



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

végzése

Az ügy száma: Kfv.V.35.145/2024/8.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter, a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Demjén Péter bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: zrt Zrt.

(cím1)

A felperes képviselője: Kotmayer Ügyvédi Iroda

(ügyintéző: dr. Kotmayer Zalán ügyvéd;

cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. dr. Ruzsáli-Csontos Diána kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2023. május 18. napján kelt 108.K.701.733/2023/20. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.701.733/2023/20. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének összegét 2.640.010 (kettőmillió-hatszáznegyvenezer-tíz) forintban, az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének összegét 2.078.750 (kettőmillió-hetvennyolcezer-hétszázötven) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2021. december havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában levonásba helyezte az Számlakibocsátó Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó1) 2021. december 3. napi teljesítési dátummal kiállított 20210023 sorszámu, 1 db „Világítótest műanyag alkatrész gyártó cella” megjelölésű, valamint a Számlakibocsátó2 Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó2) 2021. december 2. napi teljesítési dátummal 2 db 400 tonnás H-vázás hidraulikus présgepről és 1 db lézervágó berendezésről kiállított számlák 174.690.000 Ft áfa tartalmát, figyelembe véve a korábban kiállított előlegszámla 21.600.000 Ft áfa tartalmát.

[2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) adóellenőrzés alapján meghozott szám számú

határozatával a felperes terhére 195.750.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 40.108.000 Ft-ot adóhiánynak, 155.642.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek minősített, és kötelezte a felperest az adóhiány, 359.910.000 Ft adóbírság és 2.244.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

[3] A fellebbezés alapján eljáró alperes a szám2 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot részben módosította, az adóbírság összegét 391.500.000 Ft-ban határozta meg, ezt meghaladón az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[4] Határozatát 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) bekezdésének a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1) bekezdésére, 166. § (1) és (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-ára, 206. § (1) bekezdésére, 215. § (4) bekezdésére, a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 6:238. §-ára, 6:247. § (1) – (2) és (5) bekezdésére alapította.

[5] Indokolása szerint Számlakibocsátó1 alkatrészgyártó celláról kiállított számlája tartalmilag hiteltelen, az után a felperest adólevonási jog nem illeti meg. A szerződés szolgáltatásra irányult elsődlegesen, amely teljesítése nem történt meg a vizsgált időszakban. Az elkészült gép nem került a felperes tulajdonába, a felperes a vételárat nem fizette meg, a gépet nem szállították el hozzá, az nincs üzembe helyezve, a felperes afelett tulajdonosként nem rendelkezett. A felperes és a Számlakibocsátó1 között gazdasági esemény egyáltalán nem valósult meg [Kúria Közigazgatási - Munkaügyi Kollégium 5/2016. (IX.26) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 1. pont].

[6] A Számlakibocsátó2 számlája is - mindkét tételt illetően - tartalmilag hiteltelen, a présgépek beszerzése nem történt meg, ezért az elsőfokú adóhatóság tévesen minősítette az ügyletet a KMK vélemény 3. pontja szerinti esetnek, az valójában az 1. pont alá tartozik. A számlán a teljesítés dátumaként feltüntetett időpontban a felperes részére teljesítés egyáltalán nem történt, a présgépek a vizsgált időszakban még el sem készültek, az ellenérték kifizetésére nem került, ezért a termékértékesítés Áfa tv. szerinti fogalmi elemei nem valósultak meg, a felperes a termékek felett rendelkezési jogot nem szerzett, és olyan összeget igényelt vissza – likviditást biztosítva magának – amely a törvényes határidőben nem folyt be a költségvetésbe.

[7] A lézervágót illetően – az elsőfokú adóhatósággal egyezően – megállapította, hogy az ügylet nem történt meg, az adólevonási jog megtagadása a KMK vélemény 1. esetkörébe sorolható. A gép adás-vétele megghiúsult, a Számlakibocsátó2 2022. május 25. napján helyesbítette a számlát a lézervágó gép tekintetében, annak ellenértékével csökkentette a számla szerinti végösszeget, ezzel alátámasztotta, hogy a felek között a lézervágó gép adásvétele nem valósult meg. A feltárt tények objektív módon igazolják, hogy a felperes úgy helyezte levonásba a tárgyi számla áfa-tartalmát a bevallásában, hogy az abban foglalt lézervágó gép nem került a birtokába, annak ellenértékét nem fizette meg. A kiszámlázott ügylet kizárólag az adóelőny elérésére irányult, hiszen a felperes olyan áfát helyezett levonásba, amelyet a törvény által meghatározott határidőben a Számlakibocsátó2 nem

teljesített. Ezzel adóelőnyt realizált és a nem valós beszerzéssel összefüggésben GINOP pályázattal összefüggő támogatáshoz is hozzájutott. A lézervágó gép beszerzése megghiúsulásának oka nem érinti a megállapítás jogszerűségét, tekintettel arra is, hogy az elvitatott számla nem előlegszámla volt.

[8] A felperes adókijátszásban való tudatos részvételére tekintettel az adóbírság összegét az adókülönbözet 200%-ban határozta meg.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[9] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának az elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan az alperes határozatának megváltoztatását, az adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését, harmadlagosan az adókülönbözet 200%-nak megfelelő összegű adóbírság törlését kérte.

[10] Előadta, hogy a Számlakibocsátó1 a 2021. szeptember 22-én kötött vállalkozási szerződés alapján állította ki 2021. december 3-i teljesítési időponttal világítótest műanyag alkatrész gyártó cella értékesítéséről szóló számláját. A gyártócella beszerzésére azért került sor, mert az adóköteles tevékenysége ellátása érdekében bővíteni kívánta a gépparkját. A termék elkészült, 2021. december 3-án hideg-üzemű átadása megtörtént, az ügylet az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésének megfelelően tényállásszerűen megvalósult, így az adólevonási jog megilleti. A számlát a felmerült fizetési nehézségek miatt az adóhatósági ellenőrzés időpontjában még nem teljesítette teljes egészében (csak pénzügyi részteljesítés történt 2021.12.28-án 26.172.660 Ft értékben), ezért a Számlakibocsátó1 a számla teljes kiegyenlítéséig a gyártócellát visszatartotta. Az ügylet – az Art. 2. §., az Áfa tv. 2. § (a) pontja, az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése, az Áfa tv. 13. § (1) bekezdése, valamint a 2006/112/EK irányelv 14. § (1) bekezdése értelmében – termékértékesítésnek minősül. Téves az alperes Ptk. 6:247. § (5) bekezdésre hivatkozással tett megállapítása arról, hogy a tárgyi ügylet szolgáltatásnyújtásnak minősül, ugyanis az ügylet meghatározó eleme a gépbeszerzés volt, mert anélkül a kapcsolódó szolgáltatásokat nem kívánta igénybe venni.

[11] A Számlakibocsátó2 számláját illetően előadta, hogy az adóhatóság megsértette az Air. 100. §-ába foglalt ügyletek eltérő minősítésének tilalmát. Az adóhatóság a Számlakibocsátó2-nél jogkövetési vizsgálatot folytatott, a számlával, illetve helyesbítő számlával kapcsolatban kifogást nem emelt, azokat valós és hiteles számviteli bizonylatnak fogadta el. Megállapította, hogy a számlát bevallásába beállította, az adót több részletben megfizette, míg a felperes ellenőrzése alapján az elsőfokú adóhatóság a KMK vélemény 3. esetköre (gazdasági esemény megvalósult, de csalárd magatartást tanúsított), másodfokon pedig a KMK vélemény 1. esetkörébe tartozónak, azaz önmagában létezőnek minősítette a számlát. A Kúria az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.)100.§-a kapcsán kifejtett értelmezése szerint a jogviszonyok eltérő minősítésére vonatkozó tilalom megsértése attól függ, hogy az adóhatóság a jogviszonyok tartalmi elemzésére, azok valóságára vonatkozóan folytat-e vizsgálatot és tesz-e megállapítást

[Kfv.35.380/2021. 31. pont]. Mivel a jelen esetben a bizonylatok tartalmi vizsgálata történt, az adóhatóság az azonos minősítés kötelezettségét megsértette.

[12] A Számlakibocsátó2 számláján szereplő lézervágó vonatkozásában előadta, hogy az ügylet a finanszírozási problémái miatt meghiúsult, ezt követően a Számlakibocsátó2 a korábban kiállított számlát sztorozta, és a felek a vonatkozó időszaki adóbevallásaikban azt elszámolták. A felek minden adózási szabálynak eleget tettek, minden bevallást teljesítettek, a költségvetést adóhiány nem érte. Értelmezhetetlen és okszerű indokolásként elfogadhatatlan az alperes azon megállapítása, hogy a helyesbítő számla bevallása nem teszi valóssá az ügyletet, és csak azt a látszatot kelti, hogy az teljesedésbe ment. Az adóhatóság határozatai az áfa levonási jog korlátozása körében nem tartalmaznak indokolást vagy ok-okozati összefüggéseket, és az adóhatóság nem azonosított egyetlen olyan körülményt sem, amely az áfa levonási jog korlátozásához elegendő lenne.

[13] Kifejtette, hogy az alperes – az elsőfokú adóhatósággal szemben - nem a KMK vélemény 3. esetköre (csalárd láncolatban aktív részvétel), hanem a KMK vélemény 1. esetköre szerint minősítette a présgép ügyletet azzal az indokolással, hogy a vizsgált időszakban a présgépek nem kerültek a felperes birtokába, a gépek tulajdonjoga nem szállhatott át, hiszen a számlázás fordított időbelisége alapján a teljesítési időpontok szerint a présgépek még el sem készültek 2021. december 2. napjára, csak három hónappal a számla szerinti teljesítést követően kezdték meg a leszállításukat, és a számla pénzügyi kiegyenlítése sem valósult meg teljes körűen, így nem valósult meg az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében rögzített feltétel. A fenti megállapításokkal az adóhatóság olyan körülményeket rótt a terhére, melyekről az nem tudott és nem is tudhatott. A felperesnek – mint azt a fellebbezésében is előadta - nem volt ismerete a beszerzési láncban feltárt román cég létezéséről, így azt sem tudta, hogy az mikor és milyen határidővel rendelte meg a présgépek gyártását a török gyártótól. A Számlakibocsátó2-vel között kötött szerződés alapján a szerződés teljesítettnek minősült, ha a Számlakibocsátó2 a gépek legyártását készre jelentette, és ezzel egyidőben végyszámla kiállítására volt jogosult. Ebből, valamint abból következően, hogy a Számlakibocsátó2 kibocsátotta a számlát, azt a vizsgált időszaki adóbevallásában jogosan szerepeltette. A szerződés szerint az áru fizikai átadása a kiállított végyszámla 100%-os kiegyenlítése után történik. Az Áfa tv. a termékértékesítés tényállásszerű megvalósulásához nem a tulajdonjog tényleges átszállását követeli meg, hanem a tulajdonosként való rendelkezés jogosultságának átengedését. A termékértékesítés tényállásszerű megvalósulásához elégséges, ha az ügylet maga a termék tulajdonjogának végleges átszállására irányul, függetlenül annak időpontjától. Tehát azok a tények, hogy a présgépek ára nem lett még kifizetve és így a tulajdonjog nem szállt át még a felperesre, illetve az, hogy a termék kiszállítása még nem történt meg, nem határozza meg önállóan a teljesítési időpontot.

[14] Hangsúlyozta, hogy ellentmondásban áll a meghallgatott tanúk vallomása, az okiratok és szerződések és a hatósági helyszíni ellenőrzés alapján megállapítható tényekkel, valamint a megvásárolt gépek létezésével az alperes azon megállapítása, hogy a Számlakibocsátó2 által kiállított számlák csak önmagában léteztek, mögöttük semmiféle gazdasági esemény nem történt és kiállításuk célja kizárólag az volt, hogy csalárd módon áfalevonást valósíthasson meg.

[15] Az adóhatóság által kifogásolt számlák alapján az adólevonási joga nem vitatható el, adókülönbözete nem keletkezett, az emelt összegű adóbírság kiszabásának – rosszhiszemű, szándékosan jogosulatlan adóelőny megszerzésére irányuló csalárd magatartás hiánya miatt – nem volt helye.

[16] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

A jogerős ítélet

[17] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[18] Ítélete tényállási részében kizárólag az első-és másodfokú adóhatóság határozatait ismertetette.

[19] Döntésének indokolása szerint az első- és másodfokú adóhatóság az eljárási határidőket megtartotta, az eltérő minősítés tilalmát nem sértette meg, mert a Számlakibocsátó2-nél 2021. december - 2022. március időszakra lefolytatott jogkövetési vizsgálat jegyzőkönyve nem tartalmazza a tárgyi ügyletekre vonatkozó adóhatósági minősítést.

[20] Az adóhatóság 2021. december hónapra vonatkozóan vizsgálta, hogy a felperes ebben az időszakban jogszerűen élhetett-e adólevonási jogával. Az Áfa tv. 120. § a) pontja szerint adólevonási jogot gyakorolni csak ténylegesen megvalósult gazdasági eseményről kiállított számlák alapján lehet, ezért nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a gazdasági események később megvalósultak, kivéve a lézervágó gép beszerzését. 2021 decemberében a gyártócella összeszerelése és beüzemelése, a présgépek és a lézervágó gép beszerzése nem történt meg. Ennek következtében a felperes alaptalanul állította a tényállás tisztázási kötelezettség megsértését, a bizonyítékok okszerűtlen értékelését, az Air. alapelvi rendelkezéseinek megsértését, mivel az elsőfokú adóhatóság szakszerűen járt el, a tényállást a szükséges mértékben tisztázta, döntését valósághű tényállásra alapította, az eldöntendő kérdés szempontjából releváns körülményeket figyelembe vette, a beszerzett bizonyítékokat okszerűen értékelte. Az adókijátszás megvalósult azáltal, hogy a felperes olyan számlák alapján kívánt levonásba helyezni áfát, amelyeken szereplő gazdasági esemény nem valósult meg. A felperesnek nyilvánvalóan észlelnie kellett, hogy az általa megrendelt gépek nem kerültek leszállításra, illetve összeszerelésre, beüzemelésre.

[21] Kifejtette a felperes érvelésével szemben, hogy nem egy kész berendezés értékesítéséről, és ahhoz kapcsolódóan, kiegészítő jelleggel, szállításról és beüzemelésről rendelkeztek a felek, hanem kifejezetten tervezésről, összeállításról, és beüzemelésről, ami az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésének nem feleltethető meg. Megjegyezte ugyanakkor, hogy érdemben nincs jelentősége e kérdés eldöntésének, tekintettel arra, hogy a Számlakibocsátó1 számlája mögött semmilyen teljesedésbe ment gazdasági ügylet nem valósult meg. A felperes sem vitatta, hogy a vizsgált időszakban a telephelyére szállítás, a beüzemelés, a próbagyártás, sőt a helyszín előkészítése sem történt meg, ezért a szolgáltatások jelentős része nem valósult meg.

Amennyiben a szerződésben termékértékesítésről lett volna szó, úgy annak megtörténte sem lenne megállapítható, figyelemmel arra, hogy a birtokba vehető dolog (a gyártócella) átengedése nem történt meg, és azzal a felperes tulajdonosként nem rendelkezhetett. A felperes tulajdonoskénti rendelkezési jogának ellentmond a szerződés, az átadás-átvételi jegyzőkönyv, melyek szerint a tulajdonjog a pénzügyi teljesítésig nem szállt át a felperesre. A tulajdonoskénti rendelkezési jog megszerzése a teljes vételár hiánytalan megfizetésétől függött, amelynek bekövetkezése, illetve annak időpontja a vizsgált időszakban még bizonytalan volt. Nincs annak jelentősége sem, hogy a felperes fizetési nehézségei miatt nem tudta határidőben a teljes vételárat kifizetni. Az ügylet teljesülése szempontjából kizárólag annak a ténynek volt jelentősége, hogy a vizsgált időszakban a felperes nem szerezte meg a tulajdonosként való rendelkezés jogát. A felperes mindezek alapján súlytalanul hivatkozott arra, hogy a megrendelt berendezésre adóköteles gazdasági tevékenysége végzése érdekében volt szüksége, arra jelentős összegű előleget is fizetett, illetve hogy a feleknek az ügylettel nem volt csalárd szándéka. Mindezen állítások igazsága mellett is tény, hogy az ügylet a vizsgált időszakban nem ment teljesedésbe, a gyártócella nem került leszállításra, beüzemelésre. A vállalt szolgáltatások közül a Számlakibocsátó is csak részteljesítést nyújtott, a felperes is csak részben fizette meg a vételárat. A Számlakibocsátó jogszerűen csak előlegszámlát bocsáthatott volna ki, és a felperes csak annak megfelelően gyakorolhatta volna jogszerűen a levonási jogot.

[22] Az adott számlák, illetve ügyletek megjelölése nélkül rögzítette, hogy az, hogy a felperes 2023-ban élt a visszaigénylési jogával a vitatott, utóbb helyesbített számlák alapján és visszaigénylését az elsőfokú adóhatóság teljesítette, nem befolyásolja az adóhatóság 2021. december hónapra tett megállapításainak jogszerűségét.

[23] Elegendőnek ítélte a lézervágó gép beszerzése megghiúsulásának dokumentáltságát annak megállapításához, hogy az adóhatóság a KMK vélemény 1. pontja alapján az arra eső áfa levonását jogszerűen tagadta meg. Kifejtette, hogy a gazdasági esemény hiányának megállapítása szempontjából nem bír relevanciával sem az, hogy a felperes az áfát a szállítójának megfizette, illetve hogy utóbb, másik eladótól másik lézervágógépet szerzett be.

[24] A présgépek beszerzése kapcsán kiemelte, hogy mivel a felperes tudattartalmát a KMK vélemény 1. pontja szerinti esetben nem kellett vizsgálni, nincs annak jelentősége, hogy a felperes nem tudott arról, hogy a Számlakibocsátó2-nek beszállító román és török társaságok milyen teljesítési időponttal állították ki a számláikat.

[25] Az emelt összegű adóbírság kiszabását jogszerűnek ítélte, a felperes bizonyítási indítványait elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását, másodlagosan a jogerős ítélet megváltoztatását, az adóhatóság első- és másodfokú határozatának megsemmisítését, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására való kötelezését kérte.

[26] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. §, valamint 78. § (1) - (2) és (4) bekezdéseit, 79. § (1) bekezdését, a Kp. 84. § (2) bekezdésére figyelemmel a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp) 279. § (1) bekezdését, 346. § (4) és (5) bekezdését, továbbá az Air. 2. és 4. §-át, 58. §-át, 99. §-át, 100. §-át, az Art. 2. §-át, az Áfa tv. 9. § (1) bekezdését, az ÁFA tv. 119. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, ellentétes a HÉA Irányelv által szabályozott adósemlegesség és arányosság elvével, az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-564/15. (Farkas) és C-712/17. (ENSA) ítéleteiben, valamint a Kúria Kfv.V.35.234/2012/6., Kfv.35.253/2022/7. számú határozataiban közzétett gyakorlatával.

[27] Előadta, hogy az eset lényegében azzal kapcsolatos jogvita, hogy önmagában a számlán feltüntetett teljesítési időpont hibája, esetlegesen a jogszerűhöz képest korábbi időpontban történő adólevonási jog gyakorlása okozhatja-e az adott számla színleltté (fiktívvé) nyilvánítását és ebből következőleg az adott számla a KMK vélemény 1. esetkörébe tartozónak tekintendő-e, és az esetlegesen valótlan teljesítési időpontot tartalmazó számla adózói befogadása egyben a „könyvek, nyilvántartások meghamisításával összefüggő tudatos adóelkerülő adózói magatartást” jelent-e, ezért ilyen esetben alkalmazható-e a megemelt, 200%-os mértékű adóbírság az ilyen jellegű befogadott számlákkal kapcsolatban. Hangsúlyozta, hogy a keresetlevelében az adólevonási jog és az emelt összegű adóbírság vonatkozásában is rámutatott, hogy a kifogásolt gazdasági események megvalósultak.

[28] A Számlakibocsátó-lyel kötött ügylettel kapcsolatban arra hivatkozott, hogy az adóhatóság előtt ismert és a bíróság által sem vitatott tény volt, hogy kiterjedt tárgyalásokat folytattak a cellabeszerzése érdekében, a Számlakibocsátó tervezésre és gyártásra vonatkozó személyi vagy tárgyi feltételeit illetően nem merült fel kétség, a Számlakibocsátó berendezéseket szerzett be külföldi beszállítóitól a gyártócella legyártására, a vele megkötött szerződés, az átadás-átvételi jegyzőkönyv másolata rendelkezésre áll, a gyártócella szerződés szerinti készre jelentése megtörtént, a berendezés a helyszíni szemlén az adóhatóság részéről megtekintésre került, utóbb, az elsőfokú határozat meghozatala előtt az adóhatóság felé bejelentésre került a gyártócella felperes részére történő leszállításának ténye is. A felperes a 2021. december hóra beállított visszaigénylésének jogszerűsége vitatása miatt és a likviditása megőrzése érdekében 2023-ban a beszállító által a teljesítésre vonatkozóan végzett számlahelyesbítések alapján visszaigényelte ugyanezen gépre vonatkozó áfa összegét. Az adóhatóság kiutalás előtti ellenőrzés keretében vizsgálta meg ezen visszaigénylés jogszerűségét, majd a visszaigénylést jogszerűnek állapította meg és a kiutalást teljesítette. Mindez ellentétben áll az elsőfokú bíróság megállapításával, hogy nem történt gazdasági esemény. Az elsőfokú bíróság tehát a felperes javára szóló tényeket figyelmen kívül hagyta, és nem indokolta meg, hogy a feltárt tényállás egyes elemei miért nem relevánsak a jogügylet vizsgálata során és miért rekeszti ki a bizonyítékok közül a gyártócella elkészültét igazoló, egyébként nem vitatott bizonyítékokat. Ellentmondásosnak tartotta az elsőfokú bíróság álláspontját, mely szerint a vizsgált időszakban csak részteljesítés történt, a Számlakibocsátó jogszerűen csak előlegszámlát bocsáthatott volna ki, és a felperes csak annak megfelelően gyakorolhatta volna jogszerűen az áfalevonási jogot, mivel ítéletét arra alapította, hogy a valóságban az ügylet nem történt meg. Hivatkozott a Kúria Kfv.35.253/2022/7. számú eseti döntésének [49] bekezdésére, mely kimondta, hogy ha a termékek fizikai valójában fellelhetők, a KMK vélemény 1. esetköre nem alkalmazható, mert nem jelenthető ki, hogy valós gazdasági tartalom nélkül csupán számla kibocsátás történt.

[29] A Számlakibocsátó2 számlájával kapcsolatban előadta, hogy az adóhatóság előtt ismert és a bíróság által sem vitatott tény volt, hogy a felek kiterjedt tárgyalásokat folytattak a két prés gép beszerzése érdekében, a felperes 2021 augusztusában nagy összegű előleget fizetett a prés gépek beszerzésével kapcsolatban, a Számlakibocsátó2 rendelkezett a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel a teljesítésre, az adóhatóság a beszállító partnereknél vizsgálta a gazdasági eseményeket és nem tett kifogást azok valóságtartalmára, azokat elfogadta, az adóhatóság elismerte, hogy a prés gépek megrendelése megtörtént, az adóhatóság a román cégtől történő uniós beszerzésből származó áfa Számlakibocsátó2 általi levonását nem kifogásolta, ezzel elismerte annak jogszerűségét, a gazdasági esemény megtörténtét. A vámhatóság a Törökországból behozott prés gépeket 2022. március és 2022. április hónapokban vámolta, azok meglétét a beléptetés során ellenőrizte, a számlákban szereplő adatokkal való megegyezését felülvizsgálta, azokat elfogadta, melyről vámhatározatot bocsátott ki. A felek közötti szerződések rendelkeznek a szerződések teljesítésének időpontjáról, a prés gépek leszállítása (fizikai átadása) a felperes részére már az elsőfokú adóhatósági határozat meghozatalát megelőzően, 2022. március 18. napján és 2022. április 1. napján megtörtént. Erről az adóhatóság az EKÁER bevallások alapján, valamint a tanúvallomások és a felperesnél tartott helyszíni szemle alkalmával meggyőződhetett. A revizorok több alkalommal a helyszínen ellenőrizték az eszközök fizikai meglétét. A Számlakibocsátó2 a gépekről számlát állított ki. A felperes a 2021. december hóra beállított visszaigénylésének jogszerűsége vitatása miatt és a likviditása megőrzése érdekében 2022-ben a beszállító által a teljesítésre vonatkozóan végzett számlahelyesbítések alapján visszaigényelte ugyanezen gépekre vonatkozó áfa összegét. Az adóhatóság kiutalás előtti ellenőrzés keretében vizsgálta meg ezen visszaigénylések jogszerűségét és a kiutalást teljesítette. A prés gépeket a gyári átvétellel a beszállító és a felperes átvette, azonban a COVID miatti szállítási és fizetési nehézségek miatt azok csak hónapokkal később kerültek szállításra és átadásra. Ez azonban nem azt jelenti, hogy a prés gépek nem léteztek volna, vagy nem készültek volna el.

[30] Az adóhatóság és az elsőfokú bíróság ezen, javára szóló tényeket nem értékelte, a bizonyítékok mellőzésének okát nem indokolta, és ezekkel ellentétesen állapította meg a gazdasági esemény teljes hiányát, ezért jogszabálysértően vitatta el a prés gépekre jutó áfa levonásának jogát a KMK vélemény 1. pontjára hivatkozással.

[31] Előadta, hogy valós ügyleteket bonyolított, ezért az emelt összegű adóbírság kiszabásának – csalárd magatartás hiánya miatt - még abban az esetben sem lett volna helye, amennyiben az adólevonási jogával a vizsgált időszakban nem élhetett jogszerűen, mert az aránytalan szankciót jelent és ellentétes az adósemlegesség elvével. Hivatkozott a Kúria Kfv.35.028/2018/7. számú ítélet [53] bekezdésében, Kfv.35.650/2021/7. számú ítéletében és az EUB C-564/15. (Farkas) ítélet 59., 64 – 65. pontjaiban és C-712/17. (ENSA) ítélet 40., 43, 45. és 50. pontjában foglaltakra. Eshetőlegesen előzetes döntéshozatali eljárás indítványozását kérte.

[32] Érvelése szerint a lézervágó-ügyletet illetően téves az elsőfokú bíróság álláspontja, hogy önmagában a számlák kibocsátók általi helyesbítése egyben az eredeti kiállított számlák fikтивitását, hamisságát jelentené. A számlák helyesbítésére valójában kizárólag azért került sor, mert az adóhatóság egyébként kifogásolta az áfa tartalmak levonhatóságát, ami számára finanszírozási, gazdálkodási okok miatt igen hátrányos volt. A számlák helyesbítésére csak és kizárólag azért került sor, nem pedig azért, mert a felperes azzal egyetértett. Ilyen okból a helyesbítésre hivatkozás nem jelenthet érvet a számlák hamissága, fikтив jellege mellett.

[33] A jogerős ítélet nem okszerű, az ítélet rendelkező része és indokolása, valamint tényállása között inkoherencia és feloldhatatlan ellentmondás tapasztalható, és ellentétes a BH2013.12.359. (Kfv.V.35.234/2012.) eseti döntésében foglalt adóhatósági jogértelmezéssel is, mely szerint a számlán szereplő helytelen teljesítési időpont esetére nem emelt szintű, hanem az elsőfokú adóhatóság által kiszabott 50%-os adóbírsággal szemben 10%-os adóbírságot alkalmazott. Ezen álláspontot az elsőfokú bíróság és a Kúria is helyesnek találta.

[34] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását, az előzetes döntéshozatal kezdeményezésére vonatkozó indítvány elutasítását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[35] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[36] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[37] A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet tartalma nem elégíti ki az eljárásjogi rendelkezések által előírt követelményeket, tényállást nem tartalmaz, ezért érdemi felülvizsgálatra nem alkalmas.

[38] A Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4) bekezdése értelmében az ítélet indokolása a bíróság által megállapított tényeket, a feleknek a per tárgyára vonatkozó kérelmét, illetve nyilatkozatát és azok alapjának rövid ismertetését, az érdemi rendelkezés tartalmára történő utalást, továbbá a jogi indokolást tartalmazza.

[39] A jogerős ítélet - ezen rendelkezést megsértve - nem tartalmazza a bíróság által megállapított, a jogvita eldöntéséhez szükséges tényeket, azaz ítéleti tényállást. Az elsőfokú bíróság az ítélete tényállási részében {[1] – [6] bekezdések} kizárólag az adóhatóság

határozatait ismertette, azonban mindebből nem állapítható meg, hogy az elsőfokú bíróság mely tényeket értékelt a kereset érdemi elbírálása szempontjából relevánsnak.

[40] A Kúria következetes gyakorlata szerint az adóhatározatok ismertetése nem pótolja a bíróság tényállás-megállapítási kötelezettségét [Kfv.I.35.186/2019/13., Kfv.I.35.564/2018/5., Kfv.I.35.306/2019/6., Kfv.IV.37.259/2021/6., Kfv.I.35.467/2020/7., Kfv.V.35.128/2023/7., Kfv.I.35.013/2021/6.], azt nem lehet a felek perbeli nyilatkozatainak ismertetésére leegyszerűsíteni [Kfv.I.35.521/2014/6.], a bíróság ítéletének tartalmaznia kell az általa megállapított történeti tényállást akkor is, ha az azonos az adóhatóság által megállapított tényállással [Kfv.I.35.540/2018/7.].

[41] A közigazgatási bíróság feladata – a Kp. 2. § (2) bekezdésében, 71. §-ában, 72. § (3) bekezdésében foglaltak szerint - a perben eldöntendő tény- és jogkérdésekről koncentrált eljárásban dönteni. Ennek előfeltétele, hogy a bíróság rendszerezze, összefoglalja mindazon tény- és jogkérdéseket, amelyekről a kereset alapján határoznia kell. Amennyiben az ítélet tartalma nem tükrözi azt, hogy a bíróság elvégezte ezt a feladatát, a döntése nem felel meg a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4) bekezdésében foglalt alapvető követelményeknek, és olyan hiányosságban szenved, amely kizárja, hogy a Kúria a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatát elvégezhesse.

[42] A kereset eldöntéséhez szükséges tények, azaz az ítéleti tényállás megállapítása a bírósági eljárás alapvető követelménye, ennek hiányában a bírósági ítélet nem lehet megalapozott. A bíróságnak döntése tényállási részében be kell tehát mutatnia, hogy mely tényeket talált bizonyítottnak, majd ítélete jogi indokolási részében ehhez képest kell rögzítenie – a bizonyítékok értékelése alapján – az adóhatósági tényállás esetleges hiányosságait, továbbá jogkövetkeztetéseivel kapcsolatos álláspontját.

[43] Az alperes a felperes adólevonási jogát arra alapítottan vitatta el, hogy a számlakibocsátók és a felperes között egyáltalán nem történt gazdasági esemény. A felperes a javára szóló tények ismertetésével az adóhatóság megállapításait vitatta, és állította, hogy azokat az adóhatóság nem értékelte. Emellett bizonyítási indítványokat is előterjesztett az ügyletek megvalósulásának alátámasztására. Mivel az elsőfokú bíróság nem határozta meg, hogy mely tényeket tekint bizonyítottnak a gépbeszerzéseket illetően, jogi indokolása szükségképpen megalapozatlan, ezért a jogerős ítélet jogszabálysértő.

[44] Rámutat a Kúria, hogy a bíróság ítélete alapjául – a köztudomású tényeken túlmenően – csak a bizonyított, illetve a felek által nem vitatott tényeket fogadhatja el. Tekintve, hogy az adóhatósági eljárásban bizonyítás folyt, az ennek keretében beszerzett bizonyítékok megismerése és értékelése nélkül a közigazgatási perben – a Kp. 78. § (1) bekezdése értelmében - nem hozható ítélet. A Kúria észlelte, hogy az alperes által a bíróság elé terjesztett iratanyag hiányos, abban nem található meg a jogkövetési vizsgálatok, a helyszíni ellenőrzések anyaga, maguk az adóhatóság és a bíróság által minősített szerződések sem, továbbá számos egyéb, a per eldöntése szempontjából lényeges bizonyíték (pl. a kifogásolt számlák, a pénzügyi teljesítésről szóló iratok, stb.). A tényállás megállapításának előfeltétele, hogy a bíróság a bizonyítékokat megismerje, hiányos felterjesztésük esetén azokat az alperestől beszerezze. Bizonyítékok megismerésének hiányában a bíróság ítéletet nem hozhat.

[45] Az Áfa tv. 120. § a) pontja alapján az adóalany abban a mértékben jogosult az általa fizetendő adóból levonni azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez (szolgáltatás igénybevételéhez) kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja. Annak megítélése során, hogy a felperes a rá áthárított adó tekintetében jogszerűen kívánt-e levonási jogával élni, figyelemmel kell lenni arra, hogy a KMK vélemény 1. pontja szerinti esetben kizárólag akkor tagadható meg az áfalevonási jog, ha a felperes egyáltalán nem végzett gépbeszerzést. Ez az eset nem azonos azzal a helyzettel, ha a folyamatban lévő gépbeszerzéseit illetően esetlegesen még nem befejezett ügyletről kiállított számla az adólevonás alapja. Az egyes beszerzéseket illetően tehát a rendelkezésre álló bizonyítékok gondos mérlegelése és az áfalevonás rendszerének keretében történő értékelése alapján hozható ítélet az alperes határozatának törvényességéről.

[46] A rendkívüli jogorvoslati eljárásban bizonyítás felvételének, így a kereset elbírálásához szükséges tények megállapításának nincs helye, a Kúria érdemi döntést ezért abban az esetben hozhat, ha a jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból a bíróság - jogszabályi rendelkezésekkel és az általa megállapított tényekkel alátámasztott, okszerű jogi érveléssel bemutatott jogi álláspontját [Kfv.I.35.507/2012/4., Kfv.I.35.467/2020/7.].

[47] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[48] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban köteles a közigazgatási iratok beszerzése, a bizonyítékok értékelése alapján az eljárási rendelkezéseknek megfelelő ítélettel dönteni a keresetről.

A döntés elvi tartalma

[49] *Az a jogerős ítélet, amely a bíróság által a bizonyítékok alapján megállapított és a felek által nem vitatott tényeket (ítéleti tényállás) nem rögzíti, nem alkalmas érdemi felülvizsgálatra.*

Záró rész

[50] A Kúria a felek felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 81. § (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A perköltség összegét a

Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján - a felperes tekintetében nyilatkozatának megfelelően – a 4/A. § (1) bekezdése alapján az általános forgalmi adóval növelt összegben határozta meg.

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

[52] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2025. február 27.

dr. Darák Péter s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Demjén Péter s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő