



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma:

Kfv.I. 35.100/2026/2.

A tanács tagjai:

Dr. Kalas Tibor a tanács elnöke

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró

Dr. Figula Ildikó bíró

Dr. Tóth Kincső bíró

A felperes:

Felperes1

(Cím2)

A felperes képviselője:

Jalsovszky Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: Dr. Fehér Tamás ügyvéd)

(Cím3)

Az alperes:

Alperes1

(Cím1)

Az alperes képviselője:

Dr. Illés László kamarai jogtanácsos

(Cím1)

A per tárgya:
felülvizsgálata

adóhatósági határozat bírósági

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:

alperes 30. sorszám alatt

A felülvizgálni kért határozat száma:
108.K.700.055/2025/29. számú ítélete

Fővárosi Törvényszék

Rendelkező rész

A Kúria az alperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 1997-ben alakult, fő tevékenysége szerszámgép nagykereskedelem, főként dél-koreai és török gyártók szerszámgépeinek, ipari berendezéseinek forgalmazását végzi. A 2018. évi áfa bevallásaiban összesen 1.650.754.000 Ft összegű közösségen belüli termékértékesítést szerepeltetett. Ebből 1.602.035.000 Ft egy szlovákiai cég részére számlázott ki gépek értékesítéséről. A szlovák cég a kiszámlázott gépeket magyarországi vállalkozások felé értékesítette és számlázta tovább, 2018. évben összesen 1.552.827.000 Ft értékben. Az adóhatóság adóellenőrzést végzett a felperesnél 2018. évre valamennyi adónem tekintetében. Az ellenőrzés eredményeként kiadott 6708639426 számú határozatában a felperes terhére általános forgalmi adónemben 432.550.000 Ft, innovációs járulék adónemben 6.785.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, míg javára 610.000 Ft társasági adó

adókülönbözetest állapított meg. A feltárt adókülönbözetek után 867.135.000 Ft adóbírságot szabott ki, és 16.401.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[2] Az áfa adónemben tett megállapítás kapcsán rögzítette, hogy a felperes által a szlovák cég részére értékesített gépek végső magyarországi vevőinek nyilatkozata szerint a gépek üzembehelyezését a felperes végezte a szlovák cég megbízásából. A gépek végső vevői a felperesnél érvényesíthették garancia igényüket is. A belföldi vevők által a szlovák céggel kötött adásvételi szerződések több esetben tartalmazták, hogy a gép a felperes tulajdonát képezi és a tulajdonjogot a felperes a szlovák cég részére kiállított végszámla kiegyenlítéséig fenntartja. A szlovák cég ügyvezetője az ügyletekről információval nem rendelkezett, azokat nem is látta, hanem egy logisztikai cég közreműködésével visszaértékesítette Magyarországra. A fuvarozó társaságok előadásai szerint a gépeket a felperes megbízásából Komárnoba szállították, majd 24 órán belül ugyanazon tehergépjárművekkel visszaszállították Magyarországra.

[3] Az elsőfokú adóhatóság megállapítása szerint a felperes a szlovák cég részére ténylegesen közösségen belüli értékesítést nem végzett, a termékértékesítések valójában belföldi ügyletek voltak és a felperes az adómentes közösségi értékesítés látszatának megteremtésére törekedett. A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6452761895 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta.

[4] Az alperes határozatával szemben előterjesztett kereset alapján a Budapest Környéki Törvényszék a 17.K.700.181/2022/18. számú ítéletével elutasította a keresetet, majd a felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Kúria a Kfv.I.35.060/2023/6. számú ítéletével az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta és az alperes 6452761895 számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A Kúria megállapította, hogy az adóhatóság, és az elsőfokú bíróság a rendeltetésellenes joggyakorlásra alapított döntésében elmulasztotta megvizsgálni, hogy az ügyletek elsődleges célja adóelőny megszerzése volt, nem mutatta ki, hogy az értékesítési lánc bármely pontján az általános forgalmi adó elszámolása álláspontja szerint miért hiányzott, miután valamennyi fél költségvetési kapcsolata rendezett volt. Az adóhatóság és a bíróság ennek valós közgazdasági hatásait nem elemezte, illetőleg sem a határozat, sem a bírósági döntés nem tartalmazta annak részletezését, hogy a felperes és a szlovák cég közötti közösségi termékértékesítéseket miért tartotta jogellenesnek. A felsorolt elemek hiánya miatt az alperesi határozat jogalapja nem egyértelmű, nem követhető, hogy milyen indokokra figyelemmel nyilvánította a termékértékesítéseket színleltnek, fiktívnek. A Kúria ítéletében előírta, hogy az új eljárásban a felek között létrejött konstrukció átminősítésére csak a visszaélésszerű magatartás megállapításához szükséges teszt elvégzésével kerülhet sor. Az adóhatóság köteles a Kúria ítéletének [35] és [40] pontjában előírtak figyelembevételével elemezni a felek szerződését, magatartását. Amennyiben a visszaélésszerű magatartás megállapításra kerül, az azt megvalósító ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely az ezen visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna. Az átminősítés azonban nem haladhatja meg az adó pontos megállapítása, valamint az adókijátszás elkerülése végett szükséges mértéket.

Az elsőfokú adóhatóság és az alperes új eljárásban hozott döntése

[5] A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 1742032641 számú határozatában a felperes terhére és javára minden vizsgált adónemben számszakilag azonos megállapításokat tett, mint az alapeljárás során hozott határozatában. Kizárólag a késedelmi pótlék összegét határozta meg eltérően az alapeljárásban felszámított 16.401.000 Ft helyett 20.015.000 Ft-ban.

[6] Rögzítette, hogy a közösségen belüli értékesítés feltételeinek hiánya már önmagában megalapozta az értékesítések belföldivé minősítését, aminek alapján a felperest 27%-os áfa fizetési kötelezettség terhelte. A Kúria ítéletére figyelemmel azonban elvégezte a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításához szükséges Halifax tesztet, és ennek kapcsán rögzítette, hogy a szlovák cég a felperestől nem független vállalkozás volt és nem valósult meg ténylegesen adásvétel a felek között. A szlovák cég kizárólag azért került a felperes és a végső vevők közé beiktatásra, hogy a végső vevők a felperestől történt beszerzéseiket közösségen belüli beszerzésként szerepeltethessék az áfa bevallásaikban. A felperes nem a tevékenysége legkevésbé adóztatott módját választotta, hanem az áfa mentes számlázást választó vevői számára olyan lehetőséget kínált, amelyben a vevő. Az ügyletek ily módon történő szervezésével sérült a héa rendszer alapelve is, hiszen az értékesítési láncban valójában egy értékesítési szakaszban sem került sor a hozzáadott értékadó felszámítására. Ugyanakkor megjegyezte, hogy megállapítását nem a Halifax teszt kapcsán kifejtettekre alapozta, hanem arra, hogy a szlovák cég részére számlázott ügyletek valójában nem tekinthetők közösségen belüli értékesítésnek.

[7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a módosított elsőfokú határozatot helyben hagyta. Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság a Kúria ítéletében foglaltaknak megfelelően elvégezte a Halifax teszt szerinti minősítést, melynek eredményeképpen helytállóan állapította meg mindhárom feltétel fennállását. A mesterséges konstrukcióval a feleknek fizetendő adója nem keletkezett, mindezek alapján az ügyletek elsődleges célja adóelőny megszerzése volt. Kiemelte, hogy nem az adóhatóság, hanem a felperes feladata, hogy az átminősített helyzetet értékelje és állítsa helyre a valóságban végbement tartalomnak megfelelően.

A felperes keresete és az alperes védirata

[8] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását kérte oly módon, hogy a bíróság törölje az áfa adónemben megállapított adókülönbözeti összegét, valamint az után kiszabott adóbírságot és késedelmi pótlékot, másodlagosan az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését, míg harmadlagosan az alperes határozatának megváltoztatását kérte oly

módon, hogy a bíróság törölje az áfa adónemben tett megállapítások után kiszabott adóbírságot, negyedlegesen az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését kérte az áfa adónemben tett megállapítások után kiszabott adóbírság tekintetében. Végül amennyiben a bíróság a fenti kereseti kérelmeinek nem adna helyt, úgy az EUB Farkas ügyben hozott döntése alapján kérte, hogy a bíróság kötelezze az alperest arra, hogy a felperes által fizetendő áfa összegét közvetlenül a felperesnek utalja ki, tekintettel arra, hogy azt elévülés miatt a vevők már nem tudják visszaigényelni, ezáltal pedig sérülne az áfa semlegesség elve.

[9] Állítása szerint az alperes a Kúria által előírtaknak nem tett eleget, ezáltal megsértette az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 129. § (4) bekezdését. A Kúria ítéletének [44] bekezdésében arra kötelezte az alperest, hogy a [35] és [40] pontban foglaltak figyelembevételével elemezze a felek szerződését, magatartását, és amennyiben a visszaélésszerű magatartás megállapításra kerül, az azt megvalósító ügyleteket minősítse oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely az ezen visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna. Az új eljárásban hozott döntés ismételten az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 89. §-a szerinti feltételek hiánya miatt állapított meg adóhiányt, jölehet, az új eljárásban a kúriai útmutatás alapján az lett volna a feladata, hogy mutassa be a Halifax teszt alkalmazásával, hogy a felperes milyen adóelőnyt ért el a konstrukció során. Az alperes nem vette figyelembe, hogy jelen ügyben a költségvetést nem érte kár. A felperes és a szlovák cég közötti ügylet nem járt adóelkerüléssel. Az alperesnek nem volt elég azt bizonyítania, hogy a szlovák cég közreműködése folytán a felperes adóelőnyt ért el, hanem azt is igazolnia kellett volna, hogy ez az adóelőny ellentétes a héa irányelv céljával, azaz, hogy ezzel olyan adókijátszás valósult meg, amivel végső soron áfa bevételtől esett el az állam. A felperes keresetleveléhez csatolt számításban bemutatta hogyan alakulnak a költségvetés áfa bevételei, a különböző esetek alapján és mindhárom esetben kimutatható, hogy az állam ugyanakkora adóbevételhez jutott volna – nulla Ft-hoz – mivel az ügylet minden szereplőjének teljes áfa levonási joga volt. Ezt az alperes nem is vitatta. Az alperes a Kúria ítéletének [39] bekezdésében rögzített célzatos magatartást nem tudta bizonyítani. Ezen túlmenően az ellenőrzési határidő túllépésére és ezzel összefüggésben egy beszerzett bizonyíték jogszerűtlen felhasználására is hivatkozott.

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

Az elsőfokú bíróság döntése

[11] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak ítélte.

[12] Kiemelte, hogy azt kellett vizsgálnia, hogy a Kúria ítéletében milyen iránymutatást adott az elsőfokú adóhatóság számára, és ezen iránymutatásnak az adóhatóság mindenben eleget tett-e. Az elvégzett elemzés alapján arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóság

nem teljesítette a második lépcsőfok kapcsán a Kúria által előírt közgazdasági hatásvizsgálatot, nem mutatta be és nem elemezte, hogy miért jelentett a felperesnek adóelőnyt önmagában az, hogy adómentesen értékesített. Az új eljárás során is csak arra hivatkozott, hogy a felperes 0 %-os adót fizetett 27%-os helyett, mint ahogyan az alapeljárásban. E hivatkozását már a Kúria korábbi eljárásban is elégtelennek találta és e körben közgazdasági hatásvizsgálat elvégzésére kötelezte, aminek nem tett eleget.

[13] Ellentétben áll az adóhatósági megállapítás a Kúria ítéletében foglaltakkal abban is, hogy a visszaélésszerű joggyakorlás bizonyításához el kell végezni a Halifax tesztet és annak mindhárom elemét bizonyítani. A harmadik lépcső kapcsán is csupán azt rögzítette, hogy a közösségi értékesítés színlelt volt, és megismételte az első és második lépcsőfok tekintetében kifejtetteket anélkül, hogy bármilyen releváns érdemi érvelést fejtett volna ki az elért adóelőny tiltott/jogellenes jellegére vonatkozóan. Összefoglaló értékelése szerint az alperes a Halifax teszt mindegyik lépcsőfoka mögé gyakorlatilag ugyanazt az érvet ismételte meg, mint amit az alaphatározatában is kifejtett, ahhoz képest semmilyen többlet elemzést, hatásvizsgálatot nem végzett sem az adóelőny, sem annak tiltott jellege kapcsán. Szerinte tévesen hivatkozott az alperes arra is, hogy azért keletkezett kár a költségvetés oldalán, mert a belföldi ügylet után jogszerű eljárás esetén fizetendő 27%-os áfa hiányzik a költségvetésből. Ezzel szemben a felperes helytállóan érvelt azzal, hogy amennyiben a felperesnek az áfa összeget meg kellett volna fizetnie a költségvetésnek, úgy a felperes vevői ugyanabban az időszakban az áthárított áfát vissza tudták volna igényelni, így a megfizetett áfa a költségvetésben legfeljebb néhány hétig maradt volna. A felperes által csatolt kimutatás alapján jól látható, hogy bármelyik értékesítési konstrukcióban végül nulla Ft lesz minden szereplő adókötelezettsége, tekintve, hogy mindenki adólevonási joggal rendelkezik, és minden szereplő hiánytalanul teljesíti adókötelezettségeit. Mindezek alapján álláspontja az volt, hogy az alperes nem tett eleget a Kúria ítéletében foglaltaknak, nem végezte el a Kúria által előírt közgazdasági hatáselemzést, és az új eljárásban hozott határozat ugyanolyan okból jogszabálysértő, mint az alapeljárás során hozott határozat.

[14] Alaposnak találta az ellenőrzési határidő számításra vonatkozó felperesi érvelést is. E körben az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 150. §-ra hivatkozva kifejtette, hogy a felperes megbízható adózói minősítése 2023 augusztus 01. napján állt volna be, ha az adóhatóság a minősítést ténylegesen elvégzi, ekként rá már nem az Art. 159. §-a szerinti ellenőrzési határidő, hanem az Air. 94. § (1) bekezdés a) pontja szerinti általános ellenőrzési határidő vonatkozott volna. A beszerzett nyilatkozatokkal összefüggésben arra világított rá, hogy az adóhatóság az alkalmazandó 120 napos ellenőrzési határidő leteltét követően szerezte be azokat, mégis ismertette és értékelte ezen nyilatkozatokat határozatában. Azt is rögzítette, hogy a nyilatkozatok figyelembevételének az ügy érdemére semmilyen kihatása nem volt, azokból az alperes semmilyen fontos, lényeges következtetést nem vont le, és nem jutott olyan megállapításra, amelyet az egyéb rendelkezésre álló bizonyítékok ne támasztottak volna alá az alperes értékelése szerint. Mindezek miatt arra a következtetésre jutott, hogy az elkövetett eljárási jogszabálysértés az ügy érdemére nem volt kihatással.

[15] Az új eljárásra a Kúria ítéletében foglalt iránymutatás teljesítését írta elő.

A felülvizsgálati kérelem

[16] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet az elsőfokú ítéletnek az általános forgalmi adó adónemben tett megállapítása és annak jogkövetkezményei hatályon kívül helyezése, és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.

[17] A felülvizsgálati kérelem befogadását a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának aa) és ad) alpontjára alapozta. Megítélése szerint a Kúria a jelen ügy előzményeként hozott Kfv.I.35.060/2023/6. számú döntésében az EUB ítélete nyomán a visszaélésszerű joggyakorlás területén kialakult magyar bírósági joggyakorlat kereteit kitágította, mikor a Halifax tesztet rendelte alkalmazni a fizetendő áfa megállapítása körében, ezért álláspontja szerint a Kúria iránymutatása szükséges annak megállapítására, hogy ezen az adólevonási jog gyakorlása körében kidolgozott értékelési szempontrendszert az adóhatóság – az elsőfokú bíróság döntésével ellentétben – helytállóan alkalmazta.

[18] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának ad) alpontja szerinti befogadási okra amiatt hivatkozott, mert szerinte az elsőfokú bíróság kirívóan okszerűtlen következtetéseket és iratellenes megállapításokat tett. Jogsértően állapította meg az alperesi határozat semmisségét az Air. 129. § (4) bekezdése és az Air. 132. § (1) bekezdés d) pontja alapján, mikor azt állapította meg, hogy az adóhatóság nem tett eleget az új eljárást elrendelő kúriai ítéletben foglaltaknak, és nem végezte el az úgynevezett Halifax tesztet, mivel az adóhatóság a tesztet tényszerűen elvégezte, és azt határozatában is kifejezetten rögzítette. Ezzel összefüggésben idézte a korábbi kúriai ítélet [44], [35], [40] és [42] pontjában foglaltakat, és utalt az alperesi határozat [13], [14] oldalán kifejtettekre. Érvelése szerint a bíróság félreértelmezte a Halifax teszt alkalmazása során figyelembe venni szükséges feltételek adóhatóság szerinti értékelését, megalapozatlanul értékelte úgy, hogy a korábbi határozathoz képest az adóhatóság további értékelést, elemzést nem végzett, mivel a Kúria nem további eljárási cselekmények elvégzését, hanem a feltárt körülmények Halifax tesztnek megfelelő csoportosítását, értékelését, elemzését várta el a megállapítás megtételéhez, aminek az adóhatóság eleget tett. Megalapozatlanul hiányolta a Kúria döntésében foglaltak alapján a részletesebb közgazdasági elemzést az adóelőny kapcsán, mivel az adóelőnyt az adóhatóság egyértelműen kimutatta, illetve a másodfokú határozatában arra is hivatkozott alperes, hogy önmagában a nem valós közösségen belüli értékesítéssel a közpénzügyi sérelem, azaz a kár bekövetkezett, mivel az adózó gazdasági racionalitást nélkülöző mesterséges konstrukció kialakításával adómentesként feltüntetett értékesítésével olyan jogellenes helyzetet teremtett, amellyel megfosztotta a költségvetést a valójában belföldi adóköteles értékesítésével járó áfa összegtől. Ezen túlmenően tévesen értelmezte az Art. 150. és 159. §-t, ezért az ellenőrzési határidő túllépését jogsértően állapította meg. Ebből következően az új eljárásból határidőn túl beszerzettként kizárt olyan bizonyítékot, melyet az adóhatóság még az alapeljárásban szerzett be, továbbá olyan bizonyítékot, melyre adózó kereseti kérelmében nem is hivatkozott.

[19] A felülvizsgálati kérelmének érdemi részében állította, hogy a jogerős ítélet sérti az Air. 129. § (3), 132. § (1) bekezdés d) pontját, az Áfa tv. 89. § téves alkalmazásával a Kp. 92. § (1) bekezdés a) pontját, 97. § (4) bekezdését, és a Pp. 279. § (1) bekezdésében foglaltak megsértésével kirívóan okszerűtlen mérlegeléssel és iratellenes megállapításával az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[20] A felülvizsgálati kérelem befogadására – az alábbiakra tekintettel – nincs törvényes lehetőség.

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

a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata,

aa) a joggyakorlat egységének, vagy továbbfejlesztésének biztosítása,

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

ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,

ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve

b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés

miatt indokolt.

[22] A Kúria megvizsgálta a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságával kapcsolatban előadottakat, ám azok alapján a rendkívüli perorvoslati eljárás lefolytatását nem látta indokoltnak.

[23] A Kp. 117. § (4) bekezdésének a felülvizsgálati kérelem előterjesztésekor hatályos rendelkezése alapján a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt - a 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti ok kivételével - részletesen indokolni nem kell. A Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti ok esetében meg kell jelölni azt a közzétett kúriai

határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltér. A Kp. 117. § (4) bekezdése valamennyi, a felülvizsgálati kérelemben megjelölt befogadhatósági okhoz indokolási kötelezettséget ír elő, részletesen indokolni azonban csak a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának ad) alpontja szerinti befogadási okot kell. A befogadhatósági ok jogalkotó által megkívánt indokolási kötelezettsége a befogadhatóság kérdésében való döntést segíti elő, a jogalkotó ezáltal lehetőséget ad a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél számára, hogy kifejtse, hogy mely indokok mentén tartja szükségesnek a felvetett jogkérdés Kúria általi eldöntését, mert csak így kerülhet abba a helyzetbe a Kúria, hogy a kérelem előterjesztőjének szempontjából vizsgálja a befogadhatóságot.

[24] A Kúria rámutat arra, hogy a Kp. 117. § (4) bekezdése nem teremt alanyi jogot a felülvizsgálati kérelem befogadására, ugyanis a felülvizsgálati kérelemben nevesített befogadási okok alapján annak vizsgálatára kerül sor, hogy a konkrét ügyben felmerült-e olyan kérdés, amely a Kp. 118. § (1) bekezdésének rendelkezései körébe tartozik, ezáltal a felülvizsgálati kérelem befogadását és érdemi elbírálását megalapozza. Kiemeli a Kúria, hogy a befogadásról szóló döntés során nem az egyedi ügyben hozott bírósági határozat jogszerűségét, hanem az egyedi ügy és a jogegység kapcsolatát vizsgálja. Önmagában a felülvizsgálati kérelemmel támadott határozat jogsértő voltára hivatkozás nem alapozza meg a felülvizsgálati kérelem befogadását. A Kúria a befogadhatóság vizsgálata során a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott konkrét jogszabálysértésekről nem foglalhat állást, mert arra a felülvizsgálati kérelmet érdemben elbíráló határozatban van csak lehetőség.

[25] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának aa) alpontja szerint a Kúria a felülvizsgálati kérelmet a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében általánosságban akkor fogadja be, ha a jogerős ítélet olyan elvi jelentőségű jogkérdést vet fel, amellyel kapcsolatban még nem foglalt állást, feltéve, hogy a jogértelmezést igénylő elvi jelentőségű jogkérdés vonatkozásában a bírói gyakorlat nem egységes vagy a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, ezáltal a jogegység megbomlásának a veszélye áll fenn (7/2023. Jogegységi határozat).

[26] Az alperes e ponttal összefüggésben arra hivatkozott, hogy az EUB által kidolgozott Halifax teszt alkalmazásának kereteit a korábbi kúriai döntés kitérítette, mikor alkalmazni rendelte azt a fizetendő áfa megállapítása körében, ezért a Kúria iránymutatása szükséges annak megállapítására, hogy az adóhatóságnak az adólevonási jog gyakorlása körében kidolgozott értékelési szempontrendszere helytálló.

[27] Elsőként kiemeli a Kúria azt, hogy a Kúria több iránymutató határozatában foglalkozott a rendeltetésellenes (visszaélésszerű) magatartással, joggyakorlással és annak adójogi minősítésével (Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.520/2016/7., Kfv.I.35.028/2018/7.) A Kúria kialakult gyakorlata szerint azoknál az ügyleteknél állapítható meg jogellenesség, amelyeknél az ügylet tisztán mesterséges jellege, az abban részt vevő felek közötti jogi-, gazdasági- és személyes összefonódások, vagy az ügylet mögött álló valós gazdasági tartalom hiánya miatt valószínűsíthető, hogy nem valós gazdasági célt szolgál, hanem tiltott adóelőny elérésének eszköze. Ehhez vizsgálni kell, hogy ki a vitatott gazdasági ügylet irányítója, mi a

célja, az elért előnyökből ki részesül, az adóelőnyt eredményező ügyletek mennyire életszerű körülmények között valósulnak meg. Az adójogi felelősséget ebben az esetben olyan tudatos, célzatos magatartás bizonyítottsága alapozza meg, amely során az ügylet megkötése, lebonyolítása, illetve a számlázása során az adózó elsődleges célja meg nem engedett (a szabályozás céljával ellentétes) adóelőny megszerzése. A rendeltetésellenes joggyakorlás célzatos magatartás, amely adóhatósági megállapítása akkor jogszerű, amennyiben egyértelmű bizonyítékok szólnak amellett, hogy a felek megállapodása, az ügyletek bonyolítása az adótörvények kijátszására irányult [EUB (C-255/02 (Halifax), C-425/06 (Part-Service), C-653/11. (Ocean Finance), C-103/09. (Weald Leasing) Kúria Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.520/2016/7., KGD2019. 96., KGD2019. 82.). Rögzíthető, hogy mind az EUB, mind a magyar bíróságok által felállított mérce súlyos, rosszhiszemű adókijátszásra irányuló magatartást minősít nem rendeltetésszerű magatartásnak.

[28] Másrésről a Kúria utal arra, hogy a felülvizsgálattal támadott jogerős ítélet egy megismételt eljárásban hozott alperesi határozat jogszerűségi felülvizsgálata kapcsán született, ahol elsősorban arra kellett az elsőfokú bíróságnak tekintettel lennie, hogy az alperes eleget tett-e a kúriai iránymutatásnak. A bírói gyakorlat egységes abban, hogy a megismételt közigazgatási eljárás eredményeként hozott határozat kapcsán a bíróság csak azt vizsgálhatja, hogy az megfelel-e az új eljárásra kötelező ítéletben foglaltaknak, annak meghozatalára az új eljárásra adott iránymutatásnak megfelelően került-e sor. (Kfv.II.37.424/2021/7., Kfv.I.35.462/2022/6.) Az új eljárásra kötelező bírósági ítélet tehát köti a közigazgatási hatóságot, de az annak nyomán hozott új határozatot felülvizsgáló bíróságot is. A megismételt eljárásban hozott határozat felülvizsgálata iránti perben nem lehet teljeskörűen újra kezdeni a bírósági felülvizsgálatot, a megismételt eljárás eredményeként hozott határozat kapcsán a bíróság csak azt vizsgálhatja, hogy az megfelel-e, vagy sem az ezt elrendelő ítéletben foglalt iránymutatásnak (KGD.2014.138). A Kúria már több döntésében megerősítette, hogy a Kúria végzésének az új eljárásra vonatkozóan adott kötelező utasításának jogszerűsége az új eljárásban meghozott jogerős ítélet elleni felülvizsgálati eljárásnak nem tárgya. A megismételt eljárásban hozott jogerős ítélet elleni felülvizsgálat nem szolgál alapul arra, hogy egy – jogorvoslattal egyébként nem támadható – kúriai döntés ellen nyisson újabb jogorvoslatot. (Kfv.IV.37.624/2019/6., Kfv.II.37.655/2021/9., Kfv.V.35.097/2022/8.)

[29] A Kúria töretlen joggyakorlatától abban az esetben kell eltérni, ha például az EUB uniós jogszabály értelmezése a nemzeti jogszabálynak más alkalmazási irányt szabott (pl.: Kfv.I.35.481/2022/5.), vagy az AB az alkalmazott jogszabályokra vonatkozó indítványt érdemi határozatával elbírálta (az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 63. §), illetve, ha a Kúria Jogegységi Panasz Tanácsa közzétett határozatról döntött (Bsz. 41/D. §), és azok kihatnak az ügyre. A joggyakorlattól való eltérést indokolja továbbá, ha időközben megváltozott az alkalmazott nemzeti jogszabály akként, hogy azt a folyamatban lévő ügyekben is alkalmazni kell, vagy lényegesen eltérő az ügy releváns tényállási eleme. Ilyenre azonban az alperes a felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott.

[30] A joggyakorlat továbbfejlesztésének a szükségessége akkor indokolja a felülvizsgálati kérelem befogadását, ha a jogerős ítélet által felvetett elvi jelentőségű jogkérdésben a bírói

gyakorlat már kialakult és egységes ugyan, azonban annak követése a körülmények változására tekintettel nem támogatható (Kfv.I.35.542/2021/2., Kfv.37.025/2021/2.), vagy az meghaladottá vált. Az alperes nem hivatkozott olyan körülményre, amely az elsőfokú bíróság jogértelmezésének meghaladott voltát igazolná. A fentiek alapján a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának aa) alpontja szerinti befogadhatósági ok nem áll fenn.

[31] A felülvizsgálati kérelemben megjelölt Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának ad) alpontja szerinti befogadási ok tekintetében a Kúria már több határozatában (pl. Kfv.VII.37.807/2025/2.) rámutatott arra, hogy a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelmére, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegésre alapított felülvizsgálat a bíróság tisztességes eljárásának és a közigazgatás tisztességes ügyintézésének a kontrollját jelenti, miként arra is, hogy a befogadásról szóló döntés során a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálata nem végezhető el. A befogadás keretei között a Kúria megállapította, hogy az alperes által állított helytelen jogértelmezés és ezzel kapcsolatban említett bizonyíték felhasználás nem a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja körébe lenne vizsgálható, hanem a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja szerint.

[32] A Kúria az eljárási jogi indokokra alapított befogadási kérelemről való döntés során nem végezheti el a támadott jogerős határozat felülvizsgálatát, csak annak keretei között mozoghat, hogy sérültek-e a kérelem előterjesztőjének megjelölt alapvető eljárási jogai, illetve a kérelem alapján észlelhető-e az ügy érdemére kiható egyéb eljárásjogi jogszabálysértés. A kérelemmel olyan mértékben kell kétséget ébresztetni a jogerős ítélet jogszerűsége tekintetében, hogy érdemi vizsgálat nélkül, majdnem nyilvánvalóan fennállónak kell látszania a jogsértésnek. Az egyéb eljárási szabályszegés esetén ugyanilyen módon valószínűsíteni kell, hogy az kihatott az ügy érdemére. A kérelmező alapvető eljárási jogának sérelmére való hivatkozás esetén az ügy érdemével való kapcsolatot nem kell bemutatni, de a hivatkozásnak konkrétan meg kell jelölnie, mivel következett be a sérelem. Az előadottakat a Kúria a befogadás iránti kérelem és a peres iratok formai összevetésével bírálja el. Önmagában az a körülmény, hogy a fél a jogerős ítéletben foglalt jogi állásponttal nem ért egyet, az ítéletet jogszabálysértőnek tartja, a felülvizsgálati kérelem befogadásához nem vezethet (Kfv.VII.37.466/2024/2.).

[33] Az elsőfokú bíróság részletesen számot adott arról, hogy miért jutott arra a következtetésre, hogy az adóhatóság nem tett eleget a korábbi kúriai ítéletben írt iránymutatásnak, megjelölte pontosan, hogy milyen feladatok elvégzésével maradt adós az alperes. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet indokolásában részletesen vizsgálta az alperes Halifax tesztre alapozott értékelését, és kimerítően indokolta, hogy ezt miért nem találta elégségesnek. A Kúria indokoltnak tartja hangsúlyozni, hogy a felülvizsgálati eljárás során az elsőfokú bíróság által figyelembe vett bizonyítékok ismételt egybevetésére és értékelésére, a bizonyítás eredményének felülmérlegelésére – iratellenesség és kirívóan okszerűtlen mérlegelés hiányában – nincs lehetőség (lásd pl. Kfv.II.37.904/2022/2, Kfv.I.35.316/2021/2, Kfv.V.37.686/2023/3).

[34] A fentiekre figyelemmel a felülvizsgálati kérelem befogadása a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pontjának ad) alpontjára tekintettel sem indokolt.

A döntés elvi tartalma

[35] *A felülvizsgálati kérelem befogadása nem alapozható a korábban hozott kúriai döntés iránymutatásának jogszerűtlenségére.*

[36] *Önmagában az, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél nem ért egyet az elsőfokú bíróság döntésével, nem elegendő a felülvizsgálati kérelem Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja alapján történő befogadásához.*

Záró rész

[37] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdése szerint tanácsban, tárgyaláson kívül, indokolt végzéssel határozott.

[38] Az eljárás az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) bekezdés a) pontja alapján illetékmentes, ezért a Kúriának az illeték megfizetéséről rendelkeznie nem kellett.

[39] A végzés ellen a Kp. 116. § d) pontja alapján felülvizsgálatnak nincs helye.

Budapest, 2026. május 27.

Dr. Kalas Tibor s.k.

a tanács elnöke

Dr. Heinemann Csilla s.k.

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

előadó bíró

bíró

Dr. Tóth Kincső s.k.

Dr. Figula Ildikó s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő