



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.029/2024/10.

A tanács tagjai:

dr. Darák Péter, a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Varga Zs. András bíró

dr. Demjén Péter bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes:

felperes1 Kereskedelmi és

Szolgáltató Kft.

(cím1.)

A felperes képviselője:

Marton & Bikki Ügyvédi Iroda

(ügyintéző: dr. Marton Roland Zsolt ügyvéd;

cím2)

Az alperes:

Nemzeti Adó és Vámhivatal

(cím3)

Az alperes képviselője:

dr. Báthori-Maczkó Gabriella

kamarai jogtanácsos

A per tárgya:

adóügyben hozott határozat elleni

közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Debreceni Törvényszék 2023. október 26. napján
kelt 2.K.701.836/2023/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 2.K.701.836/2023/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperes felülvizsgálati perköltségét 851.116 (nyolcszázötvenegyezer-száztizenhat) forintban, az alperes felülvizsgálati perköltségét 585.085 (ötszáznyolcvanötezer-nyolcvanöt) 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 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) általános forgalmi adó (áfa) adónemben 2021. október hónapra lefolytatott adóellenőrzés alapján meghozott 9545971281 számú határozatával a felperes javára 8.387.000 Ft adóalap-eltérést, a terhére és 32.339.000 Ft adókülönböt állapított meg, utóbbi összeget teljes egészében adóhiánynak minősítette, és kötelezte a felperest – a számláján mutatkozó túlfizetés figyelembevételével - az adóhiány, valamint 64.678.000 Ft adóbírság és 1.951.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

[2] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 6439085824 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[3] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 5. § (1) bekezdésére, 6. § (1) bekezdésére, 9. § (1) bekezdésére, 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdésének a) pontjára, számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1) - (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 98. § (1) – (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 77. § (1) bekezdésére, 206. § (1) bekezdésére, 207. § (3) bekezdésére, 215. § (1), (3) és (4) bekezdéseire, 219. § (1) – (3) bekezdésére alapította. Hivatkozott az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-611/19. (Crewprint) és C-610/19. (Vikingo), C-459/17. és C-460/17. (SGI – Valériane), C-446/15. (Signum Alfa Sped), valamint a Kúria Kfv.I.35.258/2021/6., Kfv.V.35.058/2022/5. és Kfv.I.35.243/2021/5. számú határozataiban foglalt jogértelmezésre.

[4] Indokolása szerint a felperes egy olyan számlázási láncolat [a számlakibocsátó Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó), a felperes, a szlovák sro tagja volt, amely résztvevői valós gazdasági tevékenységet nem végeztek, a számláikra írt cinktömbök felett tulajdonosként nem rendelkeztek, tevékenységük kizárólag a számla kiállítására korlátozódott. A felperes iratai csak azt igazolták, hogy tovább számlázott valamilyen, egyedileg nem azonosított ingóságot, abban a mennyiségben, ahogy azt a Számlakibocsátó kiszámlázta. A számlákon szereplő cinktömbök minőségi megfelelőségét az árut kísérő egyedi azonosító és tanúsítvány hiányában senki nem tudta hitelt érdemlő módon leigazolni, így ha meg is történt valamilyen ingóság raktározása és szállítása, az bizonyosan nem azonosító nélküli cinktömb volt. A Számlakibocsátónak nem volt tulajdonosként való rendelkezési joga cinktömbök felett, következésképpen nem is tudott cinket értékesíteni a felperes felé. A felperes mástól sem szerzett be cinket, ezért továbbértékesíteni sem tudta. Termékbeszerzés és -értékesítés nem történt meg, a felperes a cink beszerzéséről bemutatott számlák után adólevonási jogot a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 1. pontja szerint nem érvényesíthet. A számlázási lánc tagjai nem a piaci viszonyoknak megfelelően működtek, az áru kereskedelme során nem volt tényleges gazdasági tevékenységük, az ügyleteknek nem volt gazdasági célja, a végfelhasználók felé történő értékesítése révén keletkező haszna, ami egy valós gazdasági ügyletet a valóságban jellemez. A láncolat szereplői között a számla kibocsátása, a fuvarozás, a raktározás csak a valós ügylet látszatának megteremtését szolgálta.

[5] Az adóbírság összegét az adóhiány 200%-ban határozta meg arra hivatkozással, hogy az adóhiány a könyvek, nyilvántartások megamisításával függ össze.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[6] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, az adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését, másodlagosan az alperes határozatának az elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[7] Előadta, hogy az alperes iratellenes és téves tényállás alapján, téves jogkövetkeztetéseket tartalmazó, megalapozatlan határozatot hozott, mert nem bizonyította, hogy a felvázolt adókijátszás részese volt. A határozatban foglaltakkal szemben az Áfa tv. 9. §-a szerinti termékértékesítés megtörtént, a KMK vélemény 1. pontja alapján adólevonási joga nem tagadható meg. A számlázási láncban bemutatott cégeket nem ismerte, velük kapcsolatban nem állt, az esetleges adókijátszásukért felelősséggel nem tartozik. A beszállítója és megrendelője tevékenységében az adóhatóság nem tárt fel adókijátszásra utaló tényeket, körbeszámlázós láncolat tagja nem volt, ilyenről nem tudott és nem is tudhatott, az adóhatóság határozatában foglaltak nem alkalmasak az adókijátszásban való aktív részvételének alátámasztására. A határozat nem tényeken és bizonyítékokon, hanem feltételezéseken alapul, ezért sérti az Air. 99. §(1) – (2) bekezdését, Áfa tv. 9. §-át, ellentétes az Európai Unió Bírósága C-611/19. (Crewprint), illetve a C-610/19. (Vikingo) ügyben hozott határozataiban foglaltakkal.

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

A jogerős ítélet

[9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a kerestet elutasította.

[10] Indokolása szerint a felperesnek, mint az adólevonási jogot gyakorló adóalanynak kellett volna bizonyítania, hogy a cinkbeszerzése valós volt és az adólevonási joga hiteles számlákon alapul, ugyanakkor valamennyi általa szolgáltatott bizonyíték (számlák, szerződések, szállítólevelek, fuvarlevelek, CMR okmányok, mérlegjegyek, raktározási megállapodások és nyilatkozatok) csak azt támasztotta alá, hogy közte és a Számlakibocsátó között történt pénzmozgás és valamilyen árumozgás, de hogy az ténylegesen és konkrétan cinktömb volt, azt dokumentumokkal nem sikerült alátámasztania. A termékek beazonosíthatóságával kapcsolatban a láncolat tagjai eltérő nyilatkozatot tettek, és az adóhatóság bizonyította, hogy a raktározó társaság által készített fotón finn gyártású cinktömbök vannak, amely gyártó a feltárt számlázási láncsal nem állt kapcsolatban. Az adóhatóság tehát bizonyította, hogy az ügyletek ténylegesen nem valósultak meg, a felperes alaptalanul állította keresetlevelében a rendelkezési jog átszállásával kapcsolatban az Áfa tv. 9. §-ának sérelmét.

[11] Az árurol készített fényképfelvételeit a felperesnek az adóhatósági eljárásban kellett volna csatolnia, ezért azok értékelését a bizonyítékok köréből a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdésére utalással kirekesztette.

[12] Rögzítette, hogy a felperest termékalap hiányában az Áfa tv. 89. §-a szerinti adómentesség sem illeti meg, továbbá az alperes határozatának törvényessége szempontjából nem releváns, hogy a felperesnél történt korábbi adóellenőrzés és a Számlakibocsátónál végzett jogkövetési vizsgálat során az adóhatóság nem állapította meg az árualap hiányát.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

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

[14] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Kp. 78. § (2) bekezdését, a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdését, 346.§ (4) – (5) bekezdéseit, az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, az Air. 99. § (1) - (2) bekezdéseit.

[15] Előadta, hogy valós, érdemi bírói bizonyítékértékelés nélkül került sor az ítélet meghozatalára, az elsőfokú bíróság megalapozatlanul jutott arra a következtetésre, hogy az adóhatóság az Air. 99.§-ban foglaltaknak megfelelően feltárta a tényállást. A bizonyítékokat szelektíven, nem teljes körűen értékelte, a nyilvánvaló, az áru meglétére tett tanúvallomásokat egyáltalán nem vizsgálta, az alperes által előadott indokolás átvételével a „vizsgált bizonyítékokból” megállapított következtetése, egyes bizonyítékokhoz értékelése pedig téves, megalapozatlan, okszerűtlen, továbbá e körben az elsőfokú bíróság nem tett eleget indokolási kötelezettségének sem, mely ellentétes a Pp. 346.§ (4) és (5) bekezdéseiben foglaltakkal.

[16] Hangsúlyozta, hogy a cégnyilvántartásba bejegyzett, működő és adóalanyisággal rendelkező társaságtól szerzett be árut, a Számlakibocsátó jelenleg is működő, köztartozás mentes adózó. Az adólevonási jogát az ügyletek teljesítését tanúsító számlák alapján gyakorolta, az Áfa. tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adólevonási jog tárgyi feltétele teljesült. Az adóhatóság a levonási jog megtagadását nem a vele kapcsolatos objektív tényekkel, hanem a Számlakibocsátót megelőző szereplők működését általánosságban jellemző körülményekkel, továbbá az ügyletben részt vevők tárgyi és személyi feltételeinek hiányával kívánta alátámasztani. Az alperes annak ellenére állította, hogy a Számlakibocsátó nem rendelkezett áruval, hogy ilyen megállapítást tett volna a nála folytatott jogkövetési vizsgálat során. Az adóhatóság nem tisztázta a tényállást és nem bizonyította, hogy nem szerezte be a számlákon szereplő árut és hogy nem végzett termék értékesítést sem. Ezzel szemben a termékértékesítés során a rendelkezési jogot a számla szerinti áru felett megszerezte, maga döntött arról, hogy az árut hogyan hasznosítja, és az adóhatóság nem tárt fel olyan bizonyítékot, amely azt támasztotta volna alá, hogy nem volt önálló rendelkezési joga a dolog felett. A megállapított tényállás logikailag abból a szempontból is hibás, hogy ha

a valóságban volt értékesített áruja, akkor azt be is kellett szereznie. Az elsőfokú bíróság mindennemű bizonyítékértékelés nélkül vette át az alperes álláspontját arra vonatkozóan, hogy árualap hiányában a felperes rendelkezési jogot sem szerzett az áru felett, így termékbeszerzést és -értékesítést egyáltalán nem végzett. Ezzel szemben az ellenőrzés részére átadott bizonylatok alapján bizonyítani tudta a gazdasági események megvalósulását, az adóhatóság nem tudta bizonyítani ennek ellenkezőjét, és kizárólag a hatósági eszközökkel feltárható, Számlakibocsátók körében történt mulasztásokat ismertette. Hiányoznak az alperesi határozatból és a jogerős ítéletből azok az objektív tények és körülmények, amelyek a kívülálló számára is ellenőrizhetően alátámasztják, hogy semmilyen gazdasági esemény sem valósult meg, holott a KMK-vélemény 1. esetkörének megállapíthatóságához ezen objektív tényeket rögzíteni kell.

[17] A gazdasági eseményeket számviteli nyilvántartásában rögzítette, azonban az adóhatóság és az elsőfokú bíróság a bizonylatait, a nyilatkozatait, a Számlakibocsátó, a vevő, a raktározó cég nyilatkozatát nem értékelte, így iratellenesen állapította meg a gazdasági esemény hiányát.

[18] A jogerős ítélet egyes pontjaival kapcsolatban részletes előadást tett.

[19] Kifejtette, hogy sem az adóhatóság, sem az elsőfokú bíróság nem tisztázta a cinktömbök jelölésével kapcsolatban rendelkezésre álló nyilatkozatok közti ellentmondásokat, és az elsőfokú bíróság a Kp, 78. § (4) bekezdésében foglaltak megsértésével rekesztette ki a bizonyítékok köréből az általa, ennek tisztázására csatolt fényképfelvételeket, ugyanis már az adóigazgatási eljárásban vizsgált, kérdéses tény volt az áru azonosítása, megléte.

[20] Kifogásolta továbbá egyrészt, hogy az elsőfokú bíróság ítélete tényállási részében {[1] - [33] pontok} kizárólag az adóhatósági álláspontot, és nem az általa megállapított tényeket rögzítette, másrészt állította, hogy az ítélet tényállása ellentmondásban áll annak indokolásával, ugyanis az elsőfokú bíróság a cink beszerzését és értékesítését is rögzítette {[12] pont}, majd döntését a gazdasági esemény teljes hiányára alapította. Álláspontja szerint iratellenes az elsőfokú ítélet [13] pontjában szereplő állítás, hogy a cinket a raktárosok és a fuvarozók nem látták, és nem tudták beazonosítani. Ezzel szemben valamennyi érintett személy ezzel ellentétes tartalmú nyilatkozatot tett.

[21] Sérelmezte azt is, hogy az elsőfokú bíróság a joggyakorlattal ellentétben nem szerezte be a kapcsolódó vizsgálatok iratait, így nem állt rendelkezésére a Számlakibocsátónál végzett jogkövetési vizsgálat anyaga sem. A Számlakibocsátó jogkövetési vizsgálata után nem történt nála adóellenőrzés, az adóhatóság ezáltal tehát elismerte, hogy rendelkezett árualappal, azt értékesítette a felperesnek, ezáltal megdőlt az az álláspont, hogy a felperes nem szerezte be a cinket. Kifogásolta azt is, hogy az elsőfokú bíróság az irányadó jogszabályokat csak felsorolta, de történeti tényállás hiányában azokat nem is vetette össze az ügyben megállapítható tényekkel, annak ellenére, hogy a Kúria gyakorlata értelmében a jogerős bírósági határozattal szembeni követelmény, hogy tartalmazza, hogy a bizonyított tényállásrészekre melyik konkrét jogszabály az irányadó, azt miként alkalmazta a bíróság, a döntés jogszabályi alapja közvetlenül kell, hogy kapcsolódjon az alapul szolgáló tényálláshoz [Kfv.I.35.337/2019/9.]

[22] Álláspontja szerint a legélesebb ellentmondás és iratellenes ítéleti megállapítás az [57] és [58] pontokban került rögzítésre. E szerint volt valamilyen árumozgás, de az nem cink volt. Egyrészt nem bizonyított, hogy az áru nem cinktömb volt, másrészt ha volt árumozgás, a KMK 1.pontja szerinti megállapítás kizárt.

[23] Iratellenes és ellentmondásos továbbá szerinte a jogerős ítélet [66] pontjában foglalt állítás, miszerint az adóhatóság nem róta a felperes terhére az ügylet egyéb szereplőinek hiányosságait. Az adóhatóság ezzel szemben a határozatát arra alapozta, hogy a Számlakibocsátó nem rendelkezett értékesíthető áruval.

[24] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

[25] Előadta, hogy az adólevonási jogot gyakorló adóalanynak kell bizonyítania, hogy a beszerzése valós volt és az adólevonási joga hiteles számlákon alapult. Az elsőfokú bíróság – a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben – megvizsgálta és értékelte a felperes által a közigazgatási eljárásban rendelkezésre bocsátott bizonyítékokat, és okszerűen állapította meg, hogy a felperes által bemutatott nagyszámú dokumentum egyenként és összességében értékelve sem alkalmas annak igazolására, hogy a felperes ténylegesen beszerezte a cinktömböket a számlák szerinti ügyletek során. Ha sem a számlakibocsátó, sem a felperes nem rendelkezik a számlakibocsátó teljesítését igazoló, a számlától és a pusztán nyilatkozatuktól független bizonyítékkal, akkor ez egy objektív bizonyítéka annak, hogy a felperes részéről a beszerzési ügylet, azaz a számlára írt szolgáltatás, termékértékesítés nem történt meg. [Kfv.I.35.243/2021/5. (Vikingo); Kfv.I.35.258/2021/6. (Crewprint)].

A Kúria döntése és jogi indokai

[26] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[27] 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].

[28] A Kúria rögzíti, hogy a felperes keresetében az alperes határozatát ténylegesen azon az alapon támadta, hogy az adóhatóság figyelmen hagyta a javára szóló bizonyítékokat, továbbá iratellenes megállapításokat tett, és téves, a KMK-véleményben megnyilvánuló bírói gyakorlattal ellentétes jogkövetkeztetéssel helyezkedett arra az álláspontra, hogy a Számlakibocsátó és közte nem történt gazdasági esemény, a bemutatott számlák tartalmilag hiteltelének, azok adókiírásszásra irányuló számlázási láncolatból származnak, ezért azok alapján a felperest adólevonási jog nem illeti meg. Ebből következően - habár a felperes a tényállás-megállapítási kötelezettség megsértését állította - ténylegesen nem a tények feltáratlanságát, hanem azok és a bizonyítékok jogszabálysértő értékelését sérelmezte.

[29] A kereset ezen tartalmára figyelemmel a bíróság feladata az lett volna, hogy áttekintse a rendelkezésre álló bizonyítékokat, és azok értékelésével döntsön arról, hogy bizonyított-e az adókiírásszásra irányuló, gazdasági események nélküli számlázási láncolat kialakítása, illetve a felperes abban való részvétele. Az elsőfokú bíróság azonban - annak ellenére, hogy rögzítette, hogy az adóhatóság széles körű bizonyítást folytatott le - a Kp. 78. §-a és a Pp. 279. § (1) és (2) bekezdésének megsértésével - a bizonyítékok értékelését elmulasztotta, és csak kijelentette, hogy az adóhatóság a bizonyítékokból jogszerű következtetést vont le. Az ítéleti megállapítás - mivel nem a bizonyítékok értékelésén alapul - szükségképpen megalapozatlan, így a jogerős ítélet önmagában ezen okból jogszabálysértő.

[30] Mindemellett az elsőfokú bíróság nem vizsgálta eljárása során a felperes azon hivatkozását sem, hogy a számla szerinti termék hiányára vonatkozó adóhatósági megállapítás ellentétben áll egyrészt a termék meglétére vonatkozó személyi és tárgyi bizonyítékokkal (az ügyletben résztvevők nyilatkozatai, a termék fuvarozására és raktározására vonatkozó bizonyítékok), másrészt pedig a termék feletti tulajdonoskénti rendelkezési jog hiányára tett megállapítással.

[31] E körben a Kúria kiemeli, hogy az elsőfokú bíróságnak a termék hiányáról vagy meglétéről a bizonyítékok értékelése alapján kellett volna állást foglalnia, ha pedig úgy foglalt állást, hogy a termékek léteztek, azonban azok felett a Számlakibocsátó (és a felperes) nem rendelkezhetett, nem azonos azzal a tényállással, mely szerint a termék nem létezik. Azaz a tulajdonosként való rendelkezési jog hiánya nem azonos magának a terméknek a hiányával. Előbbi esetben a termék létezik, afelett azonban nem a Számlakibocsátó (és a felperes), hanem valamely más személy diszponált. Ezen más személy az adóhatóság határozata alapján nem azonosítható be. A termék feletti rendelkezési jog az áfalevonási jog szempontjából nem korlátozódik a nemzeti jogszabályokban előírt formákra, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi olyan lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne. E jog nem követeli meg, hogy az a fél, akire e dolgot átruházzák, e dolog felett fizikailag rendelkezzen, sem pedig azt, hogy a dolgot fizikailag a részére elszállítsák, és/vagy azt fizikailag megkapja [pl. C-414/17. (Arex CZ) 75. pont]. Ennek következtében nem perdöntő az adólevonási jog gyakorlása szempontjából, hogy a felperes fizikailag nem vette át az árut, illetve a fuvarozásnál, az áruátvételnél, a raktározásnál nem volt jelen.

[32] A számlán szereplő termék hiánya viszont önmagában tartalmilag hiteltelenné teszi az adólevonási jog alapjául bemutatott bizonylatot, mert a nem létező termék nem lehet termékértékesítés tárgya. Ebben az esetben a termékértékesítésről kiállított számla befogadója

nyilvánvalóan tudja, hogy nem szerzett be terméket, az adókijátszást ő maga valósítja meg, az abban való részvétele szándékos és aktív, ezért a bíróságnak kizárólag azt kell vizsgálnia, hogy az adóhatóság bizonyította-e, hogy a felperes olyan számlára kívánt adólevonási jogot alapítani, amelyet be nem szerzett termékről fogadott be. Ezt a tényállást írja le a KMK vélemény 1. pontja.

[33] Ettől eltérő azonban a bizonyítás iránya, ha valós ügyletek hiánya, azaz a számlák tartalmi hiteltelensége abból ered, hogy nem a Számlakibocsátó, hanem valamely más személy rendelkezik az ügylet tárgyát képező termék felett tulajdonosi jogokkal, és akkor is, ha a mások által vagy a felperes közreműködésével létrehozott, adókijátszásra irányuló láncolatban kerül sor a termékértékesítésre. Ezekben az esetekben az adókijátszás mellett az adóhatóság köteles bizonyítani a számlabefogadó felperes magatartását, tudattartalmát, azaz azt, hogy az ügyletek megkötése, bonyolítása során a felperes nem tette meg a tőle elvárható intézkedéseket annak érdekében, hogy aktív vagy passzív módon adókijátszásban ne vegyen részt, illetve ahhoz ne járuljon hozzá. Ezek az esetek a KMK vélemény 2. vagy 3. pontja szerinti tényállásokba tartoznak.

[34] Mindennek következtében a bíróság részéről elengedhetetlenül tisztázandó a pontos tényállás, és az, hogy az adóhatóság az adólevonási jog gyakorlása szempontjából a rendelkezésre álló bizonyítékokat a valóságnak megfelelően és okszerűen értékelte-e. Az adóhatóság megállapításainak pusztá átvétele a bizonyítékok értékelése nélkül nem elégíti ki a bírói ítélettel kapcsolatos követelményeket, a bíróság által megállapított tényállás, bizonyítékértékelés, jogkövetkeztetés hiányában a bírói ítélet megalapozatlan és jogszabálysértő.

[35] Emellett a Kúria a felülvizsgálati kérelem tartalmára utalva rámutat, hogy a Kp. 78. § (4) bekezdésére hivatkozással az elsőfokú bíróság jogszabálysértően mellőzte a felperes által a per során csatolt fényképfelvételek bizonyítékként történő értékelését. A Kp. 78. § (4) bekezdése szerint *„A megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.”* Ezen rendelkezés értelmében a perben az új tényre való hivatkozás korlátozott. A felperes által felajánlott bizonyítás az adóhatósági eljárásban is vizsgált tényre, a számlákon szereplő termék létezésére irányult. Ennek következtében a fényképfelvételek értékelése az elsőfokú bíróság részéről nem lett volna mellőzhető.

[36] Kiemeli továbbá a Kúria, hogy a termék gyártói azonosításának hiánya ugyan szabálytalanság, azonban nem feltétlenül eredményezi, illetve önmagában nem eredményezheti az adólevonási jog elvitátását, mert az az Áfa tv. szerinti termékértékesítéshez, és nem a termékforgalmazásra vonatkozó adminisztratív szabályok betartásához kapcsolódik. Az pedig, hogy a finn gyártó nem állt kapcsolatban a cseh s.r.o.-val, önmagában nem bizonyítja, hogy a számlák szerinti cinktömbök nem léteztek, mert az adóhatóság által beazonosított finn gyártó termékeit a svéd leányvállalat értékesítette, és csak a bizonyítékok értékelése alapján lehetséges annak esetleges megállapítása, hogy a cseh s.r.o. a finn gyártású termékekre – a feltárt láncolaton kívül - további beszerzési forrással nem rendelkezett.

[37] 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.]. Ahhoz tehát, hogy a jogerős ítélet felülvizsgálatra alkalmas legyen, az elsőfokú bíróságnak a keresetben állított jogsérelem vizsgálatához szükséges tényeket a bizonyítékok alapján meg kell állapítania, és azokat össze kell vetnie a jogszabályi rendelkezésekkel, majd ennek alapján – a közösségi és nemzeti – bírói gyakorlathoz illeszkedve kell döntést hoznia a felperes által állított jogsérelmek megtörténtéről, vagyis a kereset alaposágáról vagy alaptalanságáról.

[38] Végül megjegyzi a Kúria, hogy a peres iratok nem tartalmazzák az ellenőrzés alperes által elektronikus úton megküldött iratanyagát, így a bizonyítékok jelentős része (tanúvallomások, adózói bizonylatok, kapcsolódó vizsgálatok, nyilatkozatok stb.) hiányzik az aktából. Ez az eljárás ellentétes a bíróságok egységes iratkezelési szabályzatáról szóló 17/2014. (XII. 23.) OBH utasítás 14. § (1) bekezdésével, mely szerint az elektronikus kapcsolattartás útján érkezett beadványok és mellékletek kinyomtatott, papíralapú példányát az ügy iratborítékában kell elhelyezni. Ez az ügyviteli hiányosság is hozzájárulhatott ahhoz, hogy az elsőfokú bíróság elmulasztotta a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelését.

[39] Az adóhatóság által tett megállapítás törvényessége, melyek szerint a felperes valótlan, meg nem történt ügyletekről fogadott be és állított ki számlákat alapkérdése az adóhatósági határozat jogszerűsége megítélésének. A bíróság döntése kizárólag bizonyított tényeken alapulhat, és amennyiben a fél a bizonyítékok adóhatósági értékelését vitatja, a bíróság köteles azok értékelését maga is elvégezni, nem szorítkozhat arra az általános megállapításra, hogy a közigazgatási szerv mérlegelése helytálló volt.

[40] Az elsőfokú bíróság mindezek alapján döntését az elsőfokú eljárás lényeges szabályainak az ügy érdemére kiható megsértésével hozta meg, ténylegesen nem döntött a keresetről, így a jogerős ítélet jogszabálysértő, ezért a Kúria azt a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[41] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban köteles az elsőfokú határozatban szereplő bizonyítékokat rendszerezni, valamint bemutatni, hogy mely tényeket nem vitatott a felperes a keresetlevelében, mely tényeket vitatott, arra, illetve azokra vonatkozóan milyen bizonyítékok állnak rendelkezésre. A vitatott tényekre vonatkozó bizonyítékokat az elsőfokú bíróság köteles értékelni, és az azok alapján, az általa megállapított tényeket ítéletében rögzíteni. Ezek közül legfontosabb, hogy meggyőződése szerint mely bizonyított tények és mely bizonyítékok támasztják alá, hogy a Számlakibocsátó nem teljesítette a kifogásolt számlákon szereplő termékértékesítést, és ezért a felperes is tartalmilag hiteltelen, nem valós ügyletekről állított ki számlákat a szlovák s.r.o irányába.

[42] A Számlakibocsátó rendelkezési jogának hiánya nem alkalmas az adólevonási jog KMK vélemény 1. pontja szerinti megtagadásának alátámasztására. A Számlakibocsátó áru

feletti rendelkezési jogának hiánya esetén vizsgálendő ugyanis a számlát befogadó adókiadásához fűződő tudattartalma. Ebben az esetben ugyanis a termék létezik, azonban felette a rendelkezési jog nem az értékesítéséről számlát kiállító adóalanyt illeti meg.

A döntés elvi tartalma

[43] *Tényállást és a bizonyítékok értékelését nem tartalmazó jogerős ítélet nem alkalmas érdemi felülvizsgálatra.*

[44] *Az adólevonási jog megtagadásánál eltérő vizsgálati és bizonyítási kötelezettséget eredményez a számlázási láncban értékesített termék feletti rendelkezési jog hiánya és magának a terméknek a hiánya. Ezért a tényállás megállapításának e körülményekre ki kell terjednie, mert ezek határozzák meg a bizonyítás és bizonyítékértékelés további irányát.*

Záró rész

[45] A Kúria a felek felülvizsgálati perköltségét – az általuk felszámított összegben - a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó 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.

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

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

Budapest, 2024. október 31.

dr. Darák Péter

dr. Stefancsik Márta

dr. Varga Zs. András

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Demjén Péter

Ságiné dr. Márkus Anett

bíró

bíró

