolatos alperesi döntést, sérelmezve az alperes bizonyíték értékelését, az általa becsatolt bizonyítékok figyelmen kívül hagyását, a kért bizonyítás lefolytatásának elmaradását, az elektronikus bizonyítékok manipulálását. Kifejtette a szakirányú szakmai kérdésekben a szakértő igénybevételével, a revizorok kizárásával, az ellenőrzés akadályozásának megállapításával, az IT adatmentési eljárás és az így beszerzett bizonyítékok szabálytalanságával kapcsolatos álláspontját. Vítatta az adóbírság emelt összegű kiszabását.

[25] 2. számú táblázat

Keresetlevél pontjai	Hivatkozás	Jogszabályi utalás
4. 4.3.	Sérelmezte, az I. vizsgálati időszakra a megállapításokat alátámasztó bizonyítékok felhasználása anélkül történt, hogy az az iratanyag részét képezte volna, utalt a bizonyítás és a bizonyítékok okszerű értékelésének elmaradására.	Kfv.V.35.267/2017/6.
4.4.	Kiadmányozási hibára, semmisségi okra	Ket. 92. § (1) bekezdés
4.5. 4.6. 4.7- 4.109.	Az indokolási köztelezettség megsértésére, fellebbezési hivatkozások elbírálatlanságára, tényállás hiányára, tisztességes ügyintézéshez való jog sérelmére (nem ismerhető	Ket. 72. § (1) bekezdés Ket. 4. § (1) bekezdés régí Art.138. §

	meg a bizonyítékok beszerzésének módja (4.73.), a revizor kizárására, szakértelem hiányára (4.75.), ellenőrzés akadályozására (4.76.), IT adatmentés jogszerűtlenségére, bizonyítékok manipulálására, iratellenességére (4.78- 4.79., 4.97-4.98.), tanúvallomások, nyilatkozatok értékelésének hiányára (4.80-4.83.), GmbH.1 számláinak hitelességére (4.84.), számlázási láncolat felülvizsgálatára (4.85.), kellő körültekintés vizsgálata, objektív körülmények feltárásának elmaradására (4.86.), GmbH.3 vizsgálata nem teljeskörű, a javára szolgáló körülmények feltárásának elmaradására (4.89-4.90.), a szerszámkészítéssel, tervezéssel kapcsolatos megállapítások ellentmondásaira (4.91- 4.94.), a tartalék alkatrészek tekintetében az adóhatóság iratellenes megállapítására (4.95.), az együttműködést alátámasztó körülményekre (4.106., 4.109.)	
4.110.	Az adóbírság jogalapjára, összszerszerűségére	Ket. 72. § régi Art.170. § 3006/2018. NAV útmutató, Kfv.35.036/2018/10.

[26] A felperes az I. vizsgálati időszakra vonatkozó keresetlevelének indokolásával egyezően ([19]-[20] pontok) fejtette ki jogi érveit és terjesztette elő bizonyítási indítványát.

[27] A megismételt eljárásban jogszabálysértésként utalt:

- a Kp. 43. § (1) bekezdésére, 57. § (1)-(2) bekezdéseire, 71. §-ra, 78. § (3) bekezdésére, 85. § (5) bekezdésére, az anyagi pervezetés hiányára,
- az adóhatóság által alkalmazott eljárási jogszabályok megsértésére,
- a Kp. 85. § (1) bekezdésére, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 341. § (1) bekezdésére a kereseti kérelemhez kötöttség szabályainak megtartására,

- a Kp. 79. § (1) bekezdésére, a KMK véleményben kifejtett tisztességes eljárás részét képező fegyveregyenlőség elvének megsértésére,

- a Kúria által elrendelt új eljárás lefolytatását a perelőkészítő szaktól, a megismételt első tárgyalástól kérte.

[28] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint határozatai megfelelnek a Ket. 72. § (1) bekezdése szerinti előírásoknak, a jogorvoslati eljárásra irányadó szabályokat megtartotta, további bizonyítás lefolytatása nem volt indokolt, semmisségi ok nem állt fenn.

[29] A revizorokkal szemben előterjesztett kizárási indítványt az elsőfokú adóhatóság vezetője elbírálta, nem értékelte alaposnak. Hangsúlyozta, nem vett igénybe „külső” szakértőt, mivel szakkérdésben nem kellett döntenie, az áfa levonást, az igénybe vett számlák hitelességét vizsgálta. Az adóbírság megállapításával és összegzésével kapcsolatosan utalt a Kúria irányadó ítéleteiben foglaltakra (Kfv.I.35.280/2015/6., Kfv.I.35.646/2016/6.).

[30] Kifejtette, a formailag megfelelő számla alapvető tartalmi hiányossága miatt nem jogosít adólevonásra a felek közötti gazdasági esemény hiánya, az adóelkerülő magatartásban való aktív részvétel esetén. Az IT adatmentés önálló ellenőrzés keretében 2018. január 1. után került lefolytatásra, mely eljárásban nem lehetett alkalmazni a korábbi eljárási szabályokat.

A jogerős ítélet

[31] Az elsőfokú bíróság - a megismételt eljárásban hozott - jogerős ítéletével mindkét vizsgálati időszakra vonatkozó keresetet elutasította.

[32] Indokolásában vizsgálati időszakonként ismertette a megállapított tényállást, a másodfokú határozatokat, a kereseti kérelmeket, az alperes védiratát. Jogi indokolása tartalmazza az alkalmazott jogszabályokat (rég Art. 1. § (2)-(3), (3a) bekezdések, 48. § (2) bekezdés, 85. §, 95. § (3)-(5) bekezdések, 97. § (4) bekezdés, Ket. 4. § (1) bekezdés, 6. § (1) bekezdés, 51. §, 58. § (1) bekezdés, 72. § (1) bekezdés, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdés, 120. §, Sztv.15. § (3) bekezdés, 165. § (1)-(2) bekezdések, 166. § (1)-(2) bekezdések) - [426]-[452] ítéleti bekezdések.

[33] Megállapította, hogy felperes a két vizsgált időszakban négy társaságtól fogadott be számlákat, az I. vizsgálati időszakban mind a négy, a II. vizsgálati időszakban csak egy társaság: a GmbH.3 számlázott a részére [453]. Rögzítette, hogy az I. és II. vizsgálati időszakra egyaránt vonatkozó körülményeket (teljesítés, elfogultság, IT adatmentés, kiadmányozás) együttesen értékelte [454].

[34] Külön-külön vizsgálta a számlázási láncban résztvevő társaságokat. Az Kft.1-vel kapcsolatban megállapította: ügyvezetője N.Z., könyvelője M.T. volt, semmilyen gazdasági tevékenységet nem végzett [458]. Az GmbH.1 ügyvezetője L.T.Cs.1 volt, helyette N.Z. járt el meghatalmazással, a könyvelő szintén M.T. volt, gazdasági tevékenységet nem végzett, áfa-t nem vallott [459]. A GmbH.2 az GmbH.1 jogutódja, egyetlen tagja, ügyvezetője B.J., kapcsolattartó N.Z. volt, áfa-t nem vallott, semmilyen gazdasági tevékenységet nem végzett [460]. A GmbH.3 ügyvezetője B.J., meghatalmazottja N.Z., könyvelője M.T., az osztrák adóhatóság 2018-ban a nyilvántartásból törölte, semmilyen gazdasági tevékenységet nem végzett [461].

[35] Rögzítette, hogy az adóhatósági eljárásban és a közigazgatási perben ellentmondó nyilatkozatok születtek, ismertette R.N. (felperesi ügyvezető), N.Z. nyilatkozatát, M.T. perben

felvett tanúvallomását. Vizsgálta a személyi összefonódásokat, a pénz útját, megállapítva, hogy az Kft.1 esetében a pénz eltűnt, a cég kényszertörése miatt az adóhatóság banki megkeresést nem tudott kiadni, míg az osztrák cégektől a pénz visszakérült a Kft.12, illetve a Kft.13 bankszámlájára, ahol azonban nyoma veszett.

[36] A perbeli bizonyítékok, illetőleg a közigazgatási eljárásban felvett nyilatkozatok, bizonyítékok, a feltárt ellentmondások alapján a gazdasági események teljesítéséről az adóhatósággal egyezően megállapította, hogy a felperessel kapcsolatban álló cégek a számlák szerinti tartalommal nem teljesítettek, nem bizonyított, hogy a gazdasági tevékenységet azok alvállalkozói végezték volna, a befogadott számlák valamennyi feltárt láncolatban hiteltelenek [496]. A gazdasági esemény hiányát támasztja alá az alvállalkozó társaságok kapacitás hiánya, a pénz útja, a pénzügyi teljesítés vizsgálata.

[37] Hangsúlyozta a befogadott számlák hitelességét a felperesnek kell bizonyítania. Az előterjesztett keresetlevelek nem tartalmazznak adatot arra, hogy a tervezést, fémmegmunkálást kik végezték el, csupán utaltak a gazdasági események megtörténetére. A jogügyletek bizonylatok szerinti megtörténetét sem a megelőző eljárásban felvett bizonyítékok, sem a közigazgatási perben előadottak nem támasztják alá.

[38] J.A. revizor elfogultságával kapcsolatban rögzítette, hogy a felperesi kizárási indítványt az adóhatóság elutasította. A revizorok műszaki szakértelmének hiányát, a külső szakértő jogellenes igénybevételét a közjegyző előtti eljárásban kirendelt B.J.1 szakértő véleményével kívánta a felperes bizonyítani. Erre vonatkozóan a bírósági eljárásban tanúként hallgatta ki J.A.1t. Megállapította, hogy a revizoroknak adójogi szempontból kellett minősíteni az eseményeket, így felperesnek a revizorok szakmai jártasságával, illetve annak hiányával kapcsolatos kifogását az elfogultsággal együtt alaptalannak értékelte, figyelemmel a felperes által kezdeményezett büntető eljárás megszüntetésére is.

[39] Az elsőfokú ítélet tartalmazza, hogy az adóhatóság - észelve a rendelkezésre bocsátott bizonylatok hiányosságait - felperesnél és a Kft.2-nél IT adatmentést végzett, továbbá a kapcsolódó vizsgálat egy önálló ellenőrzési eljárás, mely 2018-ban kezdődött, így arra az új Art., az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) szabályait kellett alkalmazni. Az IT adatmentéssel kapcsolatban utalt az Air. 103. § (1)-(2) bekezdéseire, az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig.vhr.) 90. § (1) bekezdésére, (2) bekezdés *f)* és *h)* pontjaira.

[40] A szakértő kirendelésére vonatkozóan megállapította, a felperes csupán hivatkozott arra, hogy az IT adatmentés nem felel meg a szakmai szabályoknak, ezzel kapcsolatban azonban konkrét jogsértést nem jelölt meg. Ennek ellenére áttekintette K.Zs. informatikai szakértő véleményét, melyben a szakértő nem az Air, az új Art. és az Adóig.vhr. alapján vizsgálta az adóhatóság eljárását, adat gyűjtését, hanem a büntetőeljárásra vonatkozó elektronikus adatok lefoglalásának szabályai alapján. A közigazgatási iratok alátámasztják, felperes a teljes iratanyaghoz nem biztosított hozzáférést, csak azt mentette le az adóhatóság, amihez hozzájárult, az adatmentési eljárás során készültek fájl listák, azok tartalmazzák a fájlok nevét és elérési útvonalát. A szakvélemény nem igazolta, hogy a revízió meghamisította volna az adattartalmakat.

[41] Az elsőfokú határozatok kiadmányozásával kapcsolatban a jogerős ítélet utalt a Kp. 92. § (1) bekezdés *a)* pontjára, az 1/2019 Közigazgatási-munkaügyi-polgári jogegységi határozatra, a NAV Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatóság Igazgatója által kiadott 2016/2017/202. számú szabályzatra (a továbbiakban: Szabályzat). A Szabályzat 22. pontja rögzíti, hogy az ellenőrzési szakterület főosztályvezetői milyen határozatot kiadmányozhatnak, mely a perbeli esetre irányadó, így a főosztályvezető szerepelhetett az I. vizsgálati időszakra vonatkozó határozat kiadmányozójaként, míg a II. vizsgálati időszakra az osztályvezető, illetve a hatáskör gyakorlójaként az igazgató járt el. A Szabályzat 22/a. és

28/b. pontja alapján a II. vizsgálati időszaki határozatot jogszerűen kiadmányozhatta az osztályvezető. Kifejtette, a kiadmányozással kapcsolatos hiba, hiányosság eljárási szabálysértésnek minősül, semmisséget nem eredményez.

[42] Az elsőfokú bíróság tételesen vizsgálta az egyes szerződéses láncolatokat, illetve az azokkal kapcsolatos felperesi jogsérelmeket.

[43] Az I. vizsgálati időszakban a beszállítók fémmegmunkálásról állítottak ki számlát a felperesnek. Az 1. számlázási láncban az alapanyag a Kft.2-től származott, e cég gyártotta a kész, tesztelésre alkalmas szerszámokat, így a szerszám fémmegmunkálásáról befogadott számlák fikтивek voltak, a felperest adólevonási jog nem illeti meg, az ügylethez kapcsolódó, általa hivatkozott haszonkölcsön szerződés nem nyert igazolást [580]-[592].

[44] A 2. számlázási láncolatban szerszámtervezésről fogadott be a felperes számlákat. Ennél a láncolatnál a felperes kimenő számlái is hiteltelenek voltak, mivel nem a felperes teljesített, a szerszámokat, a szerszámtervezést, a fémmegmunkálást egyaránt a Kft.2 végezte. A valós gyártási folyamat az IT adatmentés alapján volt megállapítható.

[45] A 3. számlázási láncolatnál a szerszámokat a felperes maga készítette, a tényleges teljesítés folyamatát szintén az IT adatmentésből nyert adatok támasztották alá, valamint a felperesi megrendelőknél (Kft.14, Kft.4., Kft.9.1.1) végzett ellenőrzés.

[46] A II. vizsgálati időszak 1. láncolatában a valós teljesítés szerint a Kft.2 készített szerszámokat a felperesnek, amit nem, vagy csak részben számlázott ki. A felperes a ki nem számlázott tételek kapcsán fogadott be fikтив számlákat a beszállítójától, a Kft.11-től [640].

[47] A 2. számlázási láncban a felperes által szerszámtervezésről és fémmegmunkálásról befogadott, valamint általa kibocsátott számlák is hiteltelenek voltak, mivel a szerszámokat a szerszámtervezést, a fémmegmunkálást is a Kft.2 készítette [641]-[643].

[48] A 3. számlázási láncban felperes a Kft.11-től fémmegmunkálásról fogadott be számlákat, a gazdasági események itt sem történtek meg, az alapanyag más cégtől: a GmbH3-től származott, fémmegmunkálási tevékenységet a felperesi beszállító nem végzett, a szerszámokat a felperes készítette, tudott az adókijátszásról, aktív résztvevője volt [644].

[49] A 4. számlázási láncban, a felperes fémmegmunkálásról fogadott be számlákat a GmbH.3-től, a szerszámokat a felperes készítette, a számlák a gazdasági esemény hiányában hiteltelenek voltak [645].

[50] Az elsőfokú bíróság szerint az adóhatóság a tényállást kellően feltárta, a bizonyítást a szükséges mértékben lefolytatta, indokolási kötelezettségének eleget tett, a tényállás kiegészítésére a felperes által jelzett körben nem volt szükség, a Ket. 72. § (1) bekezdése nem sérült ([626]). Nem volt ezért jogszerűtlen, hogy az adóhatóság nem nyilatkoztatta ismételtén B.J.t, N.Z.t, M.T.t, L.T.Cs., B.Zs.1ot, és nem szerezte be a felperesi beszállítók adóbevallásait. Úgyszintén indokolatlan lett volna a felperes által indítványozott szakértő kirendelése. Nem minősül érdemi jogszabálysértésnek, hogy a titkosítás miatt felperes a teljes iratanyagot nem kapta meg, mivel azok pótlására a közigazgatási perben sor került, a fegyveregyenlőség elve nem sérült.

[51] Az adóbírság jogalapjával és összegszerűségével kapcsolatban megállapította, hogy mindkét vizsgált időszakban felperes a fikтив számlák befogadásával tudatos adóelkerülő magatartást folytatott, mellyel az volt a célja, hogy jogszerűtlenül áfa-t igényeljen vissza. Aktív résztvevője volt a láncolatnak, egyértelműen megvalósult a régi Art. 170. § (1) bekezdésében foglalt körülmény, jogszerűen került sor 200 %-os bírság kiszabására.

[52] Megállapította, hogy a felperesi ügyvezető eljárását a körütekintés teljes hiánya jellemezte valamennyi jogügyletnél, nem kért magyarázatot arra, hogy N.Z. miért jár el

ismeretlen társaságok képviselőjében, nem tájékozódott üzleti partnereiről annak ellenére, hogy több száz millió Ft-os ügyleteket bonyolított.

[53] Az I. vizsgálati időszakra vonatkozó keresetlevélnek a 3.7-3.20 pontjaiban foglalt felperesi jogsértésekre a jogerős ítélet [607]-[637] bekezdéseiben tételesen reagált, kifejtve, hogy azokat miért nem értékelte megállapíthatónak.

[54] A II. vizsgálati időszakra vonatkozó keresetlevélben megjelölt jogsértésekkel kapcsolatban kifejtette, hogy a vizsgált két időszak közötti átfedés miatt az I. vizsgálati időszakban tett megállapításokat változatlanul fenntartotta.

[55] A semmisségi okra, a Kp. 92. § (1) bekezdés a) pontjára való felperesi hivatkozást nem minősítette alaposnak az I. vizsgálati időszakra vonatkozóan kifejtettek szerint, a Ket. 72. § (1) bekezdésének megsértésére hivatkozással együtt.

[56] Nem jelent érdemi jogszabálysértést, hogy alperes a II. vizsgálati időszakra vonatkozó határozatában 4 alvállalkozót rögzített, holott csak egy: a GmbH.3 volt érintett. Cáfolhatatlan tény, hogy az egyik alvállalkozó a másikkól alakult (GmbH.1, GmbH.2), azonban ténylegesen 4 cég számlázott a felperesnek, adójogi szempontból 4 társasággal állt kapcsolatban.

[57] Megállapította, az alperes teljes felülvizsgálatot végzett mindkét vizsgálati időszakban, az, hogy az adóhatóság bizonyíték értékelésével a felperes nem értett egyet, nem jelenti azt, hogy sérült a régi Art. 138. §-a.

[58] Az elsőfokú bíróság a felperes egyéb állított jogsértéseivel kapcsolatos döntésének indokait a jogerős ítélet [649]-[672] bekezdéseiben részletesen kifejtette.

[59] A felperes által előterjesztett bizonyítási indítványokat (tárgyi, okirati bizonyítékok beszerzése, értékelése, tanúk meghallgatása, szakértő kirendelése, már rendelkezésre álló szakvélemények értékelése, a véleményt adó szakértők tanúkénti meghallgatása) megvizsgálta. A 2018. március 1-én N.Z. adóhatósági meghallgatásáról engedély nélkül készült hangfelvételt pendrивon, illetőleg arról készült leíratot a bírósági eljárásban a felperes csatolta, (39. számon) kérte bizonyítékkénti figyelembevételét. Az elsőfokú bíróság utalt a Kp. 78. § (3) bekezdésére, a Pp. 269. § (1)-(2) bekezdésére, 265. §, 269. § (4) bekezdésére, így annak, mint jogsértő bizonyítási eszköznek a figyelembevételét mellőzte.

[60] A felperesi ügyvezetőt, M.T.t, J.A. revizort a perben meghallgatta, mellőzte azonban B.Zs. (Kft.15 ügyvezetője), G.R., H.L. (Kft.7 ügyvezetője) tanúkénti meghallgatását, mivel a felperes által befogadott számlák értékelése tekintetében meghallgatásuk indokolatlan volt, ahogy K.F. igazságügyi szakértő kirendelése is.

[61] A felperes az első tárgyalás után (2020. szeptember 8-án) csatolta B.J.1 szakvéleményét, amit a Kp. 78. § (3) bekezdése miatti korlátra tekintettel nem értékelt.

[62] Az adóhatóság által titkosított szakvélemények beszerzésére vonatkozó bizonyítási indítványt az elsőfokú bíróság foganatosította, a Kft.2 az engedélyt megadta, az alperes B.M. és K.F. szakvéleményét és azok kiegészítését csatolta, azok megismerését a felperesnek biztosította. A felperes által hivatkozott további jogsértést az elsőfokú ítélet [677]-[717] bekezdéseiben vizsgálta.

[63] Részletesen ismertette a felperes és alperes összefoglaló nyilatkozatában előadottakat, kitérve az anyagi pervezetés hiányára utaló felperesi hivatkozásra is [718]-[772].

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[64] A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltakat, a részéről megjelölt jogsértéseket az ismételtek elkerülésével ismerteti.

[65] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítéletnek elsődlegesen - a Kp. 121. § (1) bekezdés *a)* pontja alapján - a hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását, másodlagosan - a Kp. 121. § (1) bekezdés *b)* pontja alkalmazásával - a megváltoztatását, az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését és az adóhatóság új eljárásra, új határozat hozatalára kötelezését kérte.

[66] A Pécsi Törvényszéken más összetételű tanács kijelölését kérte arra hivatkozással, hogy kereseti kérelmei újbóli elbírálása során elfogulatlan eljárás az elsőfokú ítéletet meghozott tanács tagjaitól nem várható.

[67] Eljárási jogsértésként hivatkozott:

a.) A Kp. 121. § (1) bekezdés *b)* pontjában foglalt követelmény megsértésére, mivel a Kúria Kfv.VI.35.156/2022/8. számú, új eljárást elrendelő döntésében foglaltakat az elsőfokú bíróság nem tartotta be.

Sérült:

b.) a Kp. 2. §-ában, az Alaptörvény XXVIII. cikkében rögzített tisztességes bírósági eljárás alapelve, melynek részét képezi az anyagi pervezetés körében felállított törvényi kötelezettségek megtartása;

c.) a Kp. 85. § (1) bekezdésében és a Pp. 341. § (1) bekezdésében foglalt követelmény, a kereseti kérelem korlátai közötti felülvizsgálat, az ítéletben foglalt kereseti kérelmek kimerítésére vonatkozó kötelezettség. Az elsőfokú ítélet rendelkező része egy kereset elutasítását nevesíti, melyből nem derül ki, hogy az a benyújtott két kereseti kérelem közül melyikre vonatkozik;

d.) a Kp. 71. §-ában és a Pp. 237. §-ában szabályozott anyagi pervezetésre vonatkozó követelmény;

e.) a Kp. 85. § (5) bekezdése, a mérlegelési jogkörben megvalósított közigazgatási cselekmény jogszerűségének vizsgálatára vonatkozó szabály, mivel nem derül ki az alperes által hozott közigazgatási határozat indokolásából, hogy az első- és másodfokú eljárásban felajánlott és figyelembe nem vett bizonyítékok mellőzésének mi volt az indoka, ennek értékelése az elsőfokú ítéletből is kimaradt, illetőleg iratellenesen értékelt az elsőfokú bíróság, elfogadva az alperes álláspontját;

f.) a Kp. 85. § (3) bekezdés *b)* pontja, a pert megelőző közigazgatási eljárás a Ket. és a régi Art. alapján folyt. Ennek ellenére a vizsgált időszakra az alperes a vizsgálat megindulását követően hatályba lépett eljárásjogi jogszabályok alapján végzett eljárási cselekményeket, (Air., Adóig.vhr.), amelyre nem volt lehetőség, utalt az EH 2015.K.29 döntésre;

g.) a Kp. 85. § (1) bekezdés és a Pp. 341. § (1) bekezdésében rögzített kereseti kérelemhez kötöttség amiatt is, mert amennyiben az alperes köteles szakértő igénybevételére és ennek ellenére megfelelő szakértői kompetenciával nem rendelkező szakértő véleményére alapítja döntését, az lényeges, az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértés, amely megalapozza a döntés megsemmisítését (Kfv.II.37.444/2020/7.);

h.) a Kp. 79. § (1) bekezdésének azon követelménye, mely szerint, ha a hivatalból indult megelőző eljárásban megállapított tényállás megalapozatlanságát a felperes valószínűsíti, a bíróság az alperest kötelezi a tényállás valóságának bizonyítására, mely kötelezést az elsőfokú bíróság elmulasztotta;

i.) a Kp. 80. §-ában, a Pp. XXI. fejezetében (300-319. §) rögzített követelmények. A bíróság a nemperes eljárásokban beszerzett szakvéleményeket a bizonyítani kívánt eljárásjogi

jogszabálysértések értékelésekor figyelmen kívül hagyta, nem minősítette releváns bizonyítéknak annak ellenére, hogy olyan szakismeretre volt szükség, mellyel az alperes revizorai nem rendelkeztek.

j.) Okszerűtlen az elsőfokú bíróságnak a Ket. 72. § (1) bekezdése *ea*), *eb*), *ec*), valamint *f*) pontjainak értelmezése körében kifejtett megállapítása. Utalt a régi Art. 97. § (4) bekezdésére. A jogerős ítélet [603] és [628] bekezdéseiben rögzíti a felperes bizonyítási kötelezettségét, azonban a bizonyítási teher az alperest terhelte.

k.) Sérült a KMK véleményben kifejtett tisztességes eljárás részét képező fegyveregyenlőség elve, mely a bizonyítékok beszerzése körében az adóhatóságra is vonatkozik, kizárólag a jogszerűen beszerzett bizonyítékokra alapítható tényállás. Ez L.T.Cs.1 tanú nyilatkozatainak beszerzése, N.Z. tanú nyilatkozatának rögzítése, a szakértelem hiányában szakkérdésben tett megállapításokhoz szükséges ismeretek beszerzése, az IT adatmentés jogszerűtlensége esetében valósult meg.

[68] Felülvizsgálati kérelme I. pontjában arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróságnak a Kp. 2. § (1) bekezdése szerint, a hatékony jogvédelem biztosítása érdekében meg kellett volna állapítania, hogy az adóhatóság nem tett eleget tényállástisztázási kötelezettségének, okszerűtlen, indokolatlan, iratellenes jogi következtetéseket vont le, nem merítette ki a fellebbezésében foglalt észrevételeket, megalapozatlanul utasította el mind az elsőfokú, mind a fellebbezési eljárásban felajánlott bizonyítékait.

[69] I.1. pontban ismertette az I. vizsgálati időszakra vonatkozóan az alperes részéről megvalósított eljárási, az I.2. pontban az anyagi jogi jogszabálysértéseket, amelyekben az elsőfokú bíróságnak állást kellett foglalnia.

[70] II. pontban az I. vizsgálati időszak releváns tényállását ismertette, a fellebbezésében, az alperesi határozatban foglaltakat, kiegészítve azok összevetésével, értékelésével, a II.17. pontban összegezte az I. vizsgálati időszakra vonatkozó kereseti kérelmét.

[71] III. pontban az elsőfokú bíróság ítéletét idézte és értékelte a [453]-[638] bekezdéseit, mely szerint:

- Tartalmi azonosság hiányában nem volt indokolt a perek egyesítése. Nem volt 4 cég a számlázási láncban csak 3, mert az GmbH.1 névváltozás után GmbH.2 egy cégnek számít, és a GmbH.3 az I. vizsgálati időszakra nem bocsátott ki feljükk számlát [453].
- Az Kft.1 (magyar), GmbH.1, GmbH.2, GmbH.3 (osztrák) eltűnő társaságokkal kapcsolatos iratellenes ítéleti megállapításokra, téves okszerűtlen következtetésekre hivatkozott.
- Az elsőfokú ítéletben foglaltakkal szemben a teljesítéssel összefüggésben nem ellentmondóak a nyilatkozatok (R.N., N.Z.) ([463]-[487]).
- Vitatta a pénz útjának vizsgálatához kapcsolódó ítéleti megállapításokat ([488]-[496]).
- A bizonyítékok mellőzésére, okszerű értékelésének elmulasztására hivatkozott (Kp. 78. § (3)-(4) bekezdésére), a Bejczy féle szakvéleménnyel azt kívánta bizonyítani, hogy a közigazgatási határozati megállapításokat a revizorok nem tudták megtenni külső szakértő igénybevétele nélkül. Álláspontja szerint a szakmai, tartalmi megállapításokhoz szükség volt szakértőre, ennek mellőzése okszerűtlen.
- K.Zs. informatikai szakértő által több területen is feltárt jogsértések (letöltésre vonatkozó szakmai protokoll sérülése, felhasznált adatok sértetlensége, egyoldalú adat értékelés) megítélése ellentmondásos, mert az elsőfokú bíróság szerint a véleménynek nincs relevanciája, azért mégis értékelte. Szakértelem hiányában nem juthatott a szakvéleménnyel ellentétesen arra a megállapításra, hogy az IT adatmentés elrendelése és az így beszerzett bizonyítékok értékelése jogszerű volt.

- Vitatta a semmisségi okkal, a kiadmányozással kapcsolatos elsőfokú ítéleti megállapítást.
 - Az EUB által megkövetelt gyakorlattal szemben egyetlen tanú részéről sem volt olyan állítás és nem volt fellelhető olyan írásbeli bizonyíték, amely a felperesi ügyvezetőnek a számlázási láncban betöltött aktív részvételét bizonyította volna. Abban foglaltak egyértelműen állást, hogy az ügyleteknek valós gazdasági tartalma volt, a teljesítés megtörtént.
 - Álláspontja szerint az általa becsatolt számlákkal igazolta a beszállítók teljesítését, az adóhatóságnak kellett azt bizonyítania, hogy az ügyletek valós gazdasági tartalmat nem takarnak, továbbá az elért adóelőnyt és a csalárd tudati viszonyt.
 - Változatlanul hivatkozott a revizor családi kapcsolatára, összeférhetetlenségére elismerve, hogy az adóigazgatási eljárásban a kizárási indítványát elutasította az alperes. Hivatkozott ezzel kapcsolatban a régi Art. 4. § (1) bekezdésére, a tisztességes ügyintézéshez való joga megsértésére, melyet az elsőfokú bíróság elmulasztott megállapítani.
 - Kifejtette, az ügyvezető kellő körültekintésének hiánya (passzív tudattartalma) nem lett bizonyítva, ennek hiányában a 200 %-os adóbírság kiszabásának nincs jogalapja.
- [72] A felülvizsgálati kérelem IV. pontban a II. vizsgálati időszakra vonatkozó, a felülvizsgálat szempontjából releváns tényállást összegezte hangsúlyozva, hogy alperes az I. vizsgálati időszakra lefolytatott eljárás során feltártakra alapozta döntését, valójában annak kiterjesztéseként. Ismertette a fellebbezésében, az alperesi határozatban foglaltakat, kiegészítve azok összevetésével, IV.5. pontban megismételte a keresetlevelében kifejtett jogi érveit.
- [73] Az V. pontban az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét idézte és értékelte ([639]-[772]), melyben:
- Vitatta, hogy a GmbH.3 által kibocsátott számlák és az azokhoz kapcsolódó dokumentumok nem alkalmasak az áfa levonási jog gyakorlására, utalt az IT adatmentés jogszerűtlenségére, az elsőfokú ítélet ellentmondásaira, iratellenességére.
 - Változatlanul fenntartotta a kiadmányozással kapcsolatosan a keresetlevelében előadottakat.
 - Figyelmén kívül hagyta az elsőfokú bíróság, hogy a titkosított iratokat csak a peres eljárásban ismerhette meg.
 - Sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem ismertette azokat az objektív körülményeket, amelyek aktív részvételét bizonyítanák egy adókikerülésre létrehozott hálózatban.
 - A bíróság mértékével kapcsolatban a keresetlevelében kifejtetteket tartotta fenn, álláspontja szerint az alperes nem tudta bizonyítani, hogy aktív résztvevője volt a számlázási láncolatnak, a passzív tudattartalmat pedig sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem vizsgálta.
 - Hangsúlyozta, az elsőfokú bíróságnak a Kp. és a Pp. rendelkezéseire figyelemmel a keresetlevelében megjelölt minden jogsérelmet ki kell vizsgálnia, a kereseti kérelmet ki kell méríteni. Az alperes határozatát kellett felülvizsgálnia arra vonatkozóan, hogy az Art 138. § alapján elvégezte-e az elsőfokú adóhatóság határozatának teljeskörű felülvizsgálatát, kimerítette-e a fellebbezésben foglaltakat. Ez nem történt meg, melynek megállapítása nincs összefüggésben az elsőfokú bíróság által hivatkozott 7/2013. (III. 1.) AB határozattal, nincs lehetőség arra, hogy a kereseti kérelemben felhozott hivatkozásokat érdeminek, illetőleg lényegtelennek minősítse.

[74] A VI. pontban az összefoglaló nyilatkozatára vonatkozó elsőfokú ítéleti indokolást értékelte:

- Álláspontja szerint a Kúria végzésében foglaltak ellenére az elsőfokú bíróság új eljárást nem folytatott le, holott az előző ügy a jogerős ítélettel befejeződött, az új eljárás új ügyszám alatt indult, nem tartott első tárgyalást,
- bizonyítási eljárást nem folytatott, a bizonyítékokat újból nem értékelte, elmaradt a bizonyítás kereteinek meghatározása, megfosztva őt attól, hogy orvosolja az észlelt hiányosságokat.
- A Kp. 57. §-át megsértve az elsőfokú bíróság nem gondoskodott a szükséges iratok, titkosított válaszok, kiegészítő szakvélemények beszerzéséről, megismeréséről, megsértve ezzel a Kp. 62. §-ában foglalt kötelezettségét is,
- az anyagi pervezetés körében nem tett eleget a Kp. 71. § (1)-(2) bekezdéseiben rögzített kötelezettségének, felhívást a peres felekhez nem intézett, a Kp. 43. § (1) bekezdése szerinti kereset változtatással és a Kp. 78. § (3) bekezdésére szerinti bizonyítási indítvány előterjesztésével kapcsolatosan sem működött közre.
- A Kp. 71. §-a alapján az elsőfokú bíróságnak fel kellett volna hívni a figyelmét a hiányosságokra, illetve a jogvita ténybeli és jogi vonatkozásait meg kellett volna tárgyalnia a felekkel. Hivatkozott az anyagi pervezetésre vonatkozó törvényi indokolásra, a kommentárra, a Kúria Kfv.V.35.397/2019/5. számú ítéletére. Az új eljárás lefolytatását a perelőkészítő szaktól kérte elrendelni jogai teljes körű biztosítása érdekében. A bírósági jogsértéssel kapcsolatosan utalt a Kúria Kfv.35.031/2021/9. számú döntésének [39] bekezdésére, a Kf.39.648/2020/7. és a Kfv.37.764/2019/7. számú határozata [25] bekezdéseire, a Kúria Polgári Kollégiuma 1/2009. (VI. 24.) PK véleményére.
- Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság mulasztása miatt a tisztességes eljáráshoz való alapjoga sérült, az anyagi pervezetés hiánya miatt olyan hátrányba került, amely az új eljárásban sem volt korrigálható. Utalt az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésére, XXVIII. cikk (1) bekezdésére, az Európai Unió Alapjogi Charta 47. cikkére.

[75] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete megfelel a Kp. 2. § (1) bekezdésében, 78. § (1), (2) bekezdéseiben, 79. § (1) bekezdésében, 86. § (1) bekezdésében, 88. § (1) bekezdés a) pontjában, továbbá a Pp. 279. § (1) bekezdésében, 341. § (1) bekezdésében és 346. §-ában foglalt rendelkezéseknek. Hangsúlyozta, hogy a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálat jogerős ítélet ellen kérhető, így a megelőző közigazgatási eljárásban hozott hatósági határozatok felülvizsgálatára a Kúria eljárásában nincs mód, a felperes nem támadhatja a felülvizsgálati kérelmében a közigazgatási határozatokat, így a felperesi kifogások mellőzését indítványozta.

[76] A felperes tévesen értelmezte a Kúria új eljárásra vonatkozó útmutatását, a megismételt perben azokat az eljárási jogszabálysértéseket kell kiküszöbölni, amelyeket a legfelsőbb bírói fórum megjelölt, ez pedig megtörtént.

[77] Az anyagi pervezetésre vonatkozó kötelezettség megsértéséhez kapcsolódóan hivatkozott arra, hogy az alapperben kibocsátott 5. sorszámú végzés tartalmazza valamennyi releváns jogszabályi hivatkozást és tájékoztatást. A megismételt perben az idézés nem első tárgyalásra szólt, így ezek a tájékoztatások a 6. sorszámú végzésben nem szerepelnek. Az elsőfokú bíróság a tárgyaláson elhangzottakat, a felek beadványait értékelve folytatta a Kúria iránymutatásának megfelelően a pert, minden szükséges tájékoztatást megadott, a fenntartott bizonyítási indítványokat értékelte, reagált a felperes eljárási és anyagi jogi kifogásaira.

[78] A felülvizsgálni kért ítéletből egyértelműen megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság az egyesített perben mindkét keresetlevélben foglalt keresetet elbírálta, az ítélet részletesen tartalmazza mindkét kereset állításait és az azokkal kapcsolatos bírósági döntés indokolását, továbbá a [767] bekezdés rögzíti összgezően mindkét kereset elbírálását.

[79] A felperesi állítással szemben a Kp. 71. § (a tárgyalásvezetés) és a Pp. 237. § (anyagi pervezetés) rendelkezéseit az elsőfokú bíróság nem sértette meg, valamennyi olyan intézkedést megtett, amely a kúriai iránymutatásának megfelelően a megismételt perben lehetséges. Az ítélet [749]–[756] bekezdései tartalmazzák a felperes anyagi pervezetés megsértésével kapcsolatos állításaira vonatkozó indokolást.

[80] Álláspontja szerint felperes a bizonyítékok felülmérlegelését kéri. Az elsőfokú ítélet kifejezetten tartalmazza az elsőfokú bíróságnak a felperes álláspontjával szembeni indokolását ([757]–[761] bekezdés).

[81] A jogerős ítélet [763] bekezdésében részletesen kifejtett a kapcsolódó vizsgálatról összefüggő elsőfokú bírósági indokolás, mely önálló ellenőrzés, amit a megindításakor hatályos eljárási szabályok alapján kell lefolytatni. Ezért történt az, hogy nem a régi Art., hanem a kapcsolódó vizsgálat megindulásakor alkalmazandó jogszabályokat vette alapul az adóhatóság.

[82] A szakértő kirendelésével kapcsolatos felperesi kifogást az elsőfokú bíróság részletesen megvizsgálta, e körben semmilyen jogsértést sem az alapperben, sem a megismételt eljárásban nem állapított meg.

[83] A felperes állításával szemben az elsőfokú bíróság nem tett olyan megállapítást, hogy az adóhatóság a tényállást nem tárta fel, bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. A tényállás tisztázatlanságára utaló felperesi hivatkozás nem jelenti automatikusan a bizonyítási teher átfordulását. A Kp. 79. § (1) bekezdésére vonatkozó speciális szabály alkalmazását meg kell, hogy előzze a tényállás feltárása.

[84] A felperes hivatkozásával szemben az elsőfokú bíróság részletesen értékelte N.Z., L.T.Cs.1 adóigazgatási eljárásban tett tanúvallomását, a szakértelem kérdéskörét, illetve az IT adatmentés jogszerűségének kérdését.

[85] Az egyes jogügyletek adójogi jellegének megítéléséhez nem kellett olyan mértékű szakmai hozzáértés, mint amit a felperes elvárt, illetve amely indokolta volna szakértői vélemény beszerzését. Az ítélet [770] bekezdésében okszerű indokát adta ezzel kapcsolatos álláspontjának.

[86] A felperes semmilyen ténymegállapítást nem tett azzal összefüggésben, hogy az alperesi határozatok ne tartalmazzák a hatóság döntését, a tényállást, az azok alapjául szolgáló bizonyítékokat, a mellőzött bizonyítást, a mérlegelési szempontokat vagy, hogy a kiadmányozás az előírásoktól eltérően történt volna.

[87] Hangsúlyozta, a felperes egyértelműen a bizonyítékok felülmérlegelését kéri, amire nincs a felülvizsgálati eljárásban jogszabályi lehetőség, az általa ismételt anyagi és eljárási jogszabálysértések nem következtek be, az elsőfokú bíróság a kereseti kérelmek valamennyi kifogását ismertette, elvégezte a felülvizsgálatot és a perben bizonyítást folytatott.

A Kúria döntése és jogi indokai

[88] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[89] A jogalkotó az eljárási törvényekben részletesen meghatározza a közigazgatási határozat, az ítélet kötelező tartalmi elemeit, azt azonban nem írja elő, hogy a határozattal

szembeni fellebbezést, a keresetet, az ítélet elleni felülvizsgálati kérelmet milyen formai, logikai vagy más jogszerűségi rendszerben kell előterjeszteni. Figyelemmel arra, hogy a felülvizsgálati eljárás két vizsgálati időszakot érint, a közigazgatási határozatok, a felperes által előterjesztett keresetek, és az elsőfokú ítélet nagy terjedelmű, a Kúria a jogerős ítélettel szemben benyújtott felülvizsgálati kérelmet jogkérdésenként vizsgálta.

[90] Ahogy arra az elsőfokú bíróság helytállóan rámutatott, az Alkotmánybíróság 3159/2018. (V. 16.) AB határozatának [31] bekezdése kimondja, „Az alkotmánybírósági gyakorlat szerint 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 azt az elvárást támasztja a bírósággal szemben, hogy a döntés indokolásának nem minden egyes részletre, hanem az ügy érdeme szempontjából releváns kérdésekre kell kiterjednie. {3107/2016. (V. 24.) AB határozat, Indokolás [38], 30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [89]}”. A Kp. 37. §, 115. §, az AB által kialakított joggyakorlat szerint a keresetben, a felülvizsgálati kérelemben felvetett jogkérdés megválaszolása, a jogvita eldöntése az elsőfokú bíróság és a Kúria feladata.

[91] 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 vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[92] A Kúria megállapította, az elsőfokú bíróság ítélete jogszerű, az eljárási jogi és az anyagi jogi szabályokat megtartva meghozott döntése az EUB normáinak, ítéleteinek, a kúriai joggyakorlatnak megfelel, indokaival egyetért, azt megismételni nem kívánja, a felülvizsgálati kérelemben előadottakkal összefüggésben az alábbiakat emeli ki.

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

[94] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria nem a közigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezés, illetve a kereset ismételt elbírálását végzi, többlet tényállási elemek megállapításának és bizonyításának sincs helye, így a felülvizsgálat nem terjedhet ki az elsőfokú határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelemben foglaltak vizsgálatára sem. A Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak. Érdemi döntést abban az esetben hozhat, ha a jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból a bíróság – jogszabályi rendelkezésekkel és az általa megállapított tényekkel alátámasztott – okszerű jogi érvelésével bemutatott jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[95] A Kúria következetes joggyakorlata szerint a tényállás megállapítására, a bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó jogszabályok megsértésére alapított felülvizsgálati kérelem esetén a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte, és ezért a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[96] Az alperes által alkalmazott Áfa tv. 120. §-ának a) pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást, adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon

hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az EVA hatálya alá tartozó személyt, szervezetet – reá áthárított. Az Áfa tv. 127. §-ának (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

[97] Az Sztv. 15. §-ának (3) bekezdése szerint a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük (a valódiság elve). Az Sztv. 166. §-ának (2) bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

[98] A számlázási láncolattal érintett gazdasági eseményeket az elsőfokú adóhatóság az Áfa tv. 120. § a) pontja mellett, a KMK vélemény alapján is vizsgálta, mely három esetkört határoz meg:

1. Amennyiben a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

2. Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – a tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

3. A gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

[99] Az EUB Mahagében-Dávid ügyben hozott ítélet alapján a joggyakorlat kiforrott és egységes, az adóhatóságnak vizsgálnia kell és objektív eszközökkel bizonyítani, a számlabefogadó tudta vagy tudhatta, hogy a levonási joga alapjául szolgáló ügylettel adócsalásban vesz részt.

[100] Az EUB C-610/19-es (Vikingo) ügy 54. pontja szerint: „a bíróság már több alkalommal megállapította, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, tegyen meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Adott esetben a hía levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható intézkedés, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek”.

[101] Az elsőfokú adóhatóság a KMK vélemény szempontjainak figyelembevételével végezte el a gazdasági események értékelését, megállapította számlázási láncolatonként az ügylet létrejöttét vagy annak hiányát, felperesnek a jogügyletben betöltött szerepét.

[102] Vizsgálta a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság a kialakult kúriai joggyakorlatnak és az EUB döntéseiben megjelenő EUB álláspontnak megfelelően foglalt-e állást a felperesi adólevonási jog gyakorlásáról. Ennek során az elsőfokú bíróságnak azt kellett figyelembe vennie, hogy az alperes milyen okból tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását, mivel ehhez igazodik a felperesi tudattartalom elemzésének követelménye. A szükséges tényállást alperesnek két különböző területen kellett feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kellett vizsgálni a beszállítók tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével és állást foglalni abban a kérdésben, hogy a beszállítók képesek voltak-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. A levonási jog gyakorlása csak

abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy részese volt az adókijátszásnak vagy arról tudott, illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott). Ez az adólevonási jog gyakorlása megtagadásához szükséges komplex adójogi tényállásnak önálló eleme, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal.

[103] Megállapította az adóhatóság mind a két vizsgálati időszak 1. esetében, hogy a gazdasági események nem a számlán szereplő felek között, hanem a felperes és a Kft.2 között valósultak meg aktív felperesi szerepvállalás mellett (KMK vélemény 2. eset), a többi láncolatban pedig a gazdasági események hiányoztak (KMK vélemény 1. eset).

[104] Az adóelkerülést alátámasztotta, hogy a számlakiállítók a teljesítéshez személyi, tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek, a revíziónak iratanyagot nem adtak át, a felperes magatartása ellenőrzést akadályozó volt, a részéről becsatolt iratok hiteltelenek, az átutalt pénzek visszaérkeztek a feladóhoz, feltártak az ügyletekben és a felvett nyilatkozatokban a logikai ellentmondások, a személyi összefonódások.

[105] Az adóhatóság a KMK vélemény 2. esete alapján vizsgálta a felperesi tudattartalmat. Az I. vizsgálati időszakra vonatkozóan az elsőfokú határozat a 46-48. oldalakon, a II. vizsgálati időszakra vonatkozóan az elsőfokú határozat a 26-27. oldalakon részletesen tartalmazza a felperes kellő körütekintésének hiányát alátámasztó megállapításokat, kiemelve, a felperesi ügyvezető tudatában volt annak, hogy az osztrák cégek tevékenysége számlakibocsátásra korlátozódik, így az egyéb körülmények, amelyek a számla szerinti megvalósuláshoz szükségesek, nem voltak relevánsak. A felperes tudta, hogy a szerszámokat a Kft.2 készítette.

[106] Az adóhatóság megállapításait az elsőfokú bíróság - a perben folytatott bizonyítási eljárást követően - bizonyítottnak értékelte.

[107] A rendkívüli perorvoslati kérelmében a felperes vitatta mind a hatóság, mind az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelését. Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani [Art. 97. § (4) bekezdés]. A perben a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a felülvizsgálni kért adóhatározatok jogsértőek, a bizonyítékokat a hatóság nem okszerűen és nem a bizonyítási súlyuknak megfelelően értékelte.

[108] A Kp. előírja a 78. § (2) bekezdésében, hogy a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességében, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékelje. Figyelembe kell vennie az összefüggéseket, ellentmondásokat és annak eredményeként kell kialakítania a ténymegállapítás formájában rögzített meggyőződését a határozat indokolásában.

[109] Az elsőfokú bíróságnak a bizonyítékok értékelése vagy valamely jogkérdésben való döntéshozatala során az indokolási kötelezettségéhez hozzátartozik a felek álláspontjának ismertetése, majd a saját megállapításainak közlése és annak jogi megindokolása. Az nem jogsértő, ha a bíróság valamelyik fél álláspontjával egyetért és az sem, ha a fél kifejtett álláspontjához - annak teljeskörűsége okán - többletet nem indokol. Ilyenkor azonban az indokolásnak tartalmaznia kell, hogy akár az időbeli, akár a logikai levezetés hiányt nem szenved, okszerű és így a valósággal, vagy valamely jogszabály tartalmával egyező. Azt tehát, hogy miért ért egyet a bíróság a felperes vagy az alperes álláspontjával, meg kell indokolnia.

[110] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítéletének jogi indokolása e feltételeket teljes körűen teljesíti, a Pp.-nek az ítélet tartalmát meghatározó 346. § (4) – (5) bekezdéseiben foglalt tartalmi követelményeknek megfelel.

[111] Az elsőfokú bíróság ítéletében az adóhatóság által feltárt, figyelembe vett, illetve mellőzött bizonyítási eszközök bizonyító erejét értékelte, az adóigazgatási eljárásban beszerzett tanúvallomásokat a perben kihallgatott tanúvallomásokkal összevetette, vizsgálta,

majd a jogi álláspontját tartalmazó érveit jogszabályi hivatkozással indokolásában rögzítette. Megállapította, hogy az alperes a régi Art. 97. § (4), (6) bekezdéseiben foglalt tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, mindkét vizsgálati időszakban számlázási láncolatunként, a beszállítók (az Kft.1, az GmbH.1, a GmbH.2, a GmbH.3) egyenkénti vizsgálatát követően értékelte a kialakított konstrukciókat, annak elemeivel és eredményével együtt.

[112] A Pp. 279. § (1) bekezdésében rögzített bizonyítás eredményének mérlegelésekor a bíróság azt értékeli, hogy a felek tényállításait 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 bizonyítási erejüknek a megállapítása, a tanúvallomások hitelt érdemlőségének értékelése. A bizonyítási eszközök egyenként és összességében értékelése során meg kell vizsgálni és össze kell hasonlítani a bizonyító erejüket, figyelembe véve az összefüggéseket, ellentmondásokat, melyek eredményeként kell ténymegállapítások formájában rögzíteni a határozat indokolását. A szabad mérlegelésnek keretét szabja az indokolási kötelezettség, a bíróságnak az ítéletben számot kell adnia a bizonyítékok értékeléséről.

[113] Az elsőfokú bíróság a Pp. 279. §-ában foglalt kötelezettségének eleget tett. A felperes hivatkozásával ellentétben az elsőfokú ítélet részletesen tartalmazza a megállapított tényállást, ismerteti az elsőfokú és a másodfokú határozatok lényegét, a felperes kereseteit, a korábbi bírósági döntést, a jogszabályi hivatkozásokat, az EUB, a kúriai joggyakorlattal is alátámasztott jogi indokolását, melyben tételesen és indokoltan dönt az egyes keresetrészekről, reagál a felperesi felvetésekre, indokolja a felajánlott bizonyítás mellőzését. Részletesen elemezte az adóhatósági eljárásban beszerzett bizonyítékokat, azok bizonyító erejét, a kihallgatott tanúk vallomásait, a felperesi ügyvezető által előadottakat, a beszállítóknál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményét, a pénz útját a valósággal egyezően. Helytállóan tárta fel az ügyletek szereplői közötti gazdasági kapcsolatokat, érdekeltségeket és okszerű a valós gazdasági kapcsolat hiányának megállapítása, két láncolat esetében pedig az EUB által megkívánt mélységű az objektív körülményeken alapuló tudattartalom vizsgálata, mely körülmények a felperes adókiájtásban való aktív közreműködését támasztották alá.

[114] Az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg az alperessel egyezően, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok, azokra adólevonási jog nem alapítható.

[115] A Kúria ezt követően a felperes által előterjesztett eljárási kifogásokat vizsgálta.

[116] A felperes hivatkozása szerint a megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság nem tartotta be a Kúria Kfv.VI.35.156/2022/8. számú végzésében előírtakat, mivel az új eljárást az első tárgyalástól kellett volna megismételni.

[117] A Kp. 110. § (3) bekezdése értelmében, ha a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan iránymutatást ad, amely az elsőfokú bíróságot köti. A Kúriának a - jelen eljárásra is irányadó, a Kfv.38.348/2019/11., Kfv.37.031/2021/5. számú eseti döntéseiben megjelenő - joggyakorlata szerint a megismételt eljárásban hozott döntés akörben bírálható felül, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a legfelsőbb bírói fórum korábbi végzésében foglaltaknak teljes körűen megfelel-e. Az alapper a megismételt eljárással együtt alkotja az elsőfokú közigazgatási pert, és figyelemmel kell lenni arra is, hogy az első tárgyaláshoz a Kp. több jogkövetkezményt fűz (pl.: keresetváltoztatás tilalma, bizonyítási indítvány előterjesztésének határideje), amely rendelkezések - azt tartalmazó jogi szabályozás hiányában - nem változnak meg azért, mert az elsőfokú bíróság megismételt eljárásban jár el.

[118] A Kúria Kfv.VI.35.156/2022/8. számú, az elsőfokú bíróság 101.K.700.110/2020/49. számú ítéletét hatályon kívül helyező végzésében a jogszabályi előírásnak megfelelően egyértelműen állást foglalt arról, hogy az új eljárás lefolytatása a felperes tisztességes eljáráshoz, tárgyaláshoz való jogának sérülése miatt volt indokolt. E hatályon kívül helyező végzés az ügy érdemi jogkérdéseiben nem döntött, azokra vonatkozóan iránymutatást sem tartalmazott, így - a felperesi hivatkozással ellentétben - az új eljárásra utasítás nem eredményezhette az elsőfokú közigazgatási per teljes, minden részére kiterjedő megismétlésének kötelezettségét.

[119] Peres felek az új eljárásban tartott tárgyalásokon (2022. december 21-én, 2023. február 24-én) - illetőleg azt megelőzően írásban - összefoglaló nyilatkozatot tettek. Az elsőfokú bíróság a felperes és az alperes nyilatkozatait követően a tárgyalást a Kp. 76. § (1) bekezdése alapján berekesztette és kihirdette az ítéletet. Eljárása megfelel a Kp. előírásainak és a Kúria iránymutatásának. Az elsőfokú bíróság teljesítette a Kúria Kfv.VI.35.156/2022/8. számú végzésében foglaltakat, az általa megszüntetett jogsértés így már nem képezte a meghozott jogerős ítélet rendkívüli perorvoslati eljárásban történő érdemi felülvizsgálatának akadályát, azaz a felperes által benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria érdemben dönthetett az elsőfokú ítélet jogszerűségéről.

[120] Az anyagi pervezetéssel kapcsolatban a Kúria rögzíti, hogy a Kp. 71. §-a határozza meg a tárgyalásra vonatkozó szabályokat. A Kp. 71. § (2) bekezdés *d)* pontja szerint az elnök a jogvita ténybeli és jogi vonatkozásait a felekkel megtárgyalja. A Pp. 237. §-ához képest a Kp. eltérően határozza meg az anyagi pervezetés kereteit, nem különíti el azokat az alaki pervezetés szabályaitól. A szabályozás lényege, hogy az eljáró bírónak akkor van közrehatási feladata, ha valamely releváns tény tekintetében a fél nyilatkozata hiányos, vagy vitatott a felek között a bizonyítási teher. Az anyagi pervezetés célja, hogy a döntéshez szükséges lényeges tények, nyilatkozatok rendelkezésre álljanak. A Kúria Kfv.I.35.258/2019/6. számú döntésében kimondta, hogy a Kp. hatálya alatt a bizonyítás kapcsán a közigazgatási bíróságnak nem feladata mindenre kiterjedő, részletes tájékoztatást adni a felperes számára. A bíróságot nem terheli részletekbe menő tájékoztatási kötelezettség a bizonyításra szoruló tényekre, a bizonyítási teherre, illetve a bizonyítás sikertelenségére vonatkozóan akkor, ha a per eldöntéséhez szükséges tények hiánytalanul rendelkezésre állnak, azt a felek nem teszik vitássá és a bíróságnak sem merül fel ezzel kapcsolatosan aggálya.

[121] A megismételt eljárásban tartott első tárgyaláson (4. sorszámu jegyzőkönyv) a tanács elnöke rögzítette az ügy ténybeli vonatkozásait, a keresettel érintett főbb témaköröket, az alkalmazandó jogszabályokat. A felperes állításával ellentétben az elsőfokú bíróság a releváns tájékoztatást megadta, figyelmeztette a peres feleket az eljárási jogaikra és kötelezettségeikre, a felperes bizonyítási indítványait pontosította. Az eljárás ezen szakaszában, az elsőfokú bíróság által fogantatosított bizonyítási eljárást követően nem merült fel olyan körülmény, ami az anyagi pervezetést indokolta volna.

[122] A kereset kimerítése kérdésében a Kp. 2. § (4) bekezdése akként rendelkezik, hogy a bíróság a közigazgatási jogvitát a kereseti kérelem, a felek által előterjesztett kérelmek és jognyilatkozatok keretei között bírálja el. A jogalkotó ezen alapelvi rendelkezése a Kp. 86. § (1) bekezdésében konkrét normában is megjelenik, mely szerint „az ítéletben a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni”. A felperes hivatkozása szerint az elsőfokú bíróság ítéletének rendelkező része csupán egy kereset elutasítását nevesíti, melyből nem derül ki, hogy az pontosan melyikre vonatkozik.

[123] A periratokból megállapíthatóan az elsőfokú hatóság két külön vizsgálati időszakra két külön határozatot hozott, a fellebbezések folytán eljáró alperes is kettő határozatban rendelkezett, a másodfokú határozatokkal szemben a felperes önálló keresetleveleket terjesztett elő, melyek alapján az elsőfokú bíróságon két ügyszámon két közigazgatási per

indult. A perek egyesítését követően az elsőfokú bíróság egy ítéletet hozott, az ítéletből megállapíthatóan a döntés kiterjedt mindkét vizsgálati időszakra, mindkét első- és másodfokú határozatra és mindkét kereseti kérelemre, így nem alapos a felülvizsgálati kérelem e része, az elsőfokú bíróság mind a kettő keresetet elbírálta.

[124] Tévesen hivatkozott felperes a kereseti kérelemhez kötöttség megsértésére a szakértő kirendelés elmaradása, a szakértő igénybevétele nélkül hozott döntés okán. A szakértői bizonyítás a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 267. § és 268. § szerint a bizonyítás módja, a szakértő egy bizonyítási eszköz, a szakvélemény pedig bizonyíték. A szakértői bizonyítás a kereseti kérelemben jelzett jogszabálysértések alátámasztására vagy cáfolatára szolgál. A szakértő kirendelése vagy a szakértői bizonyítás elmaradása nem a kereseti kérelem kimerítésével, hanem a tényállás feltáratlanságával összefüggésben eredményezhet jogsértést.

[125] A Kúria vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság a perek egyesítésével - amit a felperes indokolatlannak értékel - sértett-e jogszabályt.

[126] A Kp. 31. § (1) bekezdése szerint a bíróság az előtte vagy más azonos hatáskörű bíróság előtt folyamatban lévő, egymással szoros összefüggésben álló tárgyú pereket – a felek kérelmére vagy hivatalból – az együttes elbírálás érdekében egyesítheti.

[127] A közigazgatási iratokból tényszerűen megállapítható, hogy a keresettel támadott mindkét másodfokú határozat a felperesnél áfa adónemben folytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredménye, és két egymást követő időszakra vonatkozott. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy az egymással személyben és tárgyban szoros összefüggésben álló perek egyesítésére van jogszabályi lehetőség, amelyről a Kp. előírásainak megfelelően, a 31. § (2) bekezdése alapján alakszerű végzést hozott, eljárása jogszerű volt.

[128] A Kúria értékelte az alkalmazott jogszabályokat, mert a felperes szerint sérült a Kp. 85. § (3) bekezdés *b)* pontja azzal, hogy az adóhatóság a közigazgatási eljárást nem a megfelelő jogszabályok alapján folytatta, a Ket. és a régi Art. mellett nem alkalmazhatta volna az Air., illetőleg az Adóig.vhr. szabályait. A Kp. e törvényhelyében foglaltak szerint a bíróság hivatalból veszi figyelembe a közigazgatási cselekménynek az ügyben nem alkalmazandó jogszabályi rendelkezésre alapítását.

[129] A közigazgatási iratok által alátámasztottan az I. vizsgálati időszakra vonatkozó adóhatósági eljárás felperessel szemben 2018. december 4-én, míg a II. vizsgálati időszakra vonatkozó eljárás 2017. december 1-én indult a hatályban lévő régi Art. szabályai szerint. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 270. § (1) bekezdése és 271. § (1) bekezdése értelmében, az Air. 137. §-a és 139. § (1) bekezdése alapján, valamint az Adóig.vhr. 124. §-a és 125. §-a értelmében a 2018. január 1-ét megelőzően indult eljárásokban az akkor hatályos jogszabályok rendelkezéseit kell alkalmazni.

[130] Felperes sem vitatta, mindkét vizsgálati időszakra az adóhatóság több társaságnál kapcsolódó vizsgálatot végzett, mely önálló ellenőrzési eljárás. Ezekben az ellenőrzési eljárásokban is az ellenőrzési határidőt a megbízólevél kézbesítésétől, átadásától kell számítani (rég Art. 93. § (1) bekezdés, Air. 94. § (5) bekezdés). A kapcsolódó vizsgálatok 2018-ban, az új eljárási törvények (új Art., Air.) hatálybalépését követően indultak meg, így azokat az ellenőrzés megindításakor hatályos eljárási jogszabályok szerint kellett lefolytatni. A felperes ezen eljárási kifogása sem alapos, az elsőfokú ítélet vonatkozó része jogszerű.

[131] A Kúria a bizonyítási teher megfordulása kérdésében az irányadó jogszabályok közül rögzíti, hogy a Kp. 79. § (1) bekezdése értelmében, ha a megelőző eljárás hivatalból indult és a fél az abban megállapított tényállás megalapozatlanságát, hiányosságát vagy iratellenességét valószínűsíti, a bíróság a közigazgatási szervet a tényállás valóságának bizonyítására kötelezi.

A Kp. 78. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 265. § (1) bekezdése szerint a törvény eltérő rendelkezése hiányában a perben jelentős tényeket annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valósnak fogadja el (bizonyítási érdek, továbbá a bizonyítás elmaradásának vagy sikertelenségének következményeit is ez a fél viseli).

[132] A Kp. 79. § (1) bekezdésének alkalmazása két feltételtől függ: egyrészt hivatalból induljon a megelőző eljárás, másrészt felperes a tényállás megalapozottságát vitassa. A következetes bírói joggyakorlat szerint nem elegendő a fél előadása, a bizonyítási teher átfordulásához valószínűsíteni kell, hogy mely tényt és miért értékelt iratellenesen a hatóság, mi nincs és miért nincs bizonyítékkal alátámasztva, ez a polgári perrendtartásról szóló 1953. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 336/A. § (2) bekezdésével kapcsolatosan is követelmény volt (Kúria Kfv.VI.39.029/2020/14., Kfv.35.089/2021/8.). A felperes valószínűsítés hiányában a reá kötelező jogszabályi feltételt nem teljesítette, így e törvényhelyet az elsőfokú bíróság jogszerűen nem alkalmazhatta.

[133] A Kúria joggyakorlata a mérlegelési jogkörben hozott döntésre vonatkozóan már kialakult. A Kp. 85. § (5) bekezdése szerint mérlegelési jogkörben megvalósított közigazgatási cselekmény jogszerűsége körében a bíróság azt is vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e.

[134] A Kúriának a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatáról megalkotott 2/2015. (XI. 23.) KMK véleményében foglaltak szerint a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatnak minősül az a határozat, amelyben a hatóság döntését olyan jogszabályra alapozza, mely kizárólag a döntés kereteit jelöli ki. Mérlegelési jogkörben hozott határozat az is, ahol a döntési lehetőségeket meghatározó jogszabályi rendelkezés a döntés meghozatalának feltételeit és szempontjait nem jelöli meg. Az a közigazgatási határozat nem minősül mérlegelési jogkörben hozott határozatnak, amelyben a hatóság a határozathozatalhoz szükséges bizonyítékok értékelése alapján döntési lehetőségeket nem biztosító jogszabály alkalmazásával dönt. A KMK vélemény kimondta, amennyiben a jogszabály a hatóság számára bizonyos feltételek megléte esetén kötelező irányú döntést határoz meg, és a hatóság e feltételek vizsgálatához bizonyítást vesz fel, melynek eredményét értékeli, úgy az utóbbira tekintettel a határozat nem minősíthető mérlegelési jogkörben hozott határozatnak. A bizonyítási értékelés a hatóság részéről egyfajta mérlegelés, azonban ez a típusú „mérlegelés” a bírósági felülvizsgált szempontjából nem jelent mérlegelési jogkört, ha a jogszabály az adott ügyben döntési lehetőségeket vagy kereteket nem tartalmaz.

[135] A felperes tévesen állította a mérlegelési jogkör sérelmét. A keresetében ténylegesen az első- és másodfokú közigazgatási eljárásban általa felajánlott, illetőleg a tényállás megállapításánál figyelembe nem vett bizonyítékok mellőzésére hivatkozott, majd ezzel kapcsolatosan felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú ítélet hiányosságát sérelmezte, mely tartalmú keresetrész (hatósági bizonyíték értékelés) elbírálása azonban - ahogyan a KMK vélemény részletesen kifejtette - a perben a bíróság számára nem teremt mérlegelési jogkört, így nem eredményezhet mérlegelési jogkörben hozott döntést, azaz a Kp. 85. § (5) bekezdésében foglaltakat az elsőfokú bíróság nem sértette meg.

[136] A szakértői bizonyítás alkalmazásával, a Kp. 80. §-ában, a Pp. 300-319. §-aiban rögzített követelmények - felperes által állított - megsértésével összefüggésben a Kúria rögzíti, a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 300. § szerint szakértőt kell alkalmazni, ha a jogvita kereteinek a meghatározásához vagy perben jelentős tény megállapításához, megítéléséhez különleges szakértelem szükséges. A Kp. 80. § a Pp.

szabályaihoz képest eltérő szabályokat ír elő, ha a pert megelőző eljárásban volt szakértői bizonyítás.

[137] A felperes a közigazgatási eljárásban és a perben is az IT adatmentéshez kapcsolódóan informatikai, a revizorok szakértelmének hiányára műszaki szakértői véleményeket csatolt, szükség esetén kérte a perben műszaki szakértő kirendelését. A Kúria az elsőfokú bírósággal és az adóhatósággal egyezően megállapította, hogy szakkérdés hiányában szakértő kirendelése nem volt indokolt, így annak mellőzése jogszerű volt.

[138] A jogerős ítélet [699]-[717] bekezdései - az indokolási kötelezettség betartása mellett - részletesen tartalmazzák a felperes által kért bizonyítás, így a szakértői bizonyítás mellőzésének indokait. A szakértői bizonyítás szabályainak megsértése ezért az elsőfokú bíróság részéről nem volt megállapítható.

[139] A Kp. 4. § (7) bekezdés 4. pontja szerint a megelőző eljárás a jogvita tárgyává tett közigazgatási cselekmény megvalósítására folytatott közigazgatási hatósági vagy jogorvoslati eljárás. Az, hogy a felperes nemperes eljárásban kirendelt szakértő szakvéleményét csatolta, nem minősül a Kp. 80. §-a szerinti, a megelőző eljárásban kirendelt igazságügyi szakértő alkalmazásának, és nem tekinthető a Pp. 306. §-a szerinti más eljárásban kirendelt szakértő eljárásának sem. A közigazgatási iratok egyértelműen alátámasztják, hogy a megelőző eljárásban szakértő alkalmazására nem került sor, a felperes sem jelölt meg olyan párhuzamosan folyó másik eljárást, ahol a hivatkozott szakvéleményt felhasználták volna, ennek hiányában nem történt a megelőző eljárásban vagy más eljárásban szakvélemény beszerzése, így fel sem merülhet a Kp. 80. § és a Pp. 306. § alkalmazása.

[140] Az elsőfokú bíróság az alperessel egyezően döntött arról is, hogy a revizoroknak adójogi kérdésekben kellett állást foglalnia, nem műszaki szakértelmet igénylő kérdésben, így szakmai jártasságuk megítélése, továbbá az IT adatmentéssel kapcsolatban beszerzett informatikai szakvélemény - konkrét jogsérelem megjelölésének hiányában - szintén nem indokolta szakértői bizonyítás elrendelését. Az elsőfokú bíróság a felperes által felajánlott bizonyítékok szükségességét, az informatikai szakvélemény bizonyító erejét is vizsgálta, megállapítva, hogy K.Zs. szakértő az adóhatóság eljárását nem az adóeljárási szabályok (Air., Art., Adóig.vhr.), hanem a büntetőeljárásra vonatkozó elektronikus adatok lefoglalásának szabályai alapján minősítette, mely miatt annak jogszerűsége nem volt megítélhető. Az elsőfokú ítélet jogi indokolásának teljes körűségét igazolja az is, hogy az elsőfokú bíróság az informatikai szakvéleménnyel kapcsolatosan is kifejtette az álláspontját.

[141] A Kp. 78. (3) bekezdése értelmében bizonyítási indítvány előterjesztésére, illetve bizonyítási eszköz rendelkezésre bocsátására legkésőbb az első tárgyaláson van lehetőség. A bíróság legfeljebb tizenöt napos határidő tűzésével ezt követően is engedélyezheti bizonyítási indítvány előterjesztését, illetve bizonyítási eszköz rendelkezésre bocsátását, ha a) a felperes a keresetét az első tárgyaláson megváltoztatja, b) a felperes keresetét a jogsérelem orvoslására tett cselekményre kiterjeszti, vagy c) az az anyagi pervezetése folytán vált szükségessé. A Kp. e rendelkezésének helyes értelmezése szerint mindig az eljárás körülményei alapján lehet megítélni, hogy a bizonyítékot az első tárgyaláson be kell csatolni, vagy elegendő a bizonyítási indítványt előterjeszteni. Az elsőfokú bíróság B.J.1 szakvéleményét nem értékelte, mivel azt a felperes az első tárgyalást követően csatolta.

[142] A perben 2020. augusztus 28-án tartott tárgyaláson felperes a 101.K.700.110/2020/6. számú jegyzőkönyv 2. oldal 6-8 bekezdéseiben hivatkozott a közjegyzői eljárásban kirendelt műszaki szakértői véleményre (a revizorok műszaki ismeretének hiányának igazolásaként), melyet 8 napon belül vállalt becsatolni. A szakvélemény 2020. július 31-én készült el, amit a felperes állítása szerint 2020. augusztus 6-án vett át.

[143] A Kúria vizsgálta, hogy a tárgyalásra szóló idézés a Kp. 78. § (3) bekezdésére vonatkozóan nem tartalmazott tájékoztatást, továbbá az elsőfokú bíróság a 6. sorszámu jegyzőkönyvben a tárgyalás elhalasztásáról kiadott végzésben felhívta a felperest az általa jelzett iratanyag vállalt határidőn belüli becsatolására, melynek 2020. szeptember 7-én eleget tett.

[144] Ezen körülmények mellett felperes a Kp. 78. § (3) bekezdés megsértése nélkül a szakvéleményt előterjeszthette, a vizsgálatának elmaradása azonban az ügy érdemi elbírálására nem hatott ki, mivel a már kifejtettek ([137] bekezdés) szerint az ügyben szakkérdés hiányában – különösen a revizorok műszaki ismereteinek vizsgálatára vonatkozóan – nem volt indokolt szakértő bevezetése az ügyletek adójogi megítélésére tekintettel.

[145] A Kúria a kiadmányozással, mint a felperes által megjelölt semmisségi okkal kapcsolatban - a jogerős ítéletben kifejtettekkel egyetértve - kiemeli, a felperes mindkét vizsgálati időszakra vonatkozó határozattal szemben előterjesztett keresetlevelében (3.4., 4.4. pontok) hivatkozott kiadmányozási hibára, sérelmezve, hogy az alperes határozataiban ugyan utalt a 2016/2017/202 szabályzatban foglaltakra, azonban azt nem ismerhette meg. A közigazgatási perben a szabályzat megismerhetővé vált, azt az elsőfokú bíróság is vizsgálta a jogerős ítélet [568]-[575] bekezdéseiben, ennek figyelembevételével vezette le, hogy miért nem állapítható meg kiadmányozási probléma.

[146] A felperes felülvizsgálati kérelmében a kiadmányozással kapcsolatban fenntartotta a keresetlevelében előadott kifogásait, azt azonban a szabályzatban foglaltak tartalmi megismerése ellenére nem egészítette ki, új hivatkozása sem volt.

[147] Az elsőfokú bíróság arra is helytállóan hivatkozott: a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi-Polgári Jogegységi Tanácsa az 1/2019. számú KMPJE határozatának 2. pontjában egyértelműen állást foglalt abban a kérdésben, hogy a közigazgatási döntés kiadmányozójának aláírásával kapcsolatos hiba vagy hiányosság önmagában semmisséget nem eredményez, hanem eljárási szabálysértésnek minősül. A III.5. pont értelmében a hatáskör gyakorlásának részét képező kiadmányozási jog átengedése nem azonos a hatáskör átruházása Ket. 19. § (3) bekezdésében szabályozott esetével. A III.5.4. pont szerint a Ket. 121. § (1) bekezdés *b)* pontja szerinti semmisségi okot a hatáskör hiánya jelenti, ilyen jogkövetkezmény az aláírással kapcsolatos esetleges szabálytalansághoz nem fűz. Az alperes határozatainak aláírásával kapcsolatos szabálytalanság - a felperes állításával ellentétben - nem igazolt, továbbá ennek fennállása esetén sem eredményezne semmisségi okot, így a Kp. 92. § (1) bekezdés *a)* pontja szerinti jogkövetkezmény (a közigazgatási cselekmény megsemmisítése) az elsőfokú bíróság részéről nem volt alkalmazható.

[148] A felperes az IT adatmentéshez kapcsolódóan jogszerűtlen bizonyíték beszerzésre, jogsértő bizonyítási eszközökre hivatkozott. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet [538]-[544], [653] bekezdéseiben vizsgálta az adóhatóság által végzett IT adatmentés jogszerűségét. Helyesen állapította meg, hogy az Air. 130. § (1) bekezdése, az Adóig.vhr. 90. § (1)-(2) bekezdés *f)* és *h)* pontjai alapján erre az adóhatóságnak lehetősége volt, figyelemmel az észlelt bizonylati hiányosságra. Az adóhatóság csak azokat az adatokat mentette le, amihez a felperes hozzájárult, ezt alátámasztják a készített fájl listák. Az informatikai szakértő véleménye nem igazolta az adóhatóság által IT adatmentéssel nyert adatok manipulálását. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az IT adatmentéshez kapcsolódó bizonyítékok beszerzése, illetve felhasználhatósága kérdésében is jogszerű, indokolt döntést hozott.

[149] A Kúria megállapította, felperes a titkosított iratokkal kapcsolatban jogszabállyal alátámasztottan, bizonyítékokkal igazoltan nem jelölt meg olyan jogsérelmet az iratoknak a perben történt megismerésével összefüggésben, amely az ügy érdekét érintette volna.

[150] A Kp. 2. §-a határozza meg a bíróság feladatát, melynek része: tisztességes eljárás keretében hatékony bírói jogvédelem biztosítása. A közigazgatási perben érvényesülő tisztességes bírósági eljáráshoz való alapvető jog Alaptörvényen alapuló alkotmányos követelményeit az Alkotmánybíróság a 3295/2022. (VI. 24.) AB határozatában fogalmazta meg. A tisztességes eljárás (fair trial) olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek a figyelembevételével lehet csupán megítélni. Egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes {6/1998. (III. 11.) AB határozat, ABH 1998., 91., 95.; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, indokolás [24] bekezdés}.

[151] A Kúria is több ítéletében értelmezte átfogóan a tisztességes eljáráshoz való jogot. A Kpkf.37.589/2012/2. számú kúriai döntés szerint a tisztességes eljárás szorosan összefügg a védelemhez való joggal. Mind az Alkotmánybíróság, mind pedig az Európai Jogok Egyezményének (EJEE) a tisztességes eljárást rögzítő 6. cikke és az EJEB ezen alapuló gyakorlata szerint a tisztességes eljárás követelményét az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni.

[152] A Kúria Kfv.V.35.216/2014/8. számú ítéletében kiemelte, hogy a tisztességes eljárás elemét képező fegyveregyenlőség elve a bizonyítékok beszerzése körében, a közigazgatási eljárásban a hatóságra és az ügyfélre is vonatkozik. A Kfv.IV.37.366/2012/4. számú ítéletben a Kúria azt rögzítette, hogy a tisztességes eljárás jogát csak az a bírói mulasztás sérti, amely akadályozza, illetve szükségtelenül, aránytalanul korlátozza a peres felek perbeli cselekményeit.

[153] A felperes felülvizsgálati kérelmében általánosság szintjén, konkrét jogsérelem bemutatása nélkül hivatkozott a tisztességes eljáráshoz való joga sérelmére, utalva az anyagi pervezetés szabályainak megsértésére, a fegyveregyenlőség elvének sérelmére, a jogszerűtlen bizonyíték beszerzésre. Az elsőfokú bíróság valamennyi felperesi hivatkozást részletesen vizsgálta, a megállapításait az elsőfokú ítélet indokolása tartalmazza, a felperes jogérvényesítését korlátozó intézkedés hiányában a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme nem állapítható meg.

[154] A felperesnek az adóbírság jogalapját,összegezését vitató felülvizsgálati kérelmével kapcsolatban megállapítható, hogy a régi Art. 170. § (1) bekezdése írja elő objektív szankcióként adóhiány esetén az adóbírság fizetési kötelezettséget, melynek mértéke - törvény eltérő rendelkezése hiányában - az adóhiány 50 %-ában meghatározott. Az adóhiány 200 %-a az adóbírság összege, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

[155] Hangsúlyozza a Kúria, azt az adózói magatartást, amit a feltárt tényállás szerint a felperes megvalósított, a jogalkotó 200 %-os adóbírsággal szankcionálja, így sem az adóhatóság, sem az elsőfokú bíróság nem dönthetett másképp a bírság összegéről.

[156] A Kúria tételesen vizsgálta a peres felek által felhívott valamennyi EUB (C-512/21.) és kúriai (Kfv.I.35.036/2018/10., EH2015.K.29., Kfv.II.37.444/2020/7., Kfv.35.156/2022/8., KGD 2012.84., KGD.2017.12., Kfv.V.35.267/2017/6., Kfv.I.35.036/2018/10., BDT.2009.2126) döntést, amelyek megsértése az elsőfokú bíróság jogszerű eljárása okán nem volt megállapítható.

[157] A felperes felülvizsgálati kérelme pozitív elbírálása esetén más összetételű tanács kijelölését kérte. A régi Pp. 252. § (4) bekezdése alapján a másodfokú bíróságnak volt lehetősége arra, hogy az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezése esetén az elsőfokú bíróság másik tanácsa vagy azonos hatáskörű más bíróság tárgyalja az ügyet. A Kp. hatálybalépésével ez a lehetőség megszűnt.

[158] A Kúria a rendkívül részletes és nagy terjedelmű felülvizsgálati kérelem valamennyi pontját értékelte, jogkérdésenként csoportosította, a megjelölt jogsértéseket vizsgálva hozta meg döntését, megállapítva, hogy az elsőfokú bíróság döntése jogszerű és megalapozott.

[159] Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[160] *A valósággal nem egyező tartalmú számlákra adólevonási jog nem alapítható.*

Záró rész

[161] A Kúria a pernyertes alperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdései alapján megállapított felülvizsgálati perköltség viselésére a peresztes felperest kötelezte a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján, melynek összegét az alperes által felszámított összeggel egyezően állapította meg.

[162] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 45/A. § (2) bekezdése, 50. § (1) bekezdése, valamint a Kp. 35. §-a alapján alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése és 102. § (1) és (6) bekezdései alapján a felülvizsgálati eljárás illeték viselésére a felperes köteles, melyet az állami adó- és vámhatóság által közzétett 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételei számlára kell megfizetnie. Az illetékfizetési kötelezettség esedékességére az Itv. 78. § (4) bekezdése az irányadó, az illeték megfizetése során az illetékfizetési kötelezettséget tartalmazó jogerős bírósági határozatot hozó bíróság megnevezését, a bírósági ügyszámot, valamint az adóazonosító számot közleményként fel kell tüntetni.

[163] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. november 8.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

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

Dr. Vital-Eigner Beáta sk.

Dr. Horváth Tamás sk. bíró
bíró

Dr. Rák-Fekete Edina sk.

A kiadmány hitelül:

