



...

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.047/2023/10.

A tanács tagjai:

Dr. Darák Péter tanácselnök

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Demjén Péter bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes:

felperes1

(cím1)

A felperes képviselője:

jogi képviselő1

(eljáró ügyvéd: név

cím2)

Az alperes:

alperes1

alperes1neve

(cím3)

Az alperes képviselője: jogi képviselő2 kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes, alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2022. december 9. napján kelt

46.K.701.738/2022/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 46.K.701.738/2022/10. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét személyenként 500.000 (ötszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás és az ügy előzménye

[1] A felperes fő tevékenységként autóalkatrész nagykereskedelemmel foglalkozik és 2011. december 5-én ügynöki tevékenység folytatására együttműködési megállapodást kötött a ... Kft.-vel (a továbbiakban: ... Kft.), melynek keretében a ... Kft. – mint ügynök – jutalék ellenében alkatrészeket szerzett be a felperes számára a 2011-2012. években két német társaságtól: az AAG.-től (a továbbiakban: AAG1), illetve a HSG.-től (a továbbiakban: H), majd továbbszámlázta azokat a felperes felé, jutalékot felszámítva. A felperes a ... Kft.-től befogadott számlákon szereplő alkatrészek értékét és a jutalék összegét is készletei között számolta el, a számlák előzetesen felszámított általános forgalmi adóját (a továbbiakban: áfa) pedig bevallásaiban levonásba helyezte, majd értékesítéskor a – jutalék összegét is magában foglaló – készlet értékét eladott áruk beszerzési értékeként szerepeltette főkönyvében. A felperes állítása szerint a konstrukció indoka az volt, hogy a német alkatrészgártók megtiltották az alkatrészek értékesítését viszonteladók részére, így a felperes beszerzési

korlátozás (a továbbiakban: beszerzési korlátozás) alá esett, míg a ... Kft., – amely szerviztevékenységet is végzett –, nem állt a korlátozás hatálya alatt.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett valamennyi adóra és költségvetési támogatásra vonatkozóan 2011-2012. évekre, melynek eredményeként a 2411947967 iktatószámú határozatával a felperes terhére több adónemben mindösszesen 98.839.000 forint adókülönbötet állapított meg, amelyből 98.480.000 forint adóhiánynak minősült. Az adóhiány után 50%-os mértékű, 49.240.000 forint adóbírságot szabott ki és 18.955.000 forint késedelmi pótlékot számított fel.

[3] Határozatának indokolása szerint a felperes valójában nem vett igénybe ügynöki szolgáltatást a ... Kft.-től az alkatrészbeszerzések tekintetében, ezért az áfa levonás szempontjából a ... Kft.-től befogadott számlák tartalmilag hiteltelen bizonylatok; a társasági adót (a továbbiakban: tao) illetően pedig a jutalék összege nem fogadható el a vállalkozás érdekében felmerült ráfordításként. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 1. § (7) bekezdése alapján a hivatkozott szerződést valódi tartalma alapján színleltnek minősítette, mivel valójában a felperes rendelte meg az alkatrészeket közvetlenül a német partnerektől a ... Kft. nevében, és ő maga fuvarozta az árut országból Magyarországra saját járműveivel, szintén a ... Kft. nevében; a ... Kft. az alkatrész-kereskedelemben nem vett részt, az alkatrészek nem is kerültek a birtokába, azok ellenértékét kizárólag átszámlázták rajta. Így ténylegesen valamennyi tevékenységet a felperes végzett az alkatrészbeszerzés kapcsán; a gazdasági események valójában a felperes és a német vállalkozások között mentek végbe; a ... Kft. részéről nem történt teljesítés, vagyis a számlán szereplő felek között nem a számlán feltüntetett gazdasági esemény jött létre. Emiatt a ... Kft. által kibocsátott számlákra adólevonási jog nem alapítható, és a felperes kellő körültekintése pedig fogalmilag kizárt.

[4] Az elsőfokú adóhatóság jogszabályi hivatkozásként utalt a következő rendelkezésekre: az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, a régi Art. 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, továbbá az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 8. § (1) bekezdés d) pontja, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 78. § (1) bekezdése.

[5] Az elsőfokú határozatot helybenhagyó alperesi határozatot (2016. december 15-én kelt 2188014951 iktatószámú határozat) a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 21.K.31.171/2017/16. számú ítéletével kiadmányozási hiba kapcsán észlelt semmisségi ok miatt hatályon kívül helyezte és az alperest megfelelő kiadmányozással ellátott, új határozat hozatalára kötelezte.

[6] Az új eljárás alapján az alperes 2018. április 23-án hozta meg a 2234245807 iktatószámú határozatát, amellyel lényegében a hatályon kívül helyett másodfokú határozatában foglaltakat fenntartotta. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság jogszerűen élt a régi Art. 1. § (7) bekezdése szerinti átminősítés jogával, és megfelelően állapította meg, hogy a ... Kft. részéről nem történt teljesítés, őt csak a számlázásba vonták be, valós áruforgalmat nem bonyolított, a valóságban nem a számlán szereplő gazdasági események jöttek létre, mivel az alkatrészeket valójában a felperes szerezte be a német beszállítóktól.

Történt gazdasági esemény, de az nem felek között ment végbe, és a felperes kellő körültekintése fogalmilag kizárt. A felperes benyújtotta a német társaságoktól beszerzett nyilatkozatokat, de azokkal sem tudta bizonyítani a beszerzési korlátozást; ugyanakkor az, hogy a közvetlen beszerzésben ténylegesen korlátozva volt-e – a tényállás kapcsán – nem is releváns. Ugyanis a régi Art. 1. § (7) bekezdése alapján az ügyletek valódi tartalmát kellett vizsgálni, ami a következő volt: a felperes szerezte be közvetlenül a német társaságoktól az alkatrészeket, ebben a ... Kft. nem működött közre, csak számlákat bocsátott ki.

[7] Az alperes kiemelte, hogy a gyártóktól származó nyilatkozat hiányában nincs arra vonatkozó adat, hogy a ... Kft. bevonására gazdasági okokból volt szükség, ezért nem igazolt, hogy a felperesre olyan beszerzési korlátozás vonatkozott, amely a ... Kft.-re nem, így az érintett ügyletek elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése volt, amely ellentétes az Áfa tv. rendelkezéseivel. Az adóelőny abban állt, hogy a felperes a ... Kft. által kibocsátott számlák alapján belföldi termékbeszerzés jogcímén adólevonási jogot kívánt érvényesíteni, a beszerzés kapcsán tehát mínusz az egyenlege és nem nulla (szemben a Közösségen belüli beszerzéskor keletkező fizetendő adó és ugyanannyi levonandó adó esetével). Az értékesítéskor fizetendő adója keletkezik, azonban a fizetendő és a levonásba helyezett áfa különbözete így jóval kisebb összeg, mint a Közösségi beszerzéssel érintett esetben. Az alperes a tao megállapítást és a kiszabott adóbírságot is jogszerűnek találta.

A kereset és a védírat

[8] A felperes az alperesi határozattal szemben előterjesztett keresetlevelében kérte annak megsemmisítését elsődlegesen a határozat szabályszerű kézbesítés hiányára, másodlagosan az ügyben nem alkalmazandó eljárási szabályokra alapított alperesi eljárásra és elévülésre hivatkozással. Harmadlagosan megváltoztatást kért a tárgyi alkatrész beszerzés tekintetében áfa és tao adónemekben megállapított adóhiány, adóbírság és felszámított késedelmi pótlék törlésével, az egyéb adónemekben feltárt adóhiány utáni adóbírság és késedelmi pótlék mérséklésével. Negyedlegesen kérte a határozat megsemmisítését a harmadlagos kereseti kérelemmel érintett körben; ötödlegesen a megváltoztatást az adóbírságok és a késedelmi pótlékok mérséklése útján.

[9] A felperes érdemben előadta, hogy jogszerűtlen a tárgyi ügyletek átminősítése, mivel a felperes azok valós gazdasági tartalmát bizonyította, az ügyletek a szerződéseknek és a számláknak megfelelően jöttek létre. Hivatkozása szerint pontosan ugyanannyi áfát fizetett a megvalósult ügyletben, mint amennyit akkor fizetett volna, ha közvetlenül a Közösségből szerezte volna be az árukat, így a költségvetést nem érte kár, ezért kizárt az adókijátszás. Az alkatrészekre gazdasági tevékenysége keretében az eredménye növelése miatt volt szükség, azok beszerzése a vállalkozás érdekében történt. Az alperesnek a megállapításait a teljes ügylet-csoportra nézve kellett volna megtennie. Indítványozta az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezését a Reemtsma-, a Weald Leasing-, a Halifax- és a Farkas-ügyekben megfogalmazott célok jelen ügyben való alkalmazhatóságának megállapítása érdekében.

[10] Az alperes a védiratában – a határozatában foglaltak fenntartásával – a kereset elutasítását kérte.

A Fővárosi Törvényszék 46.K.701.686/2020/6. számú korábbi ítélete és a Kúria végzése

[11] A Fővárosi Törvényszék a 46.K.701.686/2020/6. számú ítéletével az alperes 2234245807 iktatószámú határozatát megsemmisítette és az alperest új eljárásra kötelezte, azzal, hogy az eljárásjogi kérdésekben nem osztotta ugyan a keresetben foglaltakat, de alaposnak találta abban, hogy az alperes az ügy érdemét érintően eltérő tartalmú, és ellentmondásos határozatot hozott, amikor az indokolást megváltoztatva az adólevonási jog megtagadásának jogalapját módosította.

[12] A Kúria a Kfv.I.35.544/2020/12. számú végzésével ezen ítéletnek a felülvizsgálattal nem támadott részét nem érintette, támadott részében hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította, megállapítva, hogy ugyan az alperes nem hivatkozott korábban a régi Art. 2. § (1) bekezdésére, azonban az Air. 127. § (4) bekezdése alapján a felettes szervnek a fellebbezési eljárásban lehetősége van arra, hogy változatlan, kiegészítésre nem szoruló tényállás mellett az elsőfokú adóhatóság által megállapítottól eltérő következtetéseket vonjon le. Emiatt nem lehet a határozatot megsemmisíteni és az alperest új eljárásra kötelezni. Az új eljárásra előírta, hogy az elsőfokú bíróságnak érdemben kell vizsgálnia a ... Kft.-hez kapcsolódó áfa és tao megállapításokra vonatkozó kereseti hivatkozásokat, az adóbírság, a késedelmi pótlék tekintetében tett előadást és az EUB előzetes döntéshozatali eljárása kezdeményezésére irányuló indítványt.

A Fővárosi Törvényszék 46.K.703.434/2021/7. számú előzményi ítélete és a Kúria végzése

[13] A Fővárosi Törvényszék a 46.K.703.434/2021/7. számú ítéletével (a továbbiakban úgyis mint: Előzményi ítélet) az alperes 2234245807 iktatószámú határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megváltoztatta és a felperes terhére áfa adónemben megállapított adókülönbözetet, adóbírságot, késedelmi pótlékot, valamint a felperes terhére tao adónemben megállapított adókülönbözetet, adóbírságot, késedelmi pótlékot törölte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.

[14] Indokolásában az eljárási jogszabálysértések tekintetében a keresetet alaptalannak találta. Az áfa körében kiemelte, hogy nem volt vitatott a ... Kft. számláin feltüntetett gazdasági események tényleges megtörténte, és az, hogy a költségvetést kár nem érte, ezért álláspontja szerint a ... Kft. beiktatásával a felperes semmilyen adóelőnyt nem realizált, nem került kedvezőbb helyzetbe, hiszen összességében ugyanannyi, illetve egy kicsit több fizetendő áfája keletkezett, mint amennyi a közvetlen Közösségen belüli beszerzés esetén keletkezett volna. Mivel az alperes a ... Kft. oldalán nem bizonyított aktív adókijátszást, a felperes oldalán pedig passzív szereplőként tévesen állapította meg jogosulatlan adóelőnyt, jogalap nélkül tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását. Hivatkozása szerint a jelen

ügyben feltárt tényállás lényegét tekintve eltér a felperes által felhívott Halifax-ügy és Weald Leasing-ügy tényállásától. Jogszerűtlenül tagadta meg az adóhatóság a jutalék összegének, mint a vállalkozás érdekében felmerült kiadásnak az elfogadását; az alperes a ... Kft. igénybevételének szükségtelenségére, a gazdasági racionalitás hiányára csak az áfa levonási jog megtagadása kapcsán, adócsalás/adókijátszás bizonyítása esetén hivatkozhat. Mindezen jogsértések megállapítására tekintettel az elsőfokú bíróság az adóbírságok és késedelmi pótlékok jogszerűségének vizsgálatát okafogyottnak tekintette.

[15] Az Előzményi ítélettel szembeni alperesi felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Kúria a Kfv.V.35.608/2021/7. számú végzésével az ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Indokolásában a következőket kúriai joggyakorlat alapján kiemelte, hogy elsőként az elsőfokú bíróságnak a gazdasági esemény megtörténtét kellett volna vizsgálnia a teljesítési lánc valamennyi szereplőjére nézve, a rendelkezésre álló bizonyítékok, a bizonyítási eljárás eredményének értékelésével, és nem azt, hogy jelentkezett-e adóelőny. Ezzel ellentétben jogsértő módon az adóelőny oldaláról kezdte az ügyletek vizsgálatát, a gazdasági események megtörténtét nem vizsgálva, azokat megvalósultnak tekintette, és e körben ellentmondásos megállapításokat tett, valamint nem találta igazoltnak az adókijátszást. A ... Kft. szerepét az alperes ismerte, ezért nem volt akadálya annak, hogy az elsőfokú bíróság a gazdasági események vizsgálatát és értékelését elvégezze. Az érintett ügyletet azonban nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából, a bizonyítási cselekmények annak függvényében alakulnak, hogy a láncolat létrejött-e és indokolható-e vagy sem.

[16] A Kúria a beszerzési korlátozás kapcsán hangsúlyozta a végzésének [44] bekezdéseiben: „ennek a körülménynek a gazdasági események megvalósulása és az adókijátszás szempontjából is jelentősége van. Amennyiben a ... Kft. és a felperes között létrejött ügylet gazdasági tartalma valós – aminek megítélésénél szerepe lehet annak is, hogy az ügylet indoka a német gazdasági társaságok értékesítési korlátozása –, vagyis kizárt az adókijátszás a láncolatban, úgy az adólevonási jog szempontjából nincs jelentősége annak, hogy ezzel a felperes tett-e szert adóelőnyre. Az adókijátszás adóhatósági megállapítása esetén a megállapított konkrét tényállás vizsgálatának van jelentősége és e vizsgálatnak a jelen ügyben a tényállás valamennyi elemére ki kell terjednie”. Az Előzményi ítéletben hivatkozott Kfv.I.35.258/2021/6. szám alatti kúriai ítélet kapcsán pedig kiemelte, hogy annak felhívott megállapításából nem lehet arra következtetni, hogy különböző adónemek – jelen esetben áfa és tao – szempontjából eltérő megítélés alá eshetne egy adott gazdasági esemény.

[17] A Kúria összegzésként megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az adólevonási jog gyakorlásának anyagi feltételeinek teljesülését nem a fentiekben leírt sorrendiségnek megfelelően a gazdasági események vizsgálatával kezdte, illetve azt mellőzte, ezért az ítélete jogsértő. Az új eljárásra előírta az ismertetett sorrend szerinti vizsgálatot (megtörtént-e gazdasági esemény, megvalósult-e adókijátszás, és megállapítható-e abban a felperes passzív szerepe); és azon kérdésekben való állásfoglalást, hogy a kifizetett jutalék összege összefüggésben van-e a felperes bevételszerző tevékenységével, a felperes igénybe vett-e ügynöki szolgáltatást a ... Kft.-től az alkatrész beszerzések kapcsán; a jutalék bruttó összegét jogszerűen minősítette-e az alperes olyan költségnek, mint ami nem a vállalkozás érdekében merült fel.

A jelen felülvizsgálati eljárás tárgyát képező jogerős ítélet

[18] Az elsőfokú bíróság a 46.K.701.738/2022/10. számú ítéletével (a továbbiakban: Ítélet) az alperes 2234245807 iktatószámú határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette a felperes terhére áfa adónemben megállapított adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék, valamint a felperes terhére tao adónemben megállapított adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék tekintetében, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította.

[19] Kiemelte az Ítélet [64] bekezdésében, hogy a „Kúria iránymutatása alapján tehát a bíróságnak azt kellett vizsgálnia, hogy az alperes megalapozottan jutott-e arra a következtetésre, hogy a ... Kft. bevonásának nem volt észszerű indoka. Ellenkező esetben ugyanis, ha a beszerzési korlátozás valós volt, akkor a felperes nem szerezhette be másként az alkatrészeket, mint a ... Kft. beiktatásával, ami a gazdasági események felek közötti megvalósulását támasztja alá, kizárva egyúttal az adókijátszást a láncolatban.”

[20] Indokolása szerint annak a körülménynek tehát, hogy a felperesre valóban vonatkozott-e beszerzési korlátozás, a gazdasági események megvalósulása és az adókijátszás szempontjából is jelentősége van, ugyanakkor ezt a körülményt az alperes nem tisztázta, mert a korlátozás létének nem tulajdonított relevanciát.

[21] E körben az alperes elmulasztott nemzetközi megkeresést kezdeményezni (holott a felperes márkakereskedői nyilatkozatokat csatolt, amelyekben foglalt tények – az alperes megítélése szerint – gyártói megerősítésre szorultak), valamint teljes mértékben figyelmen kívül hagyta az U Kft. képviselőjének nyilatkozatát. Az elsőfokú bíróság hangsúlyozta, hogy a beszerzési korlátozás közösségi jogba ütközése – amire az alperes hivatkozott – teljesen irreleváns abból a szempontból, hogy a korlátozás ténylegesen érvényesült-e.

[22] Az új eljárásra előírta az elsőfokú adóhatóságnak {Ítélet [75]-[77] bekezdése} a beszerzési korlátozás fennállása kérdésének teljeskörű, nemzetközi megkeresés útján is teljesítendő tisztázását. Kiemelte: amennyiben a beszerzési korlátozás fennállása bizonyítást nyer, úgy a Kúria döntése értelmében a ... Kft. bevonásának észszerű gazdasági indoka fennállt, ebben az esetben a gazdasági események felek közti megvalósulása nem vitatható, így adókijátszás megállapítására nem kerülhet sor. Amennyiben a beszerzési korlátozás fennállása nem nyer bizonyítást, úgy vizsgálni kell, hogy a láncolatban megvalósult-e adókijátszás, illetve, hogy arról a felperes tudott, tudhatott-e.

A felülvizsgálati kérelmek és ellenkérelmek

[23] A felperes felülvizsgálati kérelmében kérte a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján az Ítélet hatályon kívül helyezését, az eljáró bíróság új eljárásra utasítását, a kérelmében megjelölt okokból. Hivatkozása szerint az elsőfokú bíróság ítélete az ügy

érdemére kihatóan jogszabálysértő, mivel a Kp. 78. § (2), 79. § (1), 92. § (1) bekezdés b), 110. § (3) és 115. § (2) szakaszaiba, valamint a Kp. 78. § (1), 84. § (2) bekezdései alapján alkalmazandó Pp. 263. § (1), 265. § (1) és 346. § (4) bekezdéseibe ütközik.

[24] Kiemelte, hogy az Ítéletből lesűrhetően a felperes sikerrel valószínűsítette, hogy az alperes által feltárt tényállás megalapozatlan, ugyanakkor az elsőfokú bíróság további, több szempontból felesleges bizonyítás lefolytatására kötelezte az alperest, ahelyett, hogy a Kúria utasításának és a Kp. rendelkezéseinek megfelelően, a teljes körűen rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az alperest kötelezte volna az általa feltárt tényállás valóságának bizonyítására, vagy érdemben állást foglalt volna a gazdasági események megtörténtéről, és ekként az adókijátszásról. Megváltoztatás helyett az alperesi határozat megsemmisítéséről döntött.

[25] Az Ítélet kizárólag az értékesítési korlátozás fennállását vizsgálta, amely fontos, de nem egyetlen szempontja annak, hogy az ügylet gazdasági tartalma valós-e. A felperes álláspontja szerint az alperes vizsgálta a beszerzési korlátozás fennállását, a bizonyítékokat értékelte, ezért az elsőfokú bíróságnak arról kellett volna döntenie, hogy ez az értékelés megfelel-e a bizonyítékoknak, vagy azokból eltérő következtetést kellett volna levonni. A helyes következtetés álláspontja szerint az, hogy a gazdasági esemény megvalósulása bizonyított, és a ... Kft. részvétele az ügyben teljeskörűen igazolt (AAG1 és a H cégektől bekért nyilatkozatok, független felek nyilatkozatai, a fuvarozást végző gépjárművek GPS adatai által).

[26] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az Ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte, mert a bíróság döntése megalapozatlan, ezért sérti a Kp. 78. § (2) bekezdését; az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezése a Kp. 89. § (1) bekezdés b) pontjába és 92. § (1) bekezdés b) pontjába ütközik. Jogszabálysértésként hivatkozott a Kp. 84. § (2) bekezdésére, a Pp. 279. § (1) bekezdésére, 346. § (5) bekezdésére, valamint az Áfa tv. 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a Tao tv. 8. § (1) bekezdés s) pontjára és az Sztv. 78. § (1) bekezdésére.

[27] Indokai szerint az elsőfokú bíróság az áfa és a tao adónemben a kúriai végzésben foglalt utasítást nem hajtotta végre, megsértve a Kp. 115. § (2) bekezdésére tekintettel a Kp. 110. § (3) bekezdését. Továbbá a kúriai végzés elsőfokú bíróság általi értelmezésével szemben megállapítható, hogy a Kúria a beszerzési korlátozást csak ez egyik tényezőnek tekintette a tényállás valamennyi elemére kiterjedő vizsgálat keretében. Az alperes számos egyéb bizonyítékkal támasztotta alá a ... Kft. teljesítésének a hiányát, melyet az elsőfokú bíróság nem vizsgált, indokolási kötelezettségét nem teljesítette (BH2019.120, BH2012.173, KGD2014.141., Kfv.I.35.244/2020/7., KGD2018.174, KGD2014.61., EBH2015.K.33., EBH2017.K.20.). Az adóhatóság a beszerzési korlátozásnak igenis jelentőséget tulajdonított, csak a bizonyítékok értékelésnél rögzítette azt, hogy a korlátozásra vonatkozó formális előadásnak nincs jelentősége, mert a ... Kft. általi teljesítés nem nyert bizonyítást.

[28] Sérelmezte, hogy az Ítélet a tao adónemben a megsemmisítésre és új eljárás lefolytatására kötelezés körében semmilyen indokolást nem tartalmaz. Továbbá a perköltség tekintetében is megsértette az elsőfokú bíróság az indokolási kötelezettségét: az új eljárásra

megállapított 800.000 forint perköltség önmagában is eltúlzott mértékű, a teljes 7.619.568 forint összeget tekintve pedig az aránytalanság szintén szembetűnő. E körben hivatkozott a BDT2019.3965. és az EBH2015.K.31. számon közzétett eseti döntésekre.

[29] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében az alperesi felülvizsgálati kérelem „elutasítását” kérte, mert álláspontja szerint az a bizonyítékok felülmérlegelésére vonatkozik. Továbbá az adóhatóság semmilyen bizonyítékkal nem igazolta a ... Kft. szerepének fiktivitását (a fiktivitást cáfolják a menetlevelek, az átvételi elismervények, a GPS adatok), míg maga a bevonás gazdasági okát igazolta.

[30] Abban nem hibázott az elsőfokú bíróság, amit az alperes állít, vagyis, hogy kizárólag az értékesítési korlátozást vizsgálta, csak abban hibázott, hogy nem foglalt állást annak fennállta tekintetében. A Kúria végzésének helyes értelmezése: a korlát fennállása esetén a gazdasági esemény szükségszerűen valós, mert csak a ... Kft.-től tudta a felperes beszerezni az alkatrészeket, akkor fogalmilag kizárt, hogy a ... Kft. szerepe az ügyletben ne lenne valós. Az elsőfokú bíróság a perköltség vonatkozásában is helyesen döntött, nem sértette meg az indokolási kötelezettségét és nem ment szembe a bírói gyakorlattal.

[31] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében hangsúlyozta, hogy a felperesi felülvizsgálati kérelmének egyes megállapításaival egyetért, de azzal nem, hogy az alperesi határozat megváltoztatásának lett volna helye. Az ügyben a felperesétől eltérő következtetés vonható le: mind az értékesítési korlátozás, mind a többi bizonyíték értékelésével az adókijátszás igazolt, és a Kp. 79. § (1) bekezdésének alkalmazása sem merülhet fel. A gyártói nyilatkozatok hiányára vonatkozó felperesi előadás is egyértelmű. A felperes továbbá a számlában foglalt felek közötti gazdasági esemény megtörténte mellett érvel, de az ezzel ellentétes adóhatósági megállapítást az alperes fenntartja.

A Kúria döntése és jogi indokai

[32] A felperes és az alperes felülvizsgálati kérelmei túlnyomórészt alaposak, a következők szerint.

[33] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 115. § (2) bekezdése, 108. § (1) bekezdése értelmében a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül (KGD 2002.262.). A jelen ügyben a felperes és az alperes is felülvizsgálati kérelmeket, az ellenfél felülvizsgálati kérelmére pedig ellenkérelmeket terjesztettek elő, amelyek meghatározták a Kúria felülvizsgálatának kereteit. Bizonyítás felvételének a felülvizsgálati eljárásban nincs helye figyelemmel a Kp. 120. § (5) bekezdésére. A felülvizsgálati kérelem korlátaira tekintet nélkül vizsgálandóak azonban azok a kérdések, amelyek a Kp. rendelkezései folytán hivatalból figyelembe veendőek [pl. Kp. 14. § (1) bekezdése, 25. §, 108. §, 110. § (1) bekezdése].

[34] A Kúria a perbeli esetben hivatalbóli vizsgálata alapján rögzíti, hogy az Ítélet – a rendelkező része szerint - ugyan az áfa és tao adónemek tekintetében döntött az adóhatósági határozatok megsemmisítéséről, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezéséről, és egyebekben a kereset elutasításáról, azonban az indokolásában nem tartalmaz megállapítást, értékelést a tao adónemre vonatkozóan, valamint utalás szintjén sem jelennek meg a kereseti kérelmet elutasító rendelkezést érintő elemek. Az előbbi kérdésre kitért az alperesi felülvizsgálati kérelem, de a keresetet elutasító részt érintő indokolás hiánya – mint formai hiányosság – felülvizsgálati kérelmekre tekintet nélkül volt vizsgálható és megállapítható.

[35] Erre figyelemmel az Ítéletnek a felülvizsgálati kérelmekkel támadott részét illetően elsősorban a kötelező kúriai utasítás elsőfokú bíróság általi végrehajtásának elmaradása alapozta meg a döntés hatályon kívül helyezését és ezen formai hiányosság okán az Ítélet teljes egészében történő hatályon kívül helyezése vált szükségessé.

[36] Az elsőfokú bíróság döntésének indokolásából nem azonosíthatók a tao adónemet illető indokok, valamint a keresetet elutasító rendelkezéshez tartozóan az érintett kereseti kérelmi elemek és az arra vonatkozó bírói állásfoglalás. A kereseti kérelmet teljesen ki kell mérítenie a bíróságnak. Amennyiben ítéletének rendelkező része egyaránt tartalmaz „keresetnek helyt adó” és egyebekben keresetet elutasító rendelkezést is, az indokolásban mindegyik rendelkezés indokait meg kell jelölni, ellenkező esetben nem teljesül a kereseti kérelem kimerítésének kötelezettsége. (A rendelkező rész ilyen megfogalmazása esetén akkor is szükséges az indokok – legalább utalás szintjén – való megjelenítése, ha ugyanabban az ügyben, a megismételt bírósági eljárást megelőző elsőfokú bírósági ítélet folytán indult felülvizsgálati eljárásban már felmerült, hogy van felülvizsgálati kérelemmel nem támadott része a korábbi elsőfokú ítéletnek).

[37] A Kúria a kötelező kúriai utasítás végrehajtásának elmaradásával kapcsolatban a következőket állapította meg.

[38] Mindkét fél sérelmezte a felülvizsgálati kérelmében, hogy az elsőfokú bíróság nem vizsgálta a gazdasági esemény megtörténtét, holott ennek eleget kellett volna tennie a Kfv.V.35.608/2021/7. számú végzés új eljárásra adott kötelező utasítása alapján. A Kúria megállapította, hogy ebben a kérdésben mindkét fél felülvizsgálati kérelme alapos volt, az Ítélet sérti a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Kp. 110. § (3) bekezdését.

[39] Eltért a felek álláspontja abban, hogy amennyiben az elsőfokú bíróság teljesítette volna a kötelező kúriai utasítást, a vizsgálata milyen eredményre vezetett volna. (Ez utóbbi kérdésre a felülvizsgálati eljárás nem terjedhetett ki, a lehetséges eredmény vizsgálata idő előtti, lévén, hogy a hatályon kívül helyezés oka az utasítás végrehajtásnak elmaradása.) E körben tehát a felülvizsgálati kérelmek eredményre nem vezethettek, ahogy a felperesi felülvizsgálati kérelemből sem volt vizsgálható az a hivatkozás, hogy miért nem alkalmazta a Kp. 79. § (1) bekezdését az elsőfokú bíróság.

[40] Az Ítélet [64] bekezdésének fenti ismertetése alapján megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság helytelenül értelmezte a hivatkozott kúriai végzést. Annak olyan értelmet tulajdonított, mintha a Kúria az áfa tekintetében azt mondta volna ki, hogy a gazdasági események megvalósulását támasztja alá (és egyúttal kizárja az adókiátszást), ha a beszerzési korlátozás valós volt, mert akkor a felperes nem szerezhette be másként az alkatrészeket, mint a ... Kft. beiktatásával. Az elsőfokú bíróság további lépésként – ugyancsak tévesen - a beszerzési korlátozással érintett tényállás hiányos feltárását állapította meg, és nem folytatta le a Kúria által előírt vizsgálatot, hanem a tényállás további tisztázására tekintettel az adóhatósági határozatokat részben megsemmisítette, valamint az elsőfokú adóhatóságot új eljárás keretében újabb bizonyításra kötelezte.

[41] A Kúria a Kfv.V.35.608/2021/7. számú végzésében az elsőfokú bíróság értelmezésével ellentétben azt mondta ki a [44] bekezdésében, hogy a beszerzési korlátozásnak jelentősége van a gazdasági események megvalósulása és az adókiátszás szempontjából is; a beszerzési korlátozás az egyik, de nem az egyedüli tényező annak megítélésénél, hogy a felperes és a ... Kft. közötti ügylet gazdasági tartalma valós-e és ezáltal kizárt-e az adókiátszás a láncolatban. A Kúria a végzésében az adókiátszás kapcsán megállapított konkrét tényállás vizsgálatának jelentősége mellett éppen azt hangsúlyozta – az Ítéletben foglalt fenti értelmezéssel szemben, – hogy e vizsgálatnak a tényállás valamennyi elemére ki kell terjednie. Ebből is következik, hogy a beszerzési korlátozás fennállásának/fenn nem állásának kérdése, léte/nem léte csak az egyik jelentős, de nem döntő szempontja az ügylet megítélésének; nem határozza meg a gazdasági esemény megtörténtét. Ezért ennek középpontba állítása és döntő tényezőnek minősítése téves az elsőfokú bíróság részéről.

[42] A Kúria a fenti végzésének új eljárásra kötelező utasításában, a [49] bekezdésben pontosan megadta a megismételt eljárás menetére vonatkozó útmutatást: „az indokolásban fentiek szerint ismertetett logikai és sorrendben – először a gazdasági események megvalósulását kell vizsgálnia és állást kell foglalnia a tekintetben, hogy az ügyletek során megvalósult-e adókiátszás és abban a felperes passzív szerepe (tudott, vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adókiátszásról) megállapítható-e.” Az [50] bekezdésben pedig a kitért nemcsak az áfa, hanem a tao megállapítások vizsgálatának szükségességére is, azzal, hogy többek között állást kell foglalni arról: a felperes igénybe vett-e ügynöki szolgáltatást a ... Kft.-től az alkatrész beszerzések kapcsán, és abban a kérdésben, hogy a ... Kft. részére kifizetett jutalék bruttó összegét jogszerűen minősítette-e az alperes olyan költségnek, ami nem a vállalkozás érdekében merült fel.

[43] A Kúria kiemeli, hogy először a gazdasági esemény megtörténtéről, vagyis arról kell állást foglalni, hogy a ... Kft. részéről történt-e a teljesítés, és ehhez minden olyan körülményt, bizonyítékot értékelni kell, ami az adóhatóság feltárásában (jelen végzés [3] és [6] bekezdésében részletezettek), illetve a perben esetlegesen a felek részéről rendelkezésre áll. Ezen értékelés során kell állást foglalni arról hogy megállapítható-e adókiátszás és abban a felperes passzív szerepe; az áfa és a tao megállapítások jogszerűek-e.

[44] Nem tartotta be a kötelező kúriai utasítást tehát az elsőfokú bíróság, amikor a megadott logikai rend és sorrend alapján lefolytatandó vizsgálat helyett az alperest kötelezte új eljárásra további – szükségtelen – bizonyítást előírva a beszerzési korlátozás tekintetében a

nemzetközi megkeresésekre vonatkozóan. E bizonyításra kötelezés felesleges jellegére ugyancsak alappal hivatkoztak a felek a felülvizsgálati kérelmükben.

[45] Mindezekre figyelemmel a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete jogsértő, ezért azt a Kp. 121. § (1) bekezdése a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[46] Az új eljárásban hozandó határozatnak - a rendelkező rész és az indokolás összhangjával – valamennyi kereseti kérelmi elem vonatkozásában tartalmaznia kell a bíróság döntését, vagyis a kereseti kérelmet ki kell meríteni (a rendelkező részben foglalt rendelkezéseket az indokolásnak is tükröznie kell). Eleget kell tenni a Kúria Kfv.V.3608/2021/7. számú végzésében foglalt kötelező utasításnak (figyelemmel annak a végzésnek a teljes indokolására is), és a jelen végzésben írtaknak. Elsőként a felperes és a ... Kft. közötti gazdasági esemény megtörténtét kell vizsgálni, azt, hogy a ... Kft. részéről történt-e teljesítés a rendelkezésre álló adatok, bizonyítékok alapján, majd ezen keresztül, tehát a gazdasági esemény megtörténtének vizsgálatán keresztül kell állást foglalni arról, hogy megvalósult-e az ügyletek során adókiátszás és abban a felperes passzív szerepe megállapítható-e (tudott, vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adókiátszásról). Mindezeket a megállapított konkrét tényállás nyomán, a tényállás valamennyi elemére kiterjedő vizsgálat alapján kell értékelnie az elsőfokú bíróságnak azzal, hogy a beszerzési korlátozás csak az egyik jelentős, de nem döntő szempont az értékelés során. Az áfa mellett a tao megállapítás jogszerűségéről is állást kell foglalni a már megadott szempontok szerint.

[47] Tekintettel arra, hogy a Kúria az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte, a perköltséget érintő alperesi felülvizsgálati kérelemben szereplő hivatkozás érdemi elbírálását mellőzte.

A döntés elvi tartalma

[48] *A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak az ügyben adott kötelező kúriai utasítás alapján kell eljárnia. Az adókiátszás megítélésénél elsődlegesen a gazdasági események megtörténte körében kell állást foglalni, majd az adókiátszás megvalósulásáról, és arról, hogy abban az adózó passzív szerepe megállapítható-e. Jelentős, de nem döntő szempont kizárólagos vizsgálatával ezek a kérdések nem ítéltetők meg, ahhoz a megállapított konkrét tényállás valamennyi elemére kiterjedő vizsgálat szükséges.*

Záró rész

[49] A Kúria a felülvizsgálati kérelmeket a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[50] A Kúria a peres felek felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A felperesi perköltséget ügyvédi munkadíj címén, a megbízási szerződésre tekintettel a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 2. § (1) bekezdése alapján, az alperesi perköltséget jogtanácsosi munkadíj címén az IM rendelet 3. § (2) bekezdés b) pontja és (5) bekezdése alapján határozta meg.

[51] A Kúria végzése elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. szeptember 28.

Dr. Darák Péter s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

Dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.

Dr. Demjén Péter s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő