



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.084/2023/11.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke
Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró
Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Dr. Mátyás Hajnal ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Kocsis László kamarai jogtanácsos
cím4

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Szegedi Törvényszék 2023. január 24. napján kelt 3.K.700.959/2022/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Törvényszék 3.K.700.959/2022/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.838.280 (azaz egymillió-nyolcszázharmincnyolcezer-kettőszáznyolcvan) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

A Kúria tájékoztatja a felperest, hogy a fizetendő illeték a határozat jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2012. október–december és 2013. január–február hónapokra a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Megállapította, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatósága (a továbbiakban: nyomozó hatóság) a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: régi Btk.) 310. § (1) bekezdés *a*) pontjába ütköző, a (4) bekezdés *a*) pontja szerint minősülő költségvetési csalás bűntett megalapozott gyanúja miatt nyomozást folytatott Sz.A. (a továbbiakban: Sz.A.) és társai ellen, mely szerint Sz.A. által létrehozott és működtetett bünszervezetben az európai közösség tagállamaiból behozott csokoládék általános forgalmi adó (áfa) nélküli magyarországi értékesítését végezték. A nyomozóhatóság és az adóhatóság egy értékesítési láncolatot tárt fel, melyben az áruk számlák és egyéb dokumentumok szerinti útja jelentősen eltért azok tényleges útjától. A dokumentumokból levezethető út a közösségi beszállítóktól indult, ahonnan az áru a hiányzó (elérhetetlen, személyi tárgyi feltételekkel nem rendelkező) kereskedőkhöz került: Kft.1 (a továbbiakban: Kft.1), cég1, cég2, cég3, majd az Kft.2-hez (a továbbiakban: Kft.2). Utóbbi társaságtól az árut a felperes vásárolta meg, mely cég a csokoládét tovább adta a Kft.3-nek (a továbbiakban: Kft.3) és a Kft.4-nek (a továbbiakban: Kft.4). Az áru tényleges útja ezzel szemben az volt, hogy a közösségi beszállítóktól a csokoládét a felperes vásárolta meg, majd eladta a Kft.3-nak és a Kft.4-nek.

[2] A közösségi partnerektől az árut a Kft.5 (a továbbiakban: Kft.5), a cég4 és a Kft.1 nevében rendelték meg. A megvásárolt termékeket közvetlenül, illetve logisztikai cégek (cég5, cég6) közbeiktatásával magyarországi vevők – köztük a felperes – felé értékesítették. A hatóság feltárta a pénz útját, kifejtette, hogy a csokoládék beszerzéséhez szükséges anyagi fedezetet a felperes vizsgált időszaki képviselői (F.B., Sz.M.L.) biztosították. A szállítást a cég7 végezte valótlan tartalmú okmányok felhasználásával.

[3] A termékeknek az Európai Közösség területéről az első magyar vevő felé értékesítéskori nettó egységára lényegesen magasabb volt, mint a láncolatban az átszámlázás során utolsóként megjelenő adóalanyoknál, köztük a felperesnél. A profit csak akkor volt biztosított, ha a termékeket Magyarországon áfa nélkül értékesítik. A Kft.2 kizárólag számlakiállító szerepet töltött be, az általa a felperes felé kibocsátott számlák mögött tényleges teljesítés nem volt.

[4] Az elsőfokú adóhatóság a 2016. február 17-én kelt 5172286245 számú határozatával a felperest 190.656.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 95.328.000 Ft adóbírság, továbbá 28.529.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 177. §-ára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2) bekezdésére, 166. § (1)-(2) bekezdéseire, 15. § (2) bekezdésére alapítottn hozta meg.

[5] Indokolása szerint a felperes vizsgált időszakra benyújtott bevallásaiban szerepeltetett, a vizsgálati jegyzőkönyv 5. számú mellékletét képező számlák nem valós gazdasági eseményeken alapulnak, hiteles bizonylatoknak nem tekinthetők, amely okán a Kft.2-től befogadott 40 db számlára alapított adólevonási jogát megtagadta. A felperes képviselői tudtak a Kft.2-től beszerzett csokoládéhoz kapcsolódó csalárd magatartásról, összehangoltan nyilatkoztak annak érdekében, hogy a felperes adólevonási jogát ne sérüljön.

[6] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. július 4. napján kelt 2061200062 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[7] Indokolásában megállapította, az elsőfokú adóhatóság helytállóan tárta fel, hogy az áru tényleges útja a számlákkal dokumentált gazdasági eseményektől eltért. Az értékesítési lánc korábbi szereplőinek az ügyleteken haszna nem, kizárólag vesztesége keletkezett. A Kft.2 tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, az átszámlázó társaság szerepét töltötte be. Az adókijátszás megfelelő bizonyítékként az elsőfokú adóhatóság a számlázási láncolatban részes társaságok esetében felmerülő működési hiányosságokat megalapozottan értékelte. Helytállóan rögzítette, hogy a Kft.2 beszállítói és az első magyarországi beszerzőként megjelenő Kft.5 sem végeztek valós gazdasági tevékenységet. A büntetőeljárás során keletkezett iratokat az adóhatóság jogszerűen használta fel, felperes az őt érintő bizonyítási eszközöket teljes körűen megismerhette.

[8] A felperes eljárási és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta a másodfokú határozatot.

[9] A Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: Kecskeméti KMB) 2017. július 5. napján kelt 14.K.27.240/2017/17. számú ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra kötelezte.

[10] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a 2018. október 10. napján kelt Kfv.VI.35.671/2017/8. számú végzésével a Kecskeméti KMB ítéletét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Indokolásában megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság részletes, széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le, feltárva az általa figyelembe vett bizonyítékokat. Az elsőfokú bíróság az értékelés köréből indokolás nélkül, nagyrészt kizárta azokat a bizonyítékokat, amelyek a vitatott számlákban szereplő gazdasági eseményeknek a felperes és a Kft.2 közötti megtörténtét cáfolták, továbbá részben adós maradt az alperesi megállapításokat alátámasztó bizonyítékok vizsgálatával és mérlegelésével. Nem foglalkozott a láncolat egyes szereplőinél lefolytatott ellenőrzések, kapcsolódó vizsgálatok során beszerzett bizonyítékokkal és az

ezekből levonható tényekkel. Mindezekre tekintettel a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1953. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 206. § (1) bekezdését és 221. § (1) bekezdését, nem tett eleget bizonyíték értékelési, mérlegelési, valamint indokolási kötelezettségének. A megismételt eljárásra adott iránymutatásában előírta valamennyi releváns rendelkezésre álló bizonyíték értékelését, a feltárt tények, adatok, bizonyítékok ismeretében megfelelően indokolt döntés meghozatalát. A titkos információgyűjtés során a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok vonatkozásában az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-419/14. számú és a Kúria Kfv.35.594/2016/24. számú ítéletei figyelembevételét.

[11] A megismételt eljárásban a szervezeti változásokat követően a Szegedi KMB 2019. március 11-én kelt 16.K.27.072/2019/6. számú végzésével a per tárgyalását felfüggesztette a Szegedi Törvényszék előtt 5.B.797/2016. számon folyamatban volt büntetőeljárás jogerős befejezéséig.

[12] A Szegedi Ítéltábla 2022. június 10-én kelt Bf.I.89/2022/117. számú ítéletével a Szegedi Törvényszék 5.B.797/2016/459. számú ítéletét megváltoztatta, Sz.A. és társai által elkövetett bűncselekményeket átminősítette, büntetésüket enyhítette, a felperessel szemben kiszabott pénzbírság összegét 800.000.000 Ft-ra mérsékelte. A büntető bíróság által megállapított tényállás megegyezett az adóhatóság által megállapított tényállással, mely szerint az adókijátszás a Közösség tagállamaiból behozott csokoládé termékek magyarországi áfa nélküli értékesítésével valósult meg. Cél a magyarországi adófizetési kötelezettség elkerülése volt.

A kereseti kérelem és az alperes védirata

[13] A felperes a megismételt eljárásban keresetét változatlanul fenntartotta kérve elsődlegesen az alperes határozatának a megváltoztatását, a megállapított adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék törlését; másodlagosan a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését. Jogszabálysértésként a régi Pp. 327. § (1) bekezdés a) pontjára, 330. § (1)-(2) bekezdéseire, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 143. § (1) bekezdésére, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 109. § (1) bekezdésére hivatkozott.

[14] Keresetlevele 4. pontjában fejtette ki jogi indokait:

4.1. az alperesi határozat megállapításainak a megalapozatlanságát, a tényállás feltáratlanságát, a bizonyítás hiányát, az adókijátszás tényének bizonyíthatlanságát [Art. 97. § (4) bekezdés], a javára szolgáló tények feltárásának, értékelésének elmaradását [Art. 97. § (6) bekezdés],

4.1.1. Sz.A. adólevonási joggal összefüggő szerepének, valamint a láncolat tagjainál folytatott ellenőrzések tisztázásának elmaradását.

4.1.2. Hivatkozott a Kft.2-vel fennálló gazdasági kapcsolatára, vitatta az annak hiányára vonatkozó megállapítást, mivel annak valóságát a tranzakciókról kiállított hiteles dokumentumok (szerződés, számla, fuvarlevél, levelezések stb.) igazolják.

4.1.3. Ismertette a Kft.6-t (a továbbiakban: Kft.6) követően a Kft.2-vel létrejött gazdasági kapcsolat indokát,

4.1.4. az előre fizetéssel kapcsolatos adóhatósági megállapításokat,

4.1.5. a termékek árképzésére vonatkozó adóhatósági következtetéseket.

4.1.6. Sérelmezte, hogy a nála folytatott korábbi időszakot érintő ellenőrzés megállapításait az adóhatóság nem vette figyelembe.

4.1.7. Részletezte az Európai Unió joggyakorlatát [az EUB C-80/11. (Mahagében-Dávid Péter), C-277/14. (PPUH), C-322/11. (Tóth Gábor), C-430/09. (Euro Tyre), C-409/04. (Teleos), C-439/04. és C-440/04. (Axel Kittel) számú ügyek], a Kúria EBH 2013.K.5. számú elvi határozatát.

4.2. Eljárásjogi kérdésként hivatkozott továbbá:

4.2.1. az ellenőrzési jegyzőkönyvben szereplő tényállítások bizonyítatlanságára, iratbetekintési kérelme elutasítására (táblázatba foglaltan 1-79. pontban ismertette az állításokat),

4.2.2. a tényállás felderítésének elmulasztására és az indokolás hiányára,

4.2.3. a titkos adatszerzéssel és a büntetőeljárások során beszerzett bizonyítékok felhasználásával kapcsolatban utalt az EUB C-419/14. számú ítéletére, kérte a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok, különösen a titkos lehallgatásról készült jelentések kizárását a bizonyítékok köréből.

Kereset kiegészítésében előadta:

1. Az ügyletek közte és a Kft.2 között jöttek létre, e körben az alperes nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének, nem bizonyította az adókijátszás tényét, nem tisztázta a valódi beszállítók személyét, megismételte a keresetlevél 4.1.1. pontjában előadottakat.

2. Elmaradt a tudattartalom vizsgálata, a tudattartalmat alátámasztó objektív bizonyítékok hiányoznak, melyek igazolnák, hogy tudott vagy tudhatott a láncolatban elkövetett adókijátszásról, kérte az objektív bizonyítékok megjelölését.

3-4. A továbbértékesítés a bevallással megegyezően történt, az adóhatóság indokolás nélkül, jogszerűtlenül minősítette az értékesítéseit terhelő fizetendő adót, a nem adókijátszásra létrehozott láncolatnál az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése, a láncolatból származónál az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján, mely sérti a Ket. 72. § (1) bekezdés *ea*) pontját, a régi Art. 97. § (6) bekezdését.

5. Az egyes beszerzései tételes vizsgálatának szükségességét hangsúlyozta, az azokhoz kapcsolódó értékesítési láncolatok feltárásával.

6. Nem tisztázott az értékesítési láncolat tagjainál lefolytatott ellenőrzések köre.

7. Az adókijátszás bizonyítatlan, kérte az alperes kötelezését a felhasznált bizonyítékok megjelölésére, bemutatására.

8. A tényállás megállapítási kötelezettség elmaradása miatt kérte régi Pp. 336/A. § (2) bekezdésének alkalmazását.

[15] Az alperes védiratában a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[16] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a régi Pp. 339. § (1) bekezdése alapján elutasította.

[17] Indokolása szerint elsődlegesen - az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 50. cikkére, az Emberi Jogok Európai Egyezménye (a továbbiakban: EJE) 7. kiegészítő jegyzőkönyv 4. cikkére, az EUB C-617/10. számú (Akkerberg Fransson), C-489/10. (Bonda) döntéseire, az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésére, a Kúria Kfv.35.232/2015/4., Kfv.35.748/2015/5. számú eseti döntéseire figyelemmel - azt vizsgálta, hogy az adóigazgatási eljárásban kiszabott adóbírság és a büntetőeljárásban alkalmazott szankció (pénzbüntetés) nem ütközik-e a kétszeres értékelés („ne bis in idem” elv) tilalmába. Megállapította, hogy az adóbírság alkalmazása nem zárja ki a büntetőeljárás megindítását, és a büntetőeljárásban alkalmazható súlyosabb szankciók kiszabását.

[18] Döntését a továbbiakban a régi Art. 2. § (1) bekezdésére, 1. § (7) bekezdésére, az Áfa tv. 131. § (1) bekezdésére, 119. § (1) bekezdésére, 120. § *a*) pontjára, 127. § (1) bekezdés *a*) pontjára, a Sztv. 15. § (3), 165. § (1), (2) bekezdéseire, 166. § (1)-(2) bekezdéseire, az EUB C-80/11. és C-142/11. (Mahagében-Dávid), C-324/11. (Tóth) ügyben lefektetett gyakorlatára, a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának az Áfa tv. 120. § *a*) pontja értelmezéséről kiadott jogalkalmazást segítő 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményére (a továbbiakban: KMK vélemény) alapította.

[19] A Szegedi Törvényszék 5.B.797/2016/459., valamint a Szegedi Ítéltábla Bef.I.89/2022/117. számú ítéleteiben foglaltak alapján megállapította, hogy a titkos

információgyűjtés eredményeként keletkezett perbeli bizonyítékok, így a titkos lehallgatások adatai jogszerűen kerültek beszerzésre, felperes a közigazgatási eljárásban a felhasznált bármely bizonyíték jogszabálysértő beszerzésére nem hivatkozott. Utalt a Nemzeti Adó- és Vámhivatal személyi állományának jogállásáról szóló 2020. évi CXXX. törvény (NAV tv.) 13. § (7) bekezdésére, 51. § (1) bekezdésére, 63. § (1) bekezdésére, 76. § (2) bekezdés g) pontjára, a büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (régi Be.) 36. § (2) bekezdés d) pontjára, 71/B. § (1) bekezdésére, a régi Art. 97. § (5) bekezdésére. Az elsőfokú adóhatóságnak lehetősége volt a nyomozóhatóság, a bünyügyi igazgatóság irataiba betekinteni és azokról másolatot kérni, az eljárás iratanyagává tenni, melyek egyértelmű és kellő jogalapot teremtenek a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok adóigazgatási eljárásban való felhasználására.

[20] Az elsőfokú bíróság értékelte a feltárt bizonyítékokat, az adóhatósággal egyezően megállapította, hogy a fuvarozáshoz kapcsolódó magyar fuvarokmányok adatai és az áru valódi útja eltért egymástól. Megítélése szerint a felperes tudattartalmának vizsgálata szempontjából nincs döntő jelentősége annak, hogy a Kft.6 korábban milyen feltételekkel szállított a felperesnek, sem a Kft.2 és a Kft.6 eladási árai közötti különbségnek, mivel az adóelőny a felperes esetében azzal valósult meg, hogy olyan áfa-t helyezett levonásba, illetve igényelt vissza, melyet a láncolatban előtte állók nem fizetettek be a költségvetésbe. Erről a felperes a feltárt objektív bizonyítékok alapján egyértelműen tudott, melyre tekintettel nem volt indokolt további tanúk kihallgatásának.

[21] Az előre fizetés körében kifejtette, hogy ez a gazdasági, kereskedelmi életben nem példa nélküli, ezért ennek ténye önmagában nem lehet az adólevonási jog elvitatásának alapja, azonban a lehallgatott telefonbeszélgetések alapján megállapította, hogy a felperes képviselői befolyással voltak az árképzésre, mely az adókijátszásra utal.

[22] Hangsúlyozta, az adóhatóság nem a gazdasági események meg nem történtét róta a felperes terhére (KMK vélemény 1-es esetkör), hanem azt, hogy a gazdasági esemény nem a befogadott számlákon feltüntetett felek között jött létre (KMK vélemény 2. esetkör).

[23] A számlázási láncolat azt a célt szolgálta, hogy a belföldi beszerzés látszatát keltve megteremtse az adólevonás lehetőségét a felperes, majd később a cég8 részére. A hiányzó cégeknek, a beszállítóknak és a közvetett beszállítóknak a láncolatba beiktatására azért került sor, hogy bizonylati szinten lehetetlenné tegyék az áru nyomon követését, elfedjék az áru közösségi eredetét. A Kft.2 beszállítói és a közösségi beszerzések érdekében létrehozott társaságok között ezért nincs kimutatható kapcsolat. Ezt a célt szolgálta az is, hogy az ellenérték megfizetése a közvetlen átutalás helyett készpénzben történt. Az áruszállítás során település1, illetve település2 közbeiktatására, az átpapírozásra is azért került sor, hogy a külföldről behozott áru a Kft.2 által értékesített termékek azonosságát leplezze.

[24] Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az eljáró adóhatóságok eleget tettek a régi Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségüknek, széleskörű bizonyítási eljárást folytattak, kapcsolódó vizsgálatot rendeltek el a Kft.2-nél, a beszállító és a közvetett beszállító társaságoknál, nyilatkoztatták a láncolatban fuvarozást végző társaságok képviselőit, gépjárművezető alkalmazottait, megkísérelték nyilatkoztatni a beszállítók és

közvetett beszállítók képviselőit, pénzügyi megkereséseket fogantatosítottak, beszerezték a büntetőeljárás iratait, felhasználták a VIES kontroll adatokat.

[25] Nem sérült a felperes bizonyíték-, és iratmegismerési joga, az alperes nem használt fel olyan bizonyítékot, amely az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékletét ne képezte volna. A büntetőügyben a nyomozás az alperesi határozat meghozatalát megelőzően lezárult, így felperes a teljes nyomozati iratanyagot megismerhette, amire a közigazgatási perben is lehetősége volt.

[26] Megállapította, hogy az adóhatóságok a feltárt tényállásból a vonatkozó hazai és uniós jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő, okszerű és helyes jogi következtetést vontak le, a számlakibocsátóként feltüntetett gazdasági társaság ügyletekben való részvétele nem igazolt, a felperes tudott arról, hogy adókiírátszásban vesz részt, a döntés nem áll ellentétben az EUB ítélezési gyakorlatával, a feltárt felperesi magatartás megalapozza az adólevonási jog megtagadásának jogszerűségét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[27] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen az elsőfokú ítéletnek és az alperes határozatának - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését; másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására, új határozat hozatalára utasítását kérte.

[28] Jogszabálysértésként hivatkozott: a régi Art. 1. § (3a) bekezdésére, 71. § (4) bekezdésére, a Ket. 50. § (1), (6) bekezdéseire, a régi Ptk. 2. §-ára és 200. § (1) bekezdésére, 206. § (1) bekezdésére, 213. § (1) bekezdésére, az Áfa tv. 5. § (1) bekezdésére, 6. § (1) bekezdésére, 9 §-ára, a 904/2010. EU rendelet 7. preambulum bekezdés 1. cikkére, az Európai Unió Alapjogi Charta 50. cikkére.

[29] Felülvizsgálati kérelme

2.1. pontjában el nem bíralt keresetrészek miatt a régi Pp. 213. § (1) bekezdésének a megsértését, ebből adódóan a 221. § (1) bekezdésében foglalt indokolási kötelezettség elmaradását sérelmezte, és azt, hogy az elsőfokú bíróság nem teljesítette:

a) az adóelőnyt és azt alátámasztó bizonyítékok bemutatására vonatkozó,

b) a régi Pp. 336/A. § (2) bekezdése alkalmazására és

c) annak tisztázására irányuló indítványait, hogy a továbbértékesítés teljesítése a bevallással megegyezően történt.

2.2. A régi Pp. 339/A. §-ának megsértésére utalt, mivel az elsőfokú bíróság figyelembe vette a közigazgatási határozat meghozatalát követően a büntetőeljárásban keletkezett bizonyítékokat, a büntetőítélet tartalmát.

2.3. Eljárási jogok sérelmére hivatkozott:

- a régi Pp. eljárási alapelveinek a megsértésére, mivel az elsőfokú bíróság „gyorsított” eljárást alkalmazott, a komplex és bonyolult ügyet egyszemélyes tanácsban bírálta el, öt éves perfelfüggesztést követően egyetlen tárgyaláson, majd a tárgyalás berekesztését követően 15 perc múlva hozott ítéletet. A 32 oldal terjedelmű ítéletet 2 héten belül írásban kézbesítette, mely körülmények önmagukban nem, de összességükben sértik a régi Pp. 2. §-át,

- a régi Pp. 3. § (3) bekezdésére, a bíróságot terhelő tájékoztatási kötelezettség elmaradására,

- a tanúbizonyítási indítvány jogszabálysértő elutasítására, a régi Pp. 164. § megsértésére, elmaradt a kulcsszereplő Sz.A., továbbá N.H., K.B. tanúkenti meghallgatása,

- nem teljesített a Kft. 4. egyéb érdekeltkénti beavatkozása.

2.4. Az elsőfokú bíróság nem tett eleget a Kúria által előírt bizonyítékértékelési kötelezettségnek, megsértve ezzel a régi Pp. 275. § (5) bekezdését. Sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem értékelte a javára szolgáló körülményeket, megsértve ezzel a régi Art. 97. § (3)-(6) bekezdéseiben foglaltakat. Iratellenes a Kft.2 szerepének megítélése, az elsőfokú ítélet [159] bekezdése. A 2.4.5. pont a)-q) pontjaiban részletezte az iratellenességet igazoló körülményeket.

2.5. Sérelmezte a Halifax tesz alkalmazásának elmaradását, így az elsőfokú ítélet sérti a BH 2019.5.147., a Kúria Kfv.35.098/2020/4. és Kfv.35.326/2016/7. számú ítéleteiben foglaltakat, valamint az EUB gyakorlatát.

2.6. Hivatkozott az adóelőny téves értelmezésére, a jogerős ítélet [167], [174] bekezdéseire, a tényállás tisztázatlanságára, a Kúria Kfv.I.35.706/2019. döntésére.

2.7. Álláspontja szerint az elsőfokú ítélet nem tartalmaz indokolást a felperesi tudattartalom feltárására, a gazdasági események hiányára vonatkozóan. Az aktív és passzív esetkör összemosása már önmagában megalapozza az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését. Bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alkalmazható, utalt Kúria BH2020.8.250. számú döntésére.

2.8. Kifejtette, a nagykereskedők közötti árak egyeztetése nem tekinthető az adókijátszás bizonyítékának.

2.9. A jogerős ítélet indokolása a Kft.2 gazdasági tevékenységére vonatkozóan sztereotípiákra épül, mely nem helyettesítheti az okiratokkal szembeni tényleges bizonyítást.

2.10. Sérelmezte a Kft.2 árukészletének figyelmen kívül hagyását, az elsőfokú ítélet [158] bekezdésének iratellenességét, utalt a Kft.1-nél lefolytatott ellenőrzés megállapításaira.

2.11. Ugyanazon láncon belül az adólevonási jog többszörös megtagadása jogellenes.

2.12. Utalt a jogerős ítéletben rögzített tényállás feltáratlanságára, a felülvizsgálati kérelem 2.12.3. pontjában az adóhatározat és a jogerős ítélet közötti, az elsőfokú bíróság által fel nem oldott ellentmondásra,

2.13. az adóhatározat, a jogerős ítélet egymással szembeni tényállításaira (2.13.2.).

2.14. A külföldi hatóságok megkeresésének elmaradása miatt kérte a régi Pp. 155/A. § (1) bekezdése alapján előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését annak megválaszolása érdekében, hogy a 904/2010/EK rendelet által előírt tagállamok közötti egyeztetés hiányában a magyar adóhatóság jogosult volt-e a külföldi adóalanyok gazdasági tevékenységét minősíteni.

2.15. Az EUB C-610/19., C-277/14. döntéseire hivatkozással kifejtette, túlzott jelentőséget tulajdonított az elsőfokú bíróság ([115]-[120] bekezdés) a hiteles bizonylatnak, mivel az nem jelenti automatikusan az adólevonási jog megtagadását.

2.16. A „ne bis in idem” elvét és az arányosság követelményét hangsúlyozva előadta, bár az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy milyen vizsgálatokat kellett lefolytatnia a „ne bis in idem” elve vonatkozásában, valójában ezen vizsgálatokat elmulasztotta, mely önmagában megalapozza az ítélet hatályon kívül helyezését. Hivatkozott az EUB C-524/15. (Lucamenci), C-562/08., C-379/08. és C-380/08. számú egyesített ügyekre, C-501/14. számú ítéletekre.

2.17. Az adóhatóság korábbi döntéseiben nem észlelte az adókijátszást, több olyan javára szolgáló megállapítást tett, amelyet az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet meghozatalakor nem vett figyelembe. 2011. júliusától 2013. június 26-ig folyamatosan adóeljárás alatt állt, de az adóhatóság nem állapított meg semmilyen jogsértést sem rá, sem a Kft. 2-re vonatkozóan.

[30] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását, a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló indítványa elutasítását kérte.

[31] Álláspontja szerint a jogerős ítélet bizonyíték értékelése megfelel a régi Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglalt követelményeknek. A felperes alaptalanul hivatkozott az ítélet iratellenességére, a bizonyítékok jogszerűtlen mellőzésére. A régi Pp. 336/A. § (2) bekezdésében foglalt feltételek nem álltak fenn, az elsőfokú bíróság eleget tett a Kúria megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatásának. Alaptalan a három lépcsős teszt alkalmazásának hiányára hivatkozás, mivel a per tárgyát képező gazdasági esemény KMK vélemény 2. pontja szerint minősül, a Halifax teszten alapuló vizsgálat lefolytatására pedig a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítása esetén van szükség. Megalapozatlan a felperes

aktív, illetve passzív tudattartalom összemosására, a bizonytalan történeti tényállásra hivatkozása. A Kft.2 láncolatban betöltött szerepére tett megállapítások bizonyítottak. Iratellenes az ítéleti és határozati tényállásbeli eltérésre, az adólevonási jog többszörös megtagadására vonatkozó felperesi hivatkozás. A felülvizsgálati kérelemmel érintett ellenőrzés a felperes adókötelezettségének teljesítésére vonatkozott, így kizárólag a terhére tehetett adómegállapítást az adóhatóság. A Kft.2-re vonatkozó hatósági megállapítások nem sztereotípiákon, hanem objektív módon bizonyított körülményeken alapszanak, továbbá a Kft.1-nél folytatott ellenőrzés megállapításai a tényállás részét képezik. Hangsúlyozta, a hiteles számla az Áfa tv. és a Sztv. előírásai szerint az adólevonási jog alapvető feltétele, így nem fogadható el az a felperesi hivatkozás, hogy az elsőfokú bíróság túlzott jelentőséget tulajdonított volna a hiteles számla hiányának.

A Kúria döntése és jogi indokai

[32] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[33] A Kúria a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem, valamint a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az abban megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül - a jelen eljárásban alkalmazandó - régi Pp. 275. § (2) bekezdése szerint. A régi Pp. 275. § (1) bekezdése kimondja: a felülvizsgálati eljárásban bizonyításnak nincs helye, a Kúria a rendelkezésre álló adatok alapján hozza meg döntését.

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

[35] A régi Pp. 275. § (5) bekezdése kimondja, ha a Kúria a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezi, és új eljárást rendel el, erre nézve kötelező iránymutatást ad, ami köti az új eljárást lefolytató bíróságot (Kfv.35.460/2011.). A Kúria a Kfv.38.348/2019/11., Kfv.37.031/2021/5. számú eseti döntésekben kifejtettekkel egyezően megállapította, hogy a megismételt eljárásban hozott döntés a körben bírálható felül, hogy a Kúria korábbi végzésében foglaltaknak teljes körűen megfelel-e.

[36] A Kúria - a régi Pp. 275. § (5) bekezdésében foglaltak szerint - az új eljárásra vonatkozóan a Kfv.35.671/2017/8. számú végzésének a [36] bekezdésében, továbbá a [25]-[27] bekezdéseiben rámutatott az elsőfokú bíróság bizonyítékértékelési, mérlegelési, indokolási kötelezettsége hiányosságaira, a [29] bekezdésben arra, hogy az alperes határozata 31-33. oldalain értékelte a felperesi érvelést alátámasztó bizonyítékokat, az ezzel ellentétes bírósági érvelés iratellenes, a [30] bekezdésben megállapította, hogy a Kft.2-től befogadott, szám szerint 40 db számla beazonosítható, az adóhatóság által tett megállapítások valamennyi számlára vonatkoznak, szükségtelen azok külön-külön számlánkénti vizsgálata, a [31] bekezdés szerint az adóhatóság határozata részletesen tartalmazza, hogy a felperes milyen szerepet töltött be a számlázási láncolatban és annak céljáról a felperesi ügyvezetők tudtak, illetve tudhattak, az adóhatósági határozatok leírják és indokolják az ügyvezetők vélelmezett bünszervezethez kapcsolódását. A [32] bekezdésben utalt az adóhatósági jegyzőkönyv 32. számú mellékletére, mely táblázatos formában tartalmazza a nettó értékesítési egységárat,

amit a felperes tartalmi szempontból nem vitatott, csupán az adóhatóság értékelését. A [33] bekezdés rögzíti, hogy a régi Art. 143. § (1) bekezdés második mondatára alapítottn az iratbetekintés korlátozása körében hozott jogerős másodfokú adóhatósági végzés bíróság által nem felülvizsgálható, azonban vizsgálni szükséges, hogy sérült-e az eljárás jogszerűségének megítélése vonatkozásában a felperes bizonyíték megismeréséhez való joga és ez kihatott-e az ügy érdemére. A [34] bekezdésben rámutatott a büntetőeljárás keretében történt titkos információszerzés jogszerűségével kapcsolatos indokolásbeli hiányosságra, melyeket a megismételt eljárásban figyelembe kellett venni.

[37] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú ítélettel összefüggésben a tényállás feltáratlanságát (2.12.), az indokolás hiányait (2.1., 2.7., 2.9.) állította, továbbá vitatta a bizonyítékok – számára kedvezőtlen eredménnyel járó – értékelését (2.3., 2.4., 2.8., 2.10., 2.15.).

[38] Lényeges kérdés a bizonyítási eljárás lefolytatásának, a bizonyítékok értékelésének jogszerűsége, figyelemmel arra, hogy ebben állapított meg jogsértést a Kúria a hatályon kívül helyező végzésében.

[39] A régi Pp. 221. § (1) bekezdése előírja, hogy az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást, az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.

[40] A felperes hivatkozásával szemben az elsőfokú bíróság ítélete részletesen tartalmazza a megállapított tényállást, ([1]-[13] bekezdés), ismerteti az elsőfokú határozat ([15]-[16] bekezdés) és a másodfokú határozat lényegét ([17]-[26] bekezdés), a felperes keresetét ([27]-[64] bekezdés), a korábbi bírósági döntéseket ([66]-[70] bekezdés), a büntető eljárásban hozott döntések lényegét ([71]-[76] bekezdés), majd jogszabályi hivatkozással, EUB, kúriai joggyakorlattal is alátámasztott jogi indokolását ([77]-[200] bekezdés), melyben tételesen kitér az egyes keresetrészekre, értékeli a feltárt bizonyítékokat, reagál a felperesi felvetésekre, indokolja a felajánlott bizonyítás mellőzését.

[41] A régi Pp. 324. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó régi Pp. 206. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak az egybevetése alapján állapítja meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.

[42] A bizonyítékok mérlegelésén alapuló ítélet felülvizsgálati eljárásban eredménnyel csak akkor támadható, ha a bíróság a tényállást iratellenesen állapította meg, illetőleg a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen volt. A Kúria a bizonyítékok értékelését csak akkor minősíti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, észszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában önkényes [EBH2017.K.20.], a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére nincs jogszabályi lehetősége, e körben a jogértelmezése kiforrott (Kfv.37.478/2017/8.).

[43] A Kúria megállapította, a jogerős döntés hatályon kívül helyezéséről rendelkező Kfv.35.671/2017/8. számú végzése [25]-[27], [32], [34] bekezdéseiben rögzített: bizonyíték értékelési, mérlegelési, indokolási hiányosságait az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban pótolta, értékelte, részletesen elemezte az adóhatósági eljárásban beszerzett bizonyítékokat, azok bizonyító erejét, M.T., Sz.M.L., Sz.G., A.A.T., Gy.L., K-B.J., Sz.A., D.Zs., F.G., F.B., J.J., S.G., J.A., M.I., U.I.J. tanúvallomásait, a nyomozati iratokban fellelhető Sz.A. gyanúsítottai vallomását, a felperesi ügyvezetők, kereskedelmi vezető által előadottakat, értékelte a felperes és a Kft.2 közötti gazdasági kapcsolatot, vizsgálta a fuvarokmányokat, a sofőrök vallomásait, a felperes tudattartalmát, az általa megismerhető bizonyítékokat, a beszállító társaságoknál végzett kapcsolódó vizsgálat anyagát, a VIES kontroll adatokat. Helytállóan tárta fel az ügyletek szereplői közötti gazdasági kapcsolatokat, érdekeltségeket és okszerűen következtetett az adólevonási joggyakorlás szempontjából lényeges körülményekre. A jogerős ítélet tartalmazza a felperes tanú meghallgatási indítványa elutasítását és annak indokait is ([168], [194] bekezdések).

[44] A Kúria álláspontja szerint utasításának az elsőfokú bíróság teljes körűen eleget tett, a tényállást a régi Pp. 206. § (1) bekezdése szerint állapította meg, a bizonyítékokat meggyőződése szerint mérlegelte, közérthető és logikusan felépített az ítélet jogi indokolása, megfelel a régi Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, a rendelkezés indokait részletesen tartalmazza, okszerűen állapította meg, hogy a felperes által befogadott számlákhoz valós teljesítések nem tartoznak, és tudott arról, hogy adókijátszásban vesz részt.

[45] Az ítélet jogszerűségéhez tartozik az alapul szolgáló, irányadó jogszabályok megjelölése, értelmezésük helytállósága, a joggyakorlattal azonos bírósági eljárás és döntéshozatal.

[46] Az elsőfokú bíróság ítélete tartalmazza a [100] bekezdéstől a [112] bekezdésig az alkalmazott törvényhelyeket, a [116]-[124] bekezdések között a KMK vélemény alapján minősített gazdasági eseményt. Egyértelmű a bírósági joggyakorlat, hogy a felperes által hivatkozott Halifax teszt alkalmazására a rendeltetésszerű joggyakorlás megállapítása és nem az Áfa tv. 120. § a) pontja alkalmazása esetén kell, hogy sor kerüljön. Az elsőfokú bíróság a hatóság döntésének jogszerűségét az Áfa tv. 120. §-ára alapította, törvényes az a megállapítása, hogy a felperes adólevonási jogának a megtagadása az alperes részéről törvényes volt, a Halifax tesztre való hivatkozásnak nincs alapja.

[47] A felperes felülvizsgálati kérelme 2.1. pontjában el nem bírált keresetrészekre hivatkozott. A régi Pp. 3. § (2) bekezdése rögzíti, hogy a bíróság - törvény eltérő rendelkezése hiányában – a felek által előterjesztett kérelmekhez és jognyilatkozatokhoz kötve van. A régi Pp. 213. § (1) bekezdése szerint az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, azonban a 215. § szerint a döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen.

[48] A felperes sérelmezte többek között a régi Pp. 336/A. § (2) bekezdése alkalmazásának hiányát. A régi Pp. 336/A. § (2) bekezdése szerint, ha a közigazgatási eljárás hivatalból indult, vagy a közigazgatási szerv a tényállás megállapítási kötelezettségének nem tett eleget, a közigazgatási szerv köteles a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságának

bizonyítására, ha azt a felperes vitatja. Egységes a kúriai joggyakorlat abban, hogy a régi Pp. 336/A. § (2) bekezdése alapján a bizonyítási teher átfordulására csak abban az esetben kerülhet sor, ha a felperes nem csak állítja a tényállás valótlanágát, de azt hiteltérdemlő bizonyítékokkal alá is támasztja (Kúria Kfv.37.206/2011. – KGD 2012.140). A felperes az alperest terhelő tényállástisztázási kötelezettséggel kapcsolatban csupán „alapos kételyét” fogalmazta meg, így e törvényhely alkalmazására - konkrét bizonyíték hiányában - az elsőfokú bíróságnak nem volt jogszabályi lehetősége.

[49] Az adóelőny kérdését az elsőfokú bíróság az ítélet [13] bekezdésében, illetőleg [167] bekezdésében vizsgálta megállapítva, hogy a felperes olyan áfa-t helyezett lefonásba, illetve igényelt vissza, amelyet a láncolatban előtte állók a költségvetésbe nem fizettek be. A továbbbértékesítésről a jogerős ítélet a [6], [196], [197] bekezdéseiben foglalkozott, fizetést eredményező hatósági megállapítás hiányában az elsőfokú bíróságnak a jogszerűség körében további bizonyítási, jogértelmezési kötelezettsége nem volt. A jogerős ítélet tehát nem sérti az ítélet teljességének az elvét, a régi Pp. 213. § (1) bekezdését.

[50] A régi Pp. 339/A. §-a szerint a bíróság a közigazgatási határozatot – jogszabály eltérő rendelkezése hiányában – a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül. Rögzíti a Kúria, hogy az ellenőrzés, a közigazgatási eljárás, a per egy folyamat. Annak része a bizonyítékok beszerzése, a tanúk meghallgatása, a felek nyilatkoztatása, szükség esetén szakértői vélemény beszerzése. A fennálló tényeket a bizonyításra köteles félnek a bizonyítási eljárások során beszerzett bizonyítékokkal kell alátámasztania, mely történhet a folyamat bármely részében. Az elsőfokú bíróság nem sértett jogszabályt azzal, hogy a perbeli tényállásra vonatkozó minden rendelkezésre álló bizonyítékot értékelt, így az időközben meghozott büntető bírósági ítéletet is, mivel azt e törvényi tényállás szerint a fennálló tényekre vonatkozóan tette.

[51] Az Kúria a Kfv.35.671/2017/8. számú végzésében előírta az EUB C-419/14., valamint a Kfv.35.594/2016/24. számú kúriai döntések figyelembevételét is, mely iránymutatásnak az elsőfokú bíróság eleget tett, részletesen ismertette azok lényegét ([129]-[131] bekezdések), hangsúlyozta, hogy a titkos információgyűjtés során beszerzett bizonyítékok jogszerűségi felülvizsgálatát törvényi felhatalmazás alapján csak a büntető bíróság végezheti. Erre tekintettel került sor a büntető per befejezéséig a megismételt közigazgatási per tárgyalásának felfüggesztésére. Az ítélet [132]-[133] bekezdései tartalmazzák, hogy a Szegedi Törvényszék 5.B.797/2016/459. számú ítéletében foglalt megállapítást ([426]-[438] bekezdés), mely szerint a bírói engedélyhez kötött titkos információgyűjtés eredményeinek büntetőeljárársban bizonyítékként történő felhasználásának a régi Be. 206/A. § (1) bekezdésében és 201. §-ában foglalt feltételei fennállnak, amit a Szegedi Ítéltábla Bf.I.89/2022/117. számú ítélet [111] bekezdésében megerősített, megállapítva, hogy a Szegedi Törvényszék nem sértett eljárási szabályt akkor, amikor a titkos információgyűjtés eredményeit bizonyítékként felhasználta.

[52] Helytállóan foglalt állást az elsőfokú bíróság az ítélet [134] bekezdésében a titkos információgyűjtés eredményeként beszerzett bizonyítékok felhasználásának jogszerűségéről, mely nem volt eldönthető a hivatkozott jogerős büntetőbíróági döntések nélkül.

[53] A felperes a felülvizsgálati kérelem 2.3 pontjában az eljárási alapelvek megsértésére is utalt, melynek megvalósulását az elsőfokú bíróság „gyorsított” eljárásában minősítette.

Felülvizsgálati kérelme 2.3.2. pontja *a)-f), h)-i)* pontjaiban részletezte az általa sérelmesnek tartott körülményeket.

[54] Az Alaptörvény XXV. cikk (1) bekezdése deklarálja a bíróságok igazságszolgáltatási tevékenységét. Jelen perben alkalmazandó régi Pp. 2. §-a meghatározza a bíróság feladatát, a tisztességes eljárás keretében a hatékony bírói jogvédelem biztosítását, a per észszerű időn belül befejezésének követelményét.

[55] A közigazgatási perben érvényesülő tisztességes bírósági eljáráshoz való alapvető jog Alaptörvényen alapuló alkotmányos követelményeit az Alkotmánybíróság a 3295/2022. (VI. 24.) AB határozatában fogalmazta meg. A tisztességes eljárás (fair trial) olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek a figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes {6/1998. (III. 11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [24]}. Az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlata szerint egy eljárás tisztességességét mindig esetről esetre lehet csak megítélni, a konkrét ügy körülményeinek figyelembevételével. Erre tekintettel az Alkotmánybíróság döntéseiben esetről esetre határozta meg a tisztességes eljárás által megkövetelt konkrét ismérveket. Nevesíteni lehet ugyanakkor számos olyan követelményt, amelyeknek egy eljárásnak meg kell felelnie ahhoz, hogy tisztességesnek minősüljön. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában a tisztességes bírósági eljárás része a bírósághoz fordulás joga {3215/2014. (IX. 22.) AB határozat, indokolás [11]–[13]}, a tárgyalás igazságosságának biztosítása {36/2014. (XII. 18.) AB határozat, indokolás [66]}. Az Alkotmánybíróság 7/2013. (III. 01.) AB határozata szerint a tisztességes eljárás követelménye olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet megítélni. E joggal szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye [3174/2014. (VI. 18.) AB határozat, 7/2013. (III. 01.) AB határozat].

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

[57] Közigazgatási perben elsőfokon a régi Pp. 11. § (1) bekezdésében foglaltak szerint egyesbíró jár el. A régi Pp. 324. § (4) bekezdése lehetőséget biztosít arra, hogy az ügy különös bonyolultsága esetén, tárgyalás megkezdése előtt a bíró az ügyet három tagú tanács elé utalja. Ennek megítélése a bíróság, az eljáró bíró hatáskörébe tartozó kérdés, jogsértés megállapításának alapjául nem szolgálhat.

[58] A felülvizsgálati eljárással érintett közigazgatási eljárás 2016-ban indult, majd a Kúria 2018. október 10. napján kelt végzése alapján került sor az elsőfokú bírósági eljárás megismétlésére. Jelen eljárás tárgyát képező megismételt eljárás tehát nem előzmény nélküli. A felperes hivatkozásával ellentétben a Kúria megismételt eljárást elrendelő végzése nem írt elő további eljárási cselekményeket, csupán a bizonyítékok teljes körű értékelését. Így

önmagában az, hogy a tárgyalás felfüggesztését követően tartott tárgyaláson az elsőfokú bíróság ítéletet hozott, nem jogsértő. A felperes által megjelölt hivatkozások egyenként és együttesen sem olyan körülmények, amelyek alkalmasak lennének a tisztességes eljárással szemben támasztott követelmények megsértésére.

[59] Az elsőfokú bíróság 2023. január 23-án kelt végzésével a Kft.4 beavatkozás iránti kérelmét elutasította. Ennek megtörténtét az elsőfokú ítélet [198] bekezdése rögzíti, megállapítva, hogy a régi Pp. 54. § (1) bekezdésében foglalt feltétel - a jogi érdek hiánya miatt – került sor a kérelem elutasítására, mivel a jelen eljárás alapjául szolgáló határozat nem tartalmaz rendelkezést a Kft.4-re. A felperes felülvizsgálati kérelme 2.3.2. g) pontjában erre, mint eljárási szabálysértésre hivatkozott anélkül, hogy konkrét jogszabálysértést megjelölt volna, így érdemben nem volt vizsgálható.

[60] A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog indokolt bírói döntéshez való eleme azt a minimális elvárást fogalmazza meg, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, s ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Az Alkotmánybíróság értelmezése szerint az indokolási kötelezettség azt az elvárást támasztja a bírósággal szemben, hogy a döntés indokolásának az ügy érdeme szempontjából releváns kérdésekre kell kiterjednie és nem minden egyes részletre {3159/2018. (V. 16.) AB határozat, indokolás [31] bekezdés}. Az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján „a bíróságok indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem az indítványozó szubjektív elvárásait kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása” {30/2014. (IX. 30.) AB határozat, indokolás [89] bekezdés}.

[61] A Kúria megállapította, az elsőfokú bíróság az indokolási kötelezettségét teljesítette, döntése az adóelőny értelmezésében, az aktív és passzív esetkörök elhatárolásában, a nagykereskedők közötti árak egyeztetésében, a felperes által sztereotípiának minősített indokolásrészekben, a tényállás megállapításában, a „ne bis in idem elv” vizsgálatában jogszabályt nem sértett, így a jogerős ítéletet a régi Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

[62] A Kúria a felek közötti jogvitában a nemzeti normák, az EUB döntések alapján aggálytalanul döntött, előzetes döntéshozatali eljárás megindítását nem minősítette indokoltnak, a felperes előterjesztett kérelmét ezért nem teljesítette.

A döntés elvi tartalma

[63] A Kúria hatályon kívül helyező, új eljárást elrendelő végzésében adott iránymutatás a régi Pp. 275. § (5) bekezdése alapján az elsőfokú bíróságot köti.

[64] *Hiteltelen számlára adólevonási jogot alapítani nem lehet.*

Záró rész

[65] A Kúria a régi Pp. 270. §-a szerint alkalmazandó régi Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére, melynek összegét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 4. § (1) bekezdés *a)* pontja folytán alkalmazandó 3. § (5) bekezdése és 3. § (2) bekezdése szerint az alperes által felszámított összeggel egyezően állapította meg.

[66] A felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése alapján megállapított felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére a régi Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles, melyet az állami adó- és vámhatóság által közzétett 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételei számlára kell megfizetnie.

[67] A Kúria a polgári és közigazgatási bírósági eljárás során meg nem fizetett illeték és állam által előlegezett költség megfizetéséről szóló 30/2017. (XII. 27.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés *e)* pontja alapján tájékoztatja a felperest, hogy az illeték megfizetése során az illetékfizetési kötelezettséget tartalmazó jogerős bírósági határozatot hozó bíróság megnevezését, a bírósági ügyszámot, valamint az adóazonosító számot közleményként fel kell tüntetni.

[68] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a régi Pp. 271. § (1) bekezdés *e)* pontja zárja ki.

[69] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes kérésére a régi Pp., 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2023. június 22.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő

...