



..

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.005/2024/2.

A tanács tagjai:

dr. Darák Péter a tanács elnöke

dr. Demjén Péter előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Stefancsik Márta bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes:

felperes1 Kft.

(cím1)

A felperes jogi képviselője:
cím2)

ügyvédi iroda (eljáró ügyvéd: ügyvéd1 ügyvéd,

Az alperes:

alperes1

(cím3)

Az alperes jogi képviselője:

jogi képviselő1 kamarai jogtanácsos

A per tárgya:
közigazgatási per

adóügyben hozott határozat ellen indított

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálattal támadott határozat: Fővárosi Törvényszék 2023. október 12.

napján kelt 107.K.703.038/2022/24. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság 2020. október hónapra általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben adóellenőrzést folytatott a felperesnél, amelynek eredményeként 2022. február 17. napján kelt iktatószám iktatószámú határozatával a felperes terhére 13.262.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet tárt fel, egyúttal kötelezte őt az adóhiány, 6.631.000 Ft adóbírság és 775.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

[2] A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2022. június 10. napján kelt iktatószámú iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[3] Indokolása szerint a felperes négy számlát fogadott be a számlakibocsátótól gépjárművek adás-vételéről, az azokban feltüntetett áfát pedig levonásba helyezte. Megállapította, hogy a számlakibocsátó adóminimalizáló bevallást nyújtott be, míg a számlakibocsátó beszállítója (a továbbiakban: beszállító) nem tett eleget áfafizetési kötelezettségének. A láncolatban így adókijátszás történt, az adóelőny pedig a felperesnél jelentkezett akként, hogy az ügylet korábbi szereplői által be nem fizetett adó vonatkozásában kívánta adólevonási jogát gyakorolni. Ennek megfelelően megállapította, hogy a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó és a beszállító család magatartást valósított meg, így az ügyletet 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. esetkörébe tartozóként értékelte.

[4] A felperesi tudattartalom vonatkozásában rögzítette, hogy a felperes nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy ne vegyen részt adókijátszásban. A felperes bizalmi kapcsolatban állt a számlakibocsátó ügyvezetőjével, így az általa felkínált üzleti feltételeket elfogadta, és átható partneri ellenőrzést nem végzett. Ekként a felperes nem támasztott kételyeket annak kapcsán, hogy a számlakibocsátó ügyvezetője a felepres által befogadott számlákat kibocsátó cégeket cserélgette, a hozzá kötődő számlakibocsátó társaságok székhelye egy kivétellel azonos volt, valamint, hogy azok működésében anomáliák voltak tapasztalhatóak. Az alperes megállapítása szerint e cégek közös jellemzője volt, hogy azok kényszertörlesztés alá kerültek vagy adószámukat törölték, e körülmények pedig kétséget kellett volna, hogy ébresszenek a felperesben a számlakibocsátó jogkövető magatartása vonatkozásában. A felperes az adókijátszásban passzív szerepet töltött be, az észszerűen elvárható intézkedések megtétele esetén az adókijátszásról tudhatott volna, így magatartásával megvalósította a KMK vélemény 3. esetkörét, tehát a számlákban szereplő áfát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján nem volt jogosult levonásba helyezni.

A jogerős ítélet

[5] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, amelyet az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasított.

[6] Ítéletének indokolásában rögzítette, hogy a felperes nem vitatta a gazdasági esemény megvalósulását és az adókijátszás tényét, így kizárólag azt vizsgálta, hogy az alperes feltárta és bizonyította-e a felperes tudattartalmára vonatkozó tényeket. E körben idézte az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) a közös hozzáadott értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv kapcsán kimunkált gyakorlatát. Rámutatott, hogy az eljáró adóhatóságok feltárták a felperesi tudattartalommal kapcsolatos körülményeket, és bizonyították, hogy a felperes az észszerűen elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatott volna arról, hogy adókijátszásra irányuló ügyletekben vett részt. Az alperes helytállóan rögzítette, hogy számlakibocsátó felperes által hivatkozott munkavállalóinak, valamint a beszállító ügyvezetőjének meghallgatása szükségtelen volt, mivel ők a felperes tudattartalmára releváns információval nem szolgálhattak. Mellőzte a számlakibocsátó ügyvezetőjének ismételt meghallgatására irányuló felperesi bizonyítási indítványt. Az átutalás tényével, a gépjárművek behozatalával, az adóelőnyvel, a felvett pénz további sorsával kapcsolatos felperesi hivatkozások elbírálását szintén mellőzte arra hivatkozással, hogy ezek a felperesi tudattartalom szempontjából irrelevánsak.

[7] A kúriai gyakorlatra hivatkozással rögzítette, hogy az körülmény, hogy a felperes a számlakibocsátó székhelyét nem ellenőrizte és ott nem járt, arra utal, hogy nem tette meg az észszerűen elvárható, szükséges intézkedéseket. A számlakibocsátó ügyvezetőjéhez kötődő társaságok jogellenes működésére utaló körülmények már a számlák felperes általi befogadásakor, 2020. októberében is fennálltak, így a felperes ezeket ellenőrizhette volna. A

felperes saját állítása szerint sem ellenőrizte a beszállító cégeket, ehelyett megbízott az ügyvezetővel fennálló bizalmi kapcsolatában. A felperes nem ellenőrizte a társaságok köztartozásait, valamint a számlakibocsátó képviselőjében eljáró munkavállaló képviselői jogosultságát sem. Végül kiemelte, hogy a cégkivonat megtekintése önmagában nem jelenti az észszerű intézkedések megtételét.

A felülvizsgálati kérelem

[8] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, annak befogadását a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa), ab) és ad) alpontjai, valamint b) pontja alapján kérte. A joggyakorlat egységének és továbbfejlesztésének biztosítása körében kifejtette, hogy az adózói tudattartalomra vonatkozó mérlegelési szempontok nem tekinthetők egységesnek. Különleges súlyú és társadalmi jelentőségű jogkérdésnek minősítette, hogy az alperes határozatával olyan fizetési kötelezettséget rótt ki rá, amelynek teljesítése működését ellehetetlenítené.

[9] Az ügy érdemét tekintve hivatkozott az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény 58. §, 86. § és 98-99. §, az Áfa tv. 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdés a) pontja, az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény 2. §, 3. §, 6. § és 62. §, továbbá a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (1) és (4) bekezdései sérelmére. Kifejtette, hogy a bíróság bizonyítási indítványai ellenére nem folytatott le a tudattartalomra vonatkozó bizonyítást, ehelyett kizárólag a felperes nyilatkozatait és a közigazgatási iratokat vette figyelembe. Sérelmezte, hogy az alperes nem tett eleget tényállástisztázási kötelezettségének. Kifejtette, hogy az ítélet ellentétes az EUB gyakorlatával is, mivel a bíróság nem objektív bizonyítékok alapján vizsgálta a felperesi ügyvezető tudattartalmát, és nem tárt fel olyan körülményeket, amelyek a számlakibocsátóval fennálló kapcsolatát és az adókijátszás tényére vonatkozó tudattartalmát igazolnák.

[10] Kifogásolta, hogy a bíróság jelentőséget tulajdonított annak, hogy ügyvezetője nem ellenőrizte a számlakibocsátó székhelyének meglétét, amit ellentétesnek ítélt az EUB gyakorlatával. Az a tény, hogy tartotta a kapcsolatot a számlakibocsátó ügyvezetőjével, épp jóhiszeműségét támasztja alá. Utalt arra is, hogy a számlakibocsátó ügyvezetőjéhez kötődő cégek ellenőrzése esetén sem vonhatott volna le következtetést az adókijátszásra, mivel az erre utaló negatív körülmények csak akkor következtek be, amikor az ügyvezető már nem vállalt szerepet a cégekben. A felperes számára a számlakibocsátó ügyvezetője a tranzakciók idején olyan partnernek tűnt, akivel érdemes üzleti kapcsolatba kerülni, arra pedig nem következtethetett semmilyen körülményből, hogy egyébként adóelkerülő magatartást folytat.

[11] Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem bizonyította objektív módon, hogy az észszerűen elvárható intézkedéseket megtette, e hiányosságot pedig a bíróság sem orvosolta. Erre figyelemmel vitatta, hogy ne lett volna jogosult a számlákban szereplő áfát levonásba

helyezni. Állította, hogy a számlákban szereplő áfát megfizette a számlakibocsátónak, így nem keletkezett adóelőny. Nem a felperes felelőssége, hogy a számlakibocsátó nem teljesítette adófizetési kötelezettségét. Az EBH2023. 5. számú határozatra hivatkozással kiemelte, hogy az adóhatóságot terheli annak bizonyítása, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy levonási jogának gyakorlásával adócsalásban vesz részt, az alperes azonban e körben nem tett eleget tényállástisztázási kötelezettségének, az elsőfokú bíróság pedig jogszabálysértő módon nem vette ezt figyelembe.

A Kúria döntése és jogi indokai

[12] A felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei – az alábbiak szerint – nem állnak fenn.

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

a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata

aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,

ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,

ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,

ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére

kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve

b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés

miatt indokolt.

[14] A Kp. 117. § (4) bekezdése szerint a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, annak fennállását bizonyítani azonban, továbbá – a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti kivételével – indokolni nem kell. A 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti ok esetében meg kell jelölni azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltér. A fél által megjelölt befogadhatósági okhoz a bíróság nincs kötve.

[15] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontjának első fordulata alapján, a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében a felülvizsgálati kérelem befogadására akkor kerülhet sor, ha a jogerős ítélet olyan elvi jelentőségű jogkérdést vet fel, amellyel kapcsolatban a Kúria még nem foglalt állást, feltéve hogy a jogértelmezést igénylő elvi jelentőségű jogkérdésben a bírói gyakorlat nem egységes, vagy a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, ezáltal a jogegység megbomlásának a veszélye áll fenn [7/2023. JEH 1. pont].

[16] A Kúria elsőként kiemeli, hogy kiterjedt joggyakorlattal rendelkezik az adólevonási jog tartalmi és alaki feltételeit illetően, amely szerint az adólevonási jogot mindig az ügy egyedi körülményei alapján, a KMK véleményben kifejtettek és az EUB által kimunkált gyakorlat alapján kell megítélni [Kfv.I.35.032/2021/8.; Kfv.I.35.151/2022/7.]. A Kúria azt is megállapította, hogy a KMK vélemény az EUB ítéletei alapján kialakult elméleti alapvetések rendszerezése [Kfv.I.35.007/2021/5.; Kfv.I.35.008/2021/5.; Kfv.I.35.009/2021/5.].

[17] Jelen ügyben az adóhatóság a KMK vélemény 3. esetkörét tartotta megállapíthatónak. A Kúria ennek kapcsán rámutat, hogy az Áfa tv. 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adólevonási jog gyakorlásának a KMK vélemény 3. esetkörére alapított megtagadását illetően kiforrott és egységes joggyakorlattal rendelkezik [Kfv.I.35.378/2016.; Kfv.I.35.646/2019/13.; Kfv.I.35.007/2021/5.; Kfv.I.35.008/2021/5.; Kfv.I.35.009/2021/5.; Kfv.I.35.032/2021/8.; Kfv.VI.35.616/2021/9.]. A Kúria már több ízben állást foglalt abban a kérdésben is, hogy – figyelemmel az EUB gyakorlatára is – milyen szempontok, objektív körülmények értékelése alapján kell megítélni a számlabefogadó tudattartalmát [Kfv.V.35.128/2012/5.; Kfv.I.35.280/2017/7.; Kfv.I.35.024/2020/7.; Kfv.I.35.122/2020/7.; Kfv.I.35.362/2020/10.; Kfv.I.35.323/2020/10.; Kfv.V.35.329/2021/8.; Kfv.VI.35.616/2021/9.; Kfv.V.35.007/2023/6.], valamint hogy a számlabefogadótól e körben milyen észszerűen elvárható intézkedések követelhetők meg [Kfv.I.35.378/2016/5.; Kfv.I.35.544/2016/5.; Kfv.VI.35.561/2016/5.; Kfv.V.35.029/2017/4.; Kfv.I.35.138/2017/5.; Kfv.V.35.153/2017/4.; Kfv.I.35.470/2018/4.; Kfv.I.35.035/2021/7.; Kfv.VI.35.304/2022/5.].

[18] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a kúriai gyakorlatra, valamint az annak alapjául szolgáló EUB-gyakorlatra figyelemmel volt, annak egyes elemeit ítéletének indokolásában ismertette. A Kúria jelen ügyben nem észlelt olyan körülményt sem, amely folytán az uniós esetjogon alapuló, hosszabb idő óta egységes kúriai gyakorlat továbbfejlesztése indokolt lenne. Mindezekre figyelemmel a felülvizsgálati kérelem Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján történő befogadása nem volt indokolt.

[19] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ab) alpontja alapján az ügy társadalmi jelentősége miatt a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha az adott ügyben elöntendő jogi probléma a jogalanyok széles körét érinti, a felvetett jogkérdés különleges súlya pedig akkor indokolja a jogerős ítélet felülvizsgálatát, ha a vizsgálandó jogkérdés az egyedi ügyön túlmutat. A befogadás ezen indokkal is csak akkor indokolt, ha a Kúria az adott jogkérdésben

korábban még nem foglalt állást [Kfv.I.37.471/2023/2., Kfv.II.37.590/2023/2.; Kfv.II.37.596/2023/2.; Kfv.VII.45.059/2023/2.; Kfv.VII.45.115/2023/3.]. Az adólevonási jog gyakorlásának a KMK vélemény 3. esetkörére alapított megtagadása kapcsán ugyanakkor a Kúria a fenti idézetek szerint kiforrott gyakorlattal rendelkezik, így a befogadásra ezekből sem kerülhetett sor.

[20] A felperes felülvizsgálati kérelme befogadását a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja alapján is kérte. A Kúria e körben kiemeli, hogy a felperes eljárási jogszabálysértésként kizárólag az adóhatóságot terhelő tényállás tisztázási kötelezettség megsértésére, valamint a bizonyítékok elsőfokú bíróság általi téves értékelésére hivatkozott. A felülvizsgálati eljárás során a Kúria ugyanakkor jogkérdésekben dönt, nem pedig a kereset ismételt elbírálását végzi. Ebből következően a felülvizsgálati eljárásban az elsőfokú bíróság által figyelembe vett bizonyítékok ismételt egybevetésére és értékelésére, a bizonyítás eredményének felülmérlegelésére – iratellenesség és kirívóan okszerűtlen mérlegelés hiányában – nincs lehetőség [ld. pl. Kfv.II.37.904/2020/2.; Kfv.I.35.316/2021/2. Kfv.II.37.673/2021/2.; Kfv.I.37.431/2022/3.; Kfv.I.37.761/2022/2.; Kfv.II.37.760/2022/2.; Kfv.III.37.028/2022/2; Kfv.II.37.220/2023/2.; Kfv.V.37.686/2023/3.; Kfv.V.35.285/2023/2.]. Az elsőfokú bíróság a tudattartalomra vonatkozó bizonyítékok mérlegeléséről, a felperes által hivatkozott tanúvallomások és okirati bizonyítékok értékeléséről ítéletében számot adott, és indokát adta a bizonyítási indítványok mellőzésének is. A Kúria nem észlelt kirívó okszerűtlenségre vagy iratellenességre utaló körülményt sem. Önmagában az, hogy a felperes nem ért egyet a bizonyítékok bíróság általi mérlegelésével, és a bizonyítékok újraértékelésével saját álláspontja elfogadását kéri, nem elegendő a felülvizsgálati kérelem befogadásához [Kfv.V.37.605/2023/2.; Kfv.V.37.625/2023/5.; Kfv.I.35.231/2023/3.; Kfv.V.35.007/2024/2.]. A felperes ezen felül más eljárási szabályszegésre nem hivatkozott, így a felülvizsgálati kérelem befogadására a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja alapján sem volt lehetőség.

[21] A Kúria a Kp. 117. § (4) bekezdése alapján megvizsgálta a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ac) alpontjában foglalt befogadási okot is, azonban a befogadást ezekből sem tartotta indokoltnak, figyelemmel arra is, hogy az adózói tudattartalom körében értékelendő objektív körülmények kapcsán az EUB kiterjedt joggyakorlattal rendelkezik, amelyet az elsőfokú bíróság figyelembe vett.

[22] A felperes hivatkozott a Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti befogadási okra is, azonban ennek kapcsán nem tett eleget a Kp. 117. § (4) bekezdésében foglalt indokolási kötelezettségének, mivel nem jelölte meg, hogy a jogerős ítélet mely közzétett kúriai határozattól tér el jogkérdésben, így a befogadás ezekből sem volt indokolt.

[23] Mindezekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei nem állnak fenn, ezért a befogadást megtagadta.

[24] A befogadás megtagadása folytán a felülvizsgálati eljárás lezárult, így a Kúria a felperes azonnali jogvédelem iránti kérelmének elbírálását mellőzte.

A döntés elvi tartalma

[25] *Nem indokolt a felülvizsgálati kérelem joggyakorlat egységének biztosítása érdekében való befogadása, ha az ügyben felmerült elvi jelentőségű jogkérdésben a Kúria már állást foglalt, joggyakorlata egységes és kiforrott.*

Záró rész

[26] Az eljárás az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) bekezdés a) pontja alapján illetékmentes.

[27] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson kívül határozott.

[28] A végzéssel szembeni további felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. február 1.

dr. Darák Péter

a tanács elnöke

dr. Demjén Péter

előadó bíró

dr. Márton Gizella

bíró

dr. Stefancsik Márta

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett

bíró