



**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság**

**ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.I. 35.287/2024/10.

**A tanács tagjai:** Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Figula Ildikó előadó bíró;

Dr. Heinemann Csilla bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

**A felperes:** Felperes1

Cím2

**A felperes képviselője:** név ügyvéd

Cím5

**Az alperes:** Alperes1

Cím1

**Az alperes képviselője:** név1 kamarai jogtanácsos

Cím1

**A per tárgya:** adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes

**Az elsőfokú bíróság határozatának száma:** Szegedi Törvényszék 3.K.700.056/2023/5. számú

ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Szegedi Törvényszék 3.K.700.056/2023/5. sorszámu ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 1.000.000, (egymillió) Ft felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy az esedékesség napjáig fizessen be az állami adó és vámhatóság illetékbevételi számlájára 3.500.000, (hárommillió-ötszázezer) Ft felülvizsgálati eljárási illetéket.

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **Indokolás**

#### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok és Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztálya (mint elsőfokú adóhatóság) a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett általános forgalmi adó adónemben 2013. január és december hónapok vonatkozásában.

[2] A lefolytatott bizonyítási eljárás után, figyelembe véve a cég1 (továbbiakban: Kft.1.), és a cég2 (továbbiakban: Kft.2.), és az cég3 (továbbiakban: Kft.3.), adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat során feltárt tényeket, valamint a Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatósága, mint nyomozó hatóság által, a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978.évi IV. törvény 310.§ (1) bekezdés a.) pontjába ütköző költségvetési csalás büntette megalapozott gyanúja miatt folytatott nyomozati eljárás eredményét, megállapította, hogy a felperes vitatott beszerzései egy adókijátszásra létrehozott értékesítési láncolatból származnak. Az adóhatóság által feltárt számlázási láncolaton belül az adókijátszás a valós teljesítés nélküli láncszámlázással valósult meg, melyre annak érdekében került sor, hogy az adómentes közösségi beszerzés belföldi beszerzés látszatát keltse, és ezzel az adólevonási jog formális feltételeit megteremtse. Az adóhatóság szerint a számlázási láncolat célja a ténylegesen közösségi beszerzés keretében, adózatlanul behozott és Magyarországon értékesített termék kapcsán a belföldi értékesítést terhelő áfa kikerülése volt.

név3 – aki nemcsak a felperes, hanem a Kft.1. törvényes képviselője volt és a Kft.2. tulajdonosi köre által is érintett volt – maga járt el, tudatában volt az értékesítési láncolatban való részvételnek, tudott közvetve a Kft. 3.-tól beszerezett áru mögött lévő csalárd magatartásról, tisztában volt azzal, hogy ez a társaság csupán a számlakiállító szerepét tölti be.

[3] A feltárt tényállás szerint az áruk útja a közösségi beszállítóktól (lengyel és osztrák értékesítők) indult, ahonnan az áru az elérhetetlen és személyi tárgyi feltételekkel nem rendelkező kereskedőkhöz került cég4-hez, cég5- hez, cég6- hez, cég7-hez, majd a Kft.3.-hez. Ez utóbbi cég az árut 2013. január és február hónapban Kft.1.-nek, majd február hónapot követően Kft.2. részére értékesítette. E két cég az árut tovább értékesítette egyrészt a felperesnek másrészt a cég8- nek. Az áru tényleges útja ezzel szemben az volt, hogy a közösségi beszállítóktól az áru Kft.1.és Kft.2-höz került, és tőlük, mint számlakibocsátótól vette meg azt a felperes.

[4] Mindezekre tekintettel az elsőfokú adóhatóság 2017. február 13-án kelt, 2200566972 számú határozatával a felperes terhére 99.501.000, Ft adókülönbözetet állapított meg, melynek megfizetésére kötelezte a felperest. A megállapított adókülönbözetet azért nem tekintette adóhiánynak, mert a felperes folyószámláján a megállapított adókülönbözetek esedékességétől a vizsgálat 2014. május 12-i megkezdéséig az adókülönbözeteket meghaladó, folyamatos túlfizetés állt fenn, és ezért nem került sor késedelmi pótlék előírására sem

[5] A felperes fellebbezésére eljáró alperes, mint másodfokú adóhatóság 2235062788 számú másodfokú határozattal az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[6] Az alperes határozata részletesen ismertette a feltárt tényállást, amelyet alapvetően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatósága 61003-341/2013Bü. ügyiratszámú, költségvetési csalás bűntette megalapozott gyanúja miatt név2 és társai elleni nyomozási eljárás iratai alapján rögzített. Emellett figyelembe vette a Kft1. és Kft.2.-vel szemben 2013. év vonatkozásában áfa adónemben lefolytatott vizsgálat bizonyítékait is. Ennek eredményeként megállapította, hogy a Kft.1. és a Kft.2. voltak a vizsgált időszakban a felperes főbb beszállító partnerei, a felperes Kft.1.-től 2013. január és február hónapokban 527 046 000 Ft + Áfa összegben fogadott be édesség, tejtermék, tisztító szerek értékesítéséről kiállított számlákat, míg a Kft.2.-től 2013. évben 6 702 971 000 Ft.+ Áfa összegben . A feltárt tényállás szerint a Kft.3. tényleges működést nem folytatott, szerepe annyi volt a számlázási láncolatban, hogy tényleges gazdasági tevékenység, hozzáadott érték nélkül bizonylatokkal igazolja a társaságok részére az áru legális forrását, ezzel megteremtse a jogszerű adó áthárítása látszatát. Mivel valós gazdasági kapcsolat a felperes beszállítói és a Kft.3. között nem állt fenn, melyről a felperes is tudott, a felperes egy adócsalási láncolat részévé vált, ezért az indokolás szerint adólevonási jogot a számlakibocsátók által áthárított áfa vonatkozásában nem gyakorolhatott. Az adóhatóság feltárta a láncértékesítés során meglévő személyi összefonódásokat és a határozat indokolása többek között rögzítette, hogy a vizsgált időszakban név3 nem csak a felperes önálló képviseleti joggal rendelkező ügyvezetője volt, hanem a Kft.1.-ben 50%-os részesedéssel rendelkezett, továbbá a Kft.2.-ben 25%-os tulajdonosi részesedéssel rendelkező cég9 tulajdonosa és egyben képviselője is volt.

[7] A határozat indokolása szerint a Kft.3. csak egy átszámlázói társaság szerepét töltötte be, a társaság a valós tevékenység folytatásához szükséges tőkével, személyi- és tárgyi feltételekkel, raktárkészlettel nem rendelkezett, az árut papíron és kizárólag megrendelésre szerezte be. Az ellenőrzés megállapította, hogy a Kft.3. papíron fantomcégektől szerzett be árut, a cég10 „kta”, a cég4/1 „kta.” és az első magyarországi beszerzőként megjelenő cég11, a cég4/1 „kta” és a cég12 ugyanis valós, cégszerű tevékenységet nem végeztek, ahhoz szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek, az ügyvezetői képviseleti jogukat nem gyakorolták, az ügyletekre ráhatásuk nem volt. Ezen közbeiktatott társaságok adóbevallási, adófizetési kötelezettséget nem teljesítettek, iratanyagot sem mutattak be, és a vizsgált időszakot követően elérhetetlen külföldi magánszemélyek részére történt értékesítéssel kerültek véglegesen fantomizálásra.

Az adóhatóság megállapítása szerint a felperes beszállítói - a Kft.1., illetve a Kft.2.- a termékeket közvetlenül osztrák és lengyel nagykereskedőktől szereztek be, amelyektől a szállítás többnyire közvetlenül, vagy logisztikai cégek és más fuvarozók közbeiktatásával a Kft.1. és Kft.2. telephelyére történt.

[8] Az adóhatóság által feltárt számlázási láncolatban belül az adókijátszás a valós teljesítés nélküli láncszámlázással valósult meg, melyre annak érdekében került sor, hogy adómentes közösségi beszerzés a belföldi beszerzés látszatát keltse, és ezzel az adólevonási jog formális feltételeit megteremtse. A számlázási láncolat célja tehát a ténylegesen közösségi beszerzés keretében adózatlanul behozott és Magyarországon értékesített termék kapcsán a belföldi értékesítést terhelő áfa kikerülése, meg nem fizetése volt.

[9] Az indokolás szerint a felperes tulajdonosa és képviselője, miután a Kft.1. törvényes képviselőjeként, és a Kft.2. tulajdonosi köre által is érintettként az ügyletek során maga járt el, tudatában volt az értékesítési láncolatban való részvételnek, tudott közvetve a Kft.3.-tól beszerzett áru mögött lévő csalárd magatartásról, tisztában volt azzal, hogy a társaság csupán számlakiállító szerepet töltött be.

[10] Az indokolás szerint a fuvarozást végzők nyilatkozatai és a fuvarozás dokumentumai alapján megállapítható volt, hogy az áru tényleges útja eltért a számlákkal dokumentált gazdasági eseményektől, melyet a CMR fuvarokmányok is alátámasztanak, melyek szerint az árut Ausztriából elszállító fuvarszköz rendszáma az adózó beszállítójához beérkezett fuvarszköz rendszámával egyezett meg. Ugyanakkor a termékek szállítása kapcsán valótlán tartalmú okmányok kerültek kiállításra.

[11] Az alperes határozata indokolása szerint objektív körülmények alapján nyert bizonyítást, hogy a felperesi adózó nem csak tudhatott, hanem tudott is a szóban forgó ügyletek mögött meghúzódó adókijátszásról.

[12] A Kúria gyakorlatára utalva megállapította, hogy nem zárható ki az adóhatóság által feltárt bizonyítékok köréből a büntető eljárás során keletkezett tanúvallomások, és azokat az egyéb bizonyítékokkal összevetve, a bizonyítékok összességének keretei között kell értékelnie (Kfv.I.35.433/2013/9, Kfv.I.35.208/2015/5.). Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú adóhatóság által felhasznált, büntető eljárás során beszerzett bizonyítékokat a felperes megismerhette, azokat a jegyzőkönyv mellékleteként a felperes rendelkezésére bocsátotta,

ezzel eleget tett az Art. 100. § (4) bekezdése szerinti kötelezettségének is. Utalt arra, hogy a felperes megismerhette a jegyzőkönyv mellékleteként a Kft.1., a Kft.2, a cég12, a cég10 „kta” társaságoknál lefolytatott vizsgálatok anyagát, s a velük szemben lefolytatott ellenőrzések megállapításait realizáló határozatokat.

[13] Az adóhatóság a megállapításait az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa.tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 165. § (2) bekezdésére és 166. § (1), (2) bekezdésére, továbbá az Art. 1. § (7) bekezdésére, és 2. § (1), (2) bekezdésére alapozta.

### **A kereseti kérelem és védírat**

[14] A felperes kereseti kérelmében az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályú hatályon kívül helyezését kérte, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: 1952. évi Pp.) 339. §-a alapján, vitatva az adóhatósági határozat jogalapját és összecszerűségét is.

[15] Kereseti kérelmében elsőként arra hivatkozott, hogy miután a Kft.1.-vel szembeni vizsgált időszakot érintő adóhatósági határozatot a közigazgatási bíróság hatályon kívül helyezte, és miután a felperessel szembeni adóhatósági határozatokban foglaltak alapját a Kft.1. vonatkozásában tett megállapítások képezték, az alperes súlyos eljárásjogi jogszabálysértést követett el azzal, hogy az Art. 135. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettsége ellenére nem vonta vissza, illetőleg nem módosította a felperessel szembeni határozatát.

[16] Keresetében hivatkozott a régi Art. 97. § (4) és (6) bekezdés, és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 50. § (1) bekezdés sérelmére azzal összefüggésben, hogy a felperes megsértette tényállás tisztázási, bizonyítási és indokolási kötelezettségét. Hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog megtagadásához nem elegendő a számlakiállító, illetve az értékesítési láncolat korábbi tagjai részéről felmerülő szabálytalanság fennállásának a bizonyítása, ehhez kapcsolódnia kell a számlabefogadó részéről felmerülő tudatos, pozitív tudattartalmat feltételező, az áfa kijátszására irányuló magatartásnak is, melyet az adóhatóságnak objektív körülmények alapján kell bizonyítania. Állítása szerint az adókijátszást és az adóelőnyt az adóhatóság nem bizonyította, kívülállók által is ellenőrizhető módon objektív bizonyítékokkal nem támasztotta alá.

A kereset szerint az adóhatóság a perbeli számlák vonatkozásában az Áfa tv. 120. § a) pontja szerinti adólevonási jog megtagadása körében olyan körülményeknek tulajdonított jelentőséget, amelyek az adólevonási jog gyakorlása szempontjából irrelevánsak. Hangsúlyozta, hogy a felperes a perbeli számlák ellenértékét megfizette, így kizárható, hogy a felperesnek perbeli ügyletből előnye származott volna. Sérelmezte, hogy a felperes javára szolgáló körülményeket az adóhatóság nem értékelte.

[17] Keresetében hivatkozott arra, hogy az alperes határozata lényegében a Kft.1. és a Kft.2. kapcsán tett megállapításokat rögzíti, melyek azt támasztják alá, hogy a felperes

számlakibocsátói valóban beszerezték a terméket, a számlakibocsátók a termékek felett tulajdonosként rendelkeztek, ebből következően a termékeket értékesíthették a felperes felé. Álláspontja szerint az a körülmény, hogy a felperes számlakibocsátói valóban beszerezték a terméket – és nem feltétlenül a Kft.3.-tól, hanem mástól, ez nem befolyásolhatja a felperes adólevonási jogát. A számlakibocsátók ugyanis a termékek felett tulajdonosként rendelkeztek, a termékek a számlakibocsátók raktárába leszállításra és betárolásra kerültek.

A kereset utalt arra, hogy az adólevonási jog megtagadása körében az alperesnek figyelemmel kellett volna lennie egyrészt a Kúria 5/2016. KMK véleményére, valamint az Európai Unió Bírósága (továbbiakban: EUB) C-446/15. számú ügyben hozott határozatában foglaltakra.

[18] A kereseti kérelem szerint az Áfa tv. 119-120. §-a rendelkezései, valamint az EUB ítélezési gyakorlata alapján a felperes a Kft.1. és a Kft.2. eladó részéről kibocsátott számlákon szereplő előzetesen felszámított áfa összegét jogszerűen vonta le. Álláspontja szerint amennyiben az áfa levonási jog a felperestől megtagadásra kerül, ez azt jelenti, hogy az adóhatóság az Áfa tv.-ben előírt adókötelezettség többszörösét szedi be, ugyanis az adóhatóság egyrészt követeli a kimenő számlákban felszámított fizetendő adót, másrészt nem engedi levonni a bejövő számlákban felszámított és a beszállítóknak kifizetett áfa összegét.

[19] A kereseti kérelem jogszerűtlennek állította az adóhatóság azon eljárását, melynek során az értékesítési lánc felperessel kapcsolatban nem álló, korábbi szereplői által elkövetett adókijátszás jogkövetkezményeit a felperes vonatkozásában is érvényesítette. A felperes szerint ugyanis csak azt kellett volna vizsgálni, hogy a felperes és a felperes számlakibocsátói: a Kft.1. és Kft.2. közötti gazdasági események önmagukban adókijátszást valósítottak-e meg. Ennek vizsgálata során pedig csak arra a következtetésre juthatott volna, hogy a számlák megfeleltek a formai követelményeknek, a gazdasági események megtörténtek, és az ügylet a számlákon szereplő felek között jött létre.

[20] A kereset sérelmezte, hogy a felperes nem láthatta az eljárás során teljeskörűen az adóhatóság által hivatkozott bizonyítékokat, ezzel alapvető garanciális jogai sérültek. Kiemelte, hogy az adóhatóság által értékelt büntető eljáráshoz kapcsolódó vádirat nem tekinthető bizonyítéknak, mindössze a vádhatóság álláspontját tartalmazza.

[21] A kereseti kérelem szerint az alperes nem mutatta be az adókijátszással kapcsolatos pozitív tudattartalmat, kiemelte, hogy a felperes ügyvezetője képviselője tudattartalmának vizsgálata nem történt meg.

[22] Sérelmezte, hogy úgy hivatkozik az alperes árelőnyre és rögzíti, hogy a Kft.3. 5-8%-kal olcsóbban értékesítette a termékeket a Kft.1. és a Kft.2. részére, hogy erre vonatkozóan bizonyítékokat nem mutatott be.

Utalt arra, hogy az adóhatóság határozata indokolása maga is rögzítette, hogy az adóelőny nem a felperesnél keletkezett, figyelemmel arra, hogy olyan áfa összeget helyezett levonásra, melyet számlakibocsátója részére bizonyítottan, és az adóhatóság által sem vitatottan megfizetett.

[23] A felperes sérelmezte, hogy az adóhatóság érdemi indokolás nélkül utasította el a felperes bizonyítási indítványát a lengyel, osztrák és brit társhatóságok megkeresése, a fuvarozáshoz kapcsolódó okiratok beszerzése, és az értékesítési láncolat belföldi szereplőinek vizsgálatára vonatkozóan. Álláspontja szerint a sofőrök tanúvallomásai kifejezetten cáfolják, hogy a termékeket külföldről, közvetlenül ...-ra szállították volna.

[24] Összességében állította, hogy a gazdasági események megvalósultak, a kiállított számlák mind formailag, mind tartalmilag hitelesek voltak, és az adóhatóság az adólevonási jog megtagadása körében olyan körülményeknek tulajdonított jelentőséget, amelyek irrelevánsak voltak.

[25] Az alperes ellenkérelmében fenntartotta a felülvizsgálni kért határozatában szereplő jogi indokolást, és a felperes keresetének elutasítását indítványozta.

[26] Az ellenkérelem szerint a felperes azon hivatkozása, hogy a Kft.1. adóügyében született határozatok bíróság által hatályon kívül helyezésre kerültek, nem teremt kötelezettséget számára a felperessel szembeni határozat módosítására.

[27] Az alperesi álláspont szerint az adóhatóság – a felperes hivatkozásával szemben – tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, a rendelkezésre álló adatok, tények, bizonyítékok minden kétséget kizáróan alátámasztják a feltárt tényállást, amely szerint a láncolat, amelyen keresztül a felperes a szóban forgó termékeket beszerezte, adókijátszás céljából került létrehozásra.

Utalt arra, hogy név3 – aki nem csak a felperes, hanem a Kft.1. törvényes képviselőjeként, illetve a Kft. 2.tulajdonosi köre által is érintve volt – az ügyletek során maga járt el, tudatában volt az értékesítési láncolatban való részvételnek, tudott közvetve a Kft.3.-tól beszerzett áru beszerzéshez, értékesítéshez kapcsolódó csalárd magatartásról, és tisztában volt azzal, hogy számlakiállító szerepet tölt be.

### **A közigazgatási bíróság eljárása, és a jogerős ítélet**

[28] A Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt megindult közigazgatási perben a bíróság az 1952. évi Pp. szabályai szerint járt el. A Szegedi KMB 2018. június 08-án kelt 9.K.27.782/2017/25. számú végzésével a per tárgyalását felfüggesztette az 1952. évi Pp. 152. § (2) bekezdésére hivatkozással, a Szegedi KMB előtt a Kft.2.-t érintő, folyamatban lévő közigazgatási per jogerős befejezéséig. A felfüggesztő végzés indokolása szerint a közigazgatási eljárás irataiból megállapítható volt, hogy az adóhatóság a döntését részben a nyomozóhatóság 61003-341/2013 bü. számon folyamatban volt nyomozati eljárás irataira alapította, és a büntető eljárás során beszerzett bizonyítékok, titkos információ gyűjtés, titkos adatszerzés, gyanúsított és tanúvallomások adatait értékelte, másrészt a határozat a Kft.1. és a Kft.2. készletnyilvántartása, valamint Kft.1. és Kft.2.-nél, mint számlakibocsátóknál, a Kft.3.-nál, mint közvetett beszállítónál lefolytatott ellenőrzések megállapításain alapult.

[29] A közigazgatási per felfüggesztése tartama alatt a Szegedi Törvényszék 5.B.797/2016/459. számú ítéletével többek között megállapította név2, név5, név4, név6 és

név3/1, név7 a bűnösségét költségvetési csalás bűntettében, ezért őket letöltendő szabadságvesztésre ítélte, és a felperes jogi személlyel szemben 1 milliárd Ft pénzbírságot szabott ki. A Szegedi Ítéltábla 2022. június 10-én kelt BF.I.892022/117. számú ítéletével ezen ítéletet megváltoztatta, és a bűncselekmények minősítését megváltoztatta, büntetésüket enyhítette, a felperes jogi személlyel szemben pedig mellőzte a pénzbüntetés kiszabását.

A büntető bíróság ítélete tényállása tartalmában megegyezik a felperessel szemben lefolytatott ellenőrzés eredményeként meghozott alperesi határozat tényállásával, amely szerint az adókijátszás a közösség tagállamaiból behozott, különféle csokoládé termékek Magyarországon áfa nélküli értékesítésével valósult meg, s hogy a feltárt értékesítési láncolat célja a közösségen belüli beszerzést Magyarországon terhelő adófizetési kötelezettség elkerülése volt.

[30] Miután a közigazgatási per felfüggesztésére okot adó körülmény megszűnt, és a Kft.2.-vel szembeni közigazgatási per jogerősen lezárult – mely közigazgatási perben a Szegedi Törvényszék 3.K.700.940/2022/18. szám alatti ítéletével a kereset elutasításáról döntött, a Szegedi Törvényszék a felfüggesztett eljárást folytatta.

[31] A Szegedi Törvényszék 3.K.700.056/202/5. számú ítéletével a felperes keresetét alaptalannak találta, ezért azt az 1952. évi Pp. 339. § (1) bekezdése alkalmazásával elutasította, és megállapította, hogy a keresetben megjelölt okból az alperes határozata nem jogszabálysértő.

[32] Az ítélet indokolása figyelembe vette egyrészt a büntető eljárásban hozott, ismertetett ítéletet, és a Szegedi Törvényszék előtt a Kft.1. és a Kft.2.-vel szemben 3.K.700.959/2022, és 3.K.700.940/2022. szám alatt folyamatban volt per iratait is.

[33] Ismertette az alkalmazandó jogszabályokat, az Art. 2. § (1) bekezdését, az Art. 1. § (7) bekezdését, az Áfa tv. 131. §, 119. § (1) bekezdését, Áfa tv. 120. § a) pontját. Utalt arra, hogy az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerint adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany rendelkezésére álljon az Áfa tv. 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, ügylet teljesítését tanúsító számla. Rögzítette, hogy a Kúria az áfa levonásával, visszaigénylésével kapcsolatban széles körű joggyakorlatot alakított ki, amelyre hatást fejt ki az EUB esetjoga is. Rögzítette, hogy az adóhatóság a felperes esetében a Kúria 5/2016. KMK véleménye 3. esetkörének fennállását állapította meg, mely szerint a felperes által Kft.1.-től és Kft.2.-től befogadott számlákban feltüntetett felek között ment végbe a gazdasági esemény, ugyanakkor a felperes tudott arról, hogy a számlakiállítók, illetve az általuk befogadott számla kibocsátója, a Kft.3. csalárd magatartást valósított meg. Utalt arra, hogy a Szegedi Törvényszék Kft.1. és Kft.2. adóügyében hozott ítéletében megállapította, hogy ezen gazdasági társaságok tudatosan egy mesterségesen létrehozott számlázási láncolatban vettek részt, amelynek célja a közösségen belüli termékbeszerzés keretében beszerzett, Magyarországon forgalomba hozott termékek utáni áfa kötelezettség elkerülése volt.

[34] A felperes ügyvezetője tudattartalmának bizonyítottságát látta abban, hogy név3 nem csak a felperes, hanem a Kft.1. képviselőjére jogosult tagja is volt, s mint a Kft.2. 25%-os tulajdonosi részesedéssel rendelkező cég9/1 tulajdonosa és képviselője, tudott arról, hogy a

felperes számlakibocsátói adókijátszásban vesznek részt a Kft.3. által kiállított számlák befogadásával.

[35] Az ítélet indokolása szerint a felperes keresetében alaptalanul hivatkozott arra, hogy iratmegismerési joga sérült, ugyanis a felperes minden olyan iratot megismerhetett, amelyet az adóhatóság bizonyítékként felhasznált, miután azok az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékletét képezték, melyet a felperes maga is átvett és azokra észrevételt tett. Az a körülmény pedig, hogy a felperes ügyvezetője egyben a Kft.1. ügyvezetője is volt, nyilvánvalóvá tette, hogy a Kft.1. ellenőrzése során keletkezett iratokat, bizonyítékokat megismerhette.

[36] Az ítélet indokolása szerint az alperes feltárta azokat az objektív bizonyítékokat, amelyek alátámasztják, hogy a felperes ügyvezetője tudott az adókijátszásban való részvétel tényéről, és utalt arra, hogy egyik objektív bizonyíték maga név4, a Kft.3. képviselőjének feltáró vallomása is, amelyben ismertette a név2 által kialakított konstrukció lényegét, mechanizmusát és szereplőit.

[37] Az ítélet indokolása szerint az adólevonási jog megtagadása szempontjából a lényeg, hogy a felperes tudta, hogy levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladók, illetve az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplők által elkövetett adókijátszásban vesz részt, ebből következően nem volt relevanciája annak, hogy a felperes rendelkezésére álltak-e a vitatott ügyletekkel kapcsolatos, tartalmilag és alakilag kifogástalan számlák, teljesítést igazoló egyéb bizonylatok, illetve, hogy a felperes megfizette-e az áfával növelt ellenértéket átutalással a számlakibocsátók felé, a számlakibocsátók pedig bevallották-e az értékesítéseket és az azt terhelő áfát megfizették-e. Miután a felperes a személyi összefonódások miatt kétséget kizáróan tudott arról, hogy a Kft.3. nem végzett tényleges gazdasági tevékenységet, láncolatbeli szerepe a számlakiállításra korlátozódott, ezért adólevonási joga visszaélészerűen hivatkozott.

[38] Az indokolás kitért arra, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási iratok szerint megállapítható volt, hogy a fuvarozáshoz kapcsolódó magyar fuvarokmányok adatai és az áru valódi útja eltért egymástól, melyet alátámasztanak a gépjárművezetők nyilatkozatai, a Kft.1.-nél és Kft.2.-nél lefolytatott ellenőrzésről készült jegyzőkönyvek mellékletei között található tanúvallomások. Az indokolás szerint miután csak a valóságnak megfelelő tartalommal kiállított okiratok alkalmasak a gazdasági tevékenység megtörténtének igazolására, ezért a magyar fuvarokmányok hiteltelen bizonylatnak minősülnek, azokkal nem lehet bizonyítani, hogy a gazdasági esemény a felperes beszállítói, és a Kft.3. között ment volna végbe.

[39] A bíróság szerint az eljáró adóhatóságok eleget tettek a régi Art. 97. § (4) bekezdése szerinti tényállás tisztázási kötelezettségüknek, értékelték a nyomozás során beszerzett bizonyítékokat, figyelembe vették a Kft.1. és a Kft.2.-nél lefolytatott ellenőrzések megállapításait, nyilatkoztatták név3/2, név8/1, és megvizsgálták valamennyi rendelkezésükre bocsátott dokumentumokat, azokat egyenként és összességükben is értékelték, az azokból levont következtetéseket a határozatok tartalmazzák, ezért a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy az alperes nem tett eleget indokolási kötelezettségének. Az indokolás szerint az adóhatóság objektív bizonyítékokkal támasztotta alá, és minden kétséget kizáróan bizonyította, hogy név3 tudott arról, hogy adókijátszásban vett részt.

[40] Az ítéleti indokokra tekintettel a bíróság, mint szükségtelent, elutasította a felperes tanúbizonyítási indítványait, és az EUB előzetes döntéshozatali eljárása kezdeményezése iránti indítványát.

### **A felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem**

[41] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen az ítélet hatályon kívül helyezését és az adóhatósági határozat hatályon kívül helyezését, valamint az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte akként, hogy a felperes terhére megállapítást ne tegyen, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését és a bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[42] A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet a régi Art. 97. § (3), (6) bekezdésébe, 71. § (4) bekezdésébe, a Ket. 50. § (1) és (6) bekezdésébe, a 72. § (1) bekezdés e) pontjába, az 1952. évi Pp. 2. § (2) bekezdésébe, 2. § (1) bekezdésébe, 3. § (3) bekezdésébe, 164. § (1) bekezdésébe, 206. § (1) bekezdésébe, 213. § (1) bekezdésébe, 221. § (1) bekezdésébe, 229. § (1) bekezdésébe, 275. § (5) bekezdésébe, 336/A § (2) bekezdésébe és a 339/A §-ba ütközik, továbbá sérti az Áfa tv. 5. § (1) bekezdését, 6. § (1) bekezdését, 9. §-t, és 120. § a) pontját, a 904/2010 EU rendelet (7.) preambulum bekezdését, és 7. cikkét, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését, valamint ellentétes a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK véleményével.

[43] A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet azért sérti az 1952. évi Pp. 339/A §-t, mert úgy vette figyelembe a büntető eljárásban keletkezett ítéletet, hogy akkor, amikor az alperes a határozatát meghozta, a büntető ítélet még nem született meg. Ugyanezen okból jogsértő a Szegedi Törvényszék Kft.1. és Kft.2. közigazgatási perében született ítéletek figyelembe vétele, ugyanis azok, az adóhatósági határozat meghozatala időpontjában értelemszerűen nem álltak rendelkezésre.

[44] A felülvizsgálati kérelem szerint a más ügyekben keletkezett ítéletek figyelembevétele több ponton is jogsértő volt.

Egyrészt a per felfüggesztésre jogszerűtlenül került sor, amit az a tény is bizonyít, hogy a felperes beavatkozás iránti kérelmét a Kft.2.-t érintő közigazgatási perben a bíróság elutasította.

Másrészt a felperes szerint a Kft.1. és a Kft. 2. ügyeiben más tényállást kellett megítélni, mint a felperes esetében, a bíróság azzal, hogy átvette a két ügyben tett megállapításokat, figyelmen kívül hagyta a tényállások közötti lényeges különbségeket.

Harmadrészt állította, hogy a büntető ügyben és az adóhatározatban megállapított tényállás eltérő, és fontosnak tartotta kiemelni, hogy bár a felperes is eljárás alá vont személyként vett részt a büntető eljárásban, vele szemben azonban semmilyen intézkedést nem alkalmaztak és nem állapították meg, hogy adókijátszásnak részese lett volna.

[45] A felülvizsgálati kérelem szerint a bíróság eljárása az 1952. évi Pp. eljárási alapelveit is sértette, a Törvényszék egy gyorsított eljárást alkalmazott, mert egyrészt egy bonyolult ügyben egyszemélyes tanácsként járt el, a majdnem 5 éven át tartó perfelfüggesztést követően egyetlen tárgyaláson hozott ítéletet, továbbá a felperes tanúbizonyítási indítványait minden mérlegelés nélkül utasította el, továbbá annak ellenére nem folytatott le bizonyítási eljárást, hogy a felperes két beszállítójához kapcsolódó közigazgatási per tényállása lényegesen eltér a felpereshez kapcsolódó tényállástól, emellett a tárgyalás berekesztést követően 15 perc múlva kihirdette az ítéletet részletes szóbeli indokolást adva, majd 28 oldal terjedelmű ítéletet 6 napon belül foglalta írásba. Sérelmezte, hogy az ítélet lényegében átvette a Kft.1. és a Kft.2. ügyeiben tett megállapításokat annak ellenére, hogy a felperes esetében a tudattartalmat önállóan kellett volna vizsgálni, erre azonban nem került sor.

A tanúbizonyítási indítványai figyelmen kívül hagyása köréből kiemelte név2/1, mert a felperes szerint neki kulcsszerepe volt az ügyben, hiszen ő volt a láncolat ötletgazdája, felépítője és irányítója.

[46] A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet három kereseti kérelmi elemről nem döntött, egyrészt arról, hogy az adólevonási jog többszörös megtagadása során az értékesítési lánc felperessel kapcsolatban nem álló, korábbi szereplői által elkövetet adókijátszás jogkövetkezményeit a felperessel szemben miért érvényesítették, másrészt a Pp. 336/A § (2) bekezdése és keresetkiegészítése 4. pontjában hivatkozottakkal szemben miért nem kötelezte az alperest az általa megállapított tényállás bizonyítására. harmadrészt nem foglalt állást arról, hogy az adóhatóság részéről indokolás nélkül elutasított bizonyítási indítványokról való rendelkezés miért nem volt jogsértő.

[47] Ugyancsak indokolási kötelezettség sérelmeként állította, hogy a közigazgatási perben kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárás iránti kezdeményezését az 1952. évi Pp. 155/A § (2) bekezdése ellenére a bíróság nem indokolta meg.

Utalt a Legfelsőbb Bíróság Kfv.III.37.157/2007. számú határozatára, mely szerint lényeges eljárási szabálysértés, ha a bíróság a fél bizonyítási indítványát mellőzi és ennek nem adja indokát ítéletében.

[48] A felülvizsgálati kérelem szerint a felperes ügyében, valamint két beszállítója, a Kft.1. és a Kft.2. ügyében hozott ítéletek között olyan ellentmondás feszül, amely önmagában is megalapozza a felülvizsgálni kért ítélet hatályon kívül helyezését.

A felülvizsgálati kérelem 6. pontjában a három gazdasági társasághoz kapcsolódó közigazgatási perben hozott ítéleteket szó szerint idézve hivatkozott arra, hogy addig, amíg a Kft.1. és a Kft.2. ítéleti indokolása szerint a közvetett beszállítók szerezték be külföldről a terméket, ezzel szemben a felperes ügyében hozott ítélet indokolása szerint a Kft.1. és a Kft.2. a szóban forgó termékeket közvetlenül közösségi nagykereskedőktől szerezte be.

A felperes szerint az ítélet [164] és [168] pontja egymástól eltérő ténymegállapításokat tett, amely önmagában megalapozza az ítélet hatályon kívül helyezését, és sérti az 1952. évi Pp. 221. § (1) bekezdését.

[49] A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet sérti a 904/2010/EU rendelet (7.) preambulum bekezdését, mely szerint a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a HÉA helyesen kerüljön megállapításra, és miután az adóhatóság megállapítása szerint is lengyel és osztrák nagykereskedőktől lett beszerezve az áru, ezért indokolt lett volna ezzel összefüggésben a külföldi társhatóságok megkeresése. A hivatkozott EU rendelet ugyanis előírja, hogy a határon átnyúló áfa csalási ügyekben a tagállamok kötelesek egymással egyeztetni és közös vizsgálatokat lefolytatni.

A felülvizsgálati kérelem szerint a magyar adóhatóság önkényesen, a társ adóhatóságokkal történő egyeztetés nélkül nem lett volna jogosult minősíteni egy másik tagállamban regisztrált adóalany gazdasági tevékenységét, számláit.

[50] Erre hivatkozással az 1952. évi Pp. 155/A § (1) bekezdése alapján előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére tett indítványt, melyet 2025. március 05-én kelt e beadványában pontosított és kiegészített.

A felperes szerint az EUB-nek választ kell adni arra a kérdésre, hogy a 904/2010/EU rendelet (7.) preambulumbekezdésével és 1. cikkével ellentétes-e, ha a vevő tagállamának adóhatósága egyoldalúan megállapítja, hogy az ellenőrzés tárgyát képező közösségen belüli termékértékesítés nem az eladó által kiállított számlán feltüntetett felek között jött létre, annak ellenére, hogy az eladó a saját összesítő nyilatkozatában bevallotta az egymás közötti termékértékesítést, tehát a VIES rendszer szerinti kontroll adatok azt mutatják, hogy az eladó és a számlán szereplő vevő között jött létre a termékértékesítés, valamint az eladó tagállamának az adóhatósága az eladó adóbevallását nem vitatja.

A felperes szerint az EUB-nak választ kell adnia arra is, hogy az adóelőny fogalmát az adózó a HÉA levonási jogának gyakorolhatósága kapcsán úgy kell-e értelmezni, hogy önmagában az adólevonási jog gyakorlása adóelőnyt nem jelent, tekintve, hogy az adólevonási jog gyakorlása csak azt jelenti, hogy az adózót – az adósemlegesség elvének megfelelően – nem terheli a HÉA, ezért az adóelőny fogalmi feltételeihez hozzátartozik, hogy az adózó valóban pénzbeli előnyhöz is jusson, azaz valamilyen módon részesüljön a más által elkövetett adókiárással elért vagyoni előnyből, vagy önmagában az adólevonási jog gyakorlása adóelőnyt jelent az adózónak, függetlenül attól, hogy az adózó valójában csak azt a HÉA-t vonta le, amit a számlakibocsátónak a valóságban megfizetett és így pénzbeli előnyhöz a levonási jog kapcsán nem jutott.

[51] A felülvizsgálati kérelem szerint az adóhatóságnak külön-külön és egymástól függetlenül kellett volna vizsgálnia a különböző termékértékesítéseket, melynek eredménye azt lett volna, hogy a láncolatban csak egyszer, a Kft.3.-t megelőző valamely szereplőnél maradt el az áfa bevallása és befizetése, ezt az áfát azonban később a láncolat minden további szereplőjétől is követelik, amely túladóztatást eredményez. Az adókiárással szembeni küzdelemnek pedig nem célja, hogy az adóhatóságok a be nem fizetett adó többszörösét szedjék be oly módon, hogy az értékesítési lánc minden tagjával szemben érvényesítik az egyszer befizetni elmulasztott adókülönbözetet. Kiemelte, hogy az adóhatóság 2013. év vonatkozásában jogosulatlan adótöbbletet írt elő, mert a Kft.1. és a Kft.2. áfa fizetési

kötelezettségének bár eleget tett, de levonási jogát megtagadták, emellett a felperes is eleget tett áfa fizetési kötelezettségének, de a levonási jogát mégis megtagadták.

[52] A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet jogsértő módon állította, hogy a Kft.3. nem végzett gazdasági tevékenységet. A felperes érvelése szerint az ítéleti indokolás e körben csak sztereotípiákra épül, a Kft.-nek volt árukészlete, amelyet valószínűsít a Kft.3. adóellenőrzéséről szóló alperesi jegyzőkönyv, a cég4/1 adóellenőrzéséről szóló jogerős adóhatározat, valamint a felülvizsgálni kért ítélet indokolása [164] pontja.

[53] A felülvizsgálati kérelem szerint a felperes adókijátszással kapcsolatos pozitív tudattartalma vizsgálva és bizonyítva nem lett. Érvelése szerint az adóhatóság sem a Kft.1., sem a Kft.2. vonatkozásában folyamatban volt eljárásban nem mutatott be olyan bizonyítékot, amelyből levonható lenne az a következtetés, hogy a felperes, illetve annak ügyvezetői tudtak a szervezett adókijátszásról.

[54] A felülvizsgálati kérelem végül hangsúlyozta, hogy a nagykereskedők közötti árak egyeztetése nem tekinthető az adókijátság bizonyítékának.

[55] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályban való fenntartását kérte, állította, hogy az ítélet iratszerű, okszerű bizonyíték értékelésen alapul, helytálló ténybeli és jogi következtetéseket tartalmaz, megfelel az 1952. évi Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglalt követelményeknek.

Hangsúlyozta, hogy az 1952. évi Pp. 275. § (1) bekezdése szerint a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs, és a kúriai gyakorlat nem engedi meg a bizonyítékok ismételt egybevetését, felülmérlegelését sem.

[56] Az alperes szerint a felperes alap nélkül hivatkozott arra, hogy a bíróság figyelmen kívül hagyta azt a kereseti kérelmét, hogy vizsgálni kell, hogy a felperes és a számlakibocsátói közötti gazdasági események önmagukban adókijátszást valósítanak-e meg. A felülvizsgálni kért ítélet indokolása [141] pontja, mely szerint az adócsalás, adóelkerülés elleni küzdelem olyan cél, amely nem csak a számlában szereplő felek között kell, hogy érvényesüljön, hanem az egész gazdasági láncolatban, választ adott a felperes kereseti érvelésére.

[57] Az alperes szerint a bíróság nem sértette meg az 1952. évi Pp. 336/A § (2) bekezdését, mert csak akkor fordult volna meg a bizonyítás, amennyiben a felperes bizonyította volna, hogy a hatóság tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett eleget. Hangsúlyozta, hogy a közigazgatási perben a felperes nem nyújtott be olyan bizonyítékot, nem igazolt olyan tény, amely alapján a megállapított tényállás megkérdőjelezhető lett volna.

[58] Az alperes utalt arra, hogy a felperes által hiányolt tanú meghallgatásuktól azért nem volt várható eredmény, mert egyrészt a feltárt tényállást az adóhatóság alapvetően okirati bizonyítékokra alapította, másrészt a felperes által meghallgatni kért tanúk többsége a közigazgatási eljárásban meghallgatásra került, igazmondási kötelezettségük mellett tettek akkor vallomást, így újabb meghallgatásuktól eredmény nem lett volna várható.

[59] Az alperes szerint - a felülvizsgálati kérelemben előadottakkal szemben - a feltárt tényállásnak része volt a jogosulatlan adóelőny bemutatása is. A jogosulatlan adóelőny a láncolat elején található, amely mesterségesen, első magyarországi beszerzőként olyan cégek közbeiktatásával jelentkezett, melyek tényleges gazdasági tevékenységet nem folytattak, az áru felett nem rendelkeztek, ügyletek után áfa bevallási és fizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget.

[60] Az alperes szerint a felülvizsgálati kérelem az 1952. évi Pp. 339/A §-a megsértésére alaptalanul hivatkozott, ugyanis attól, hogy a büntető eljárás csak később zárult le, az adóhatósági eljárás során már rendelkezésre álltak a büntető eljárás során beszerzett bizonyítékok.

[61] Az alperes szerint a felperes alaptalanul hivatkozott a tényállás eltérőségére is, a hangsúlyos ugyanis az, hogy az adókijátszási láncolatnak a felperes részese volt, melyről a felperes ügyvezetője, név3 tudott. Az alperes szerint a felülvizsgálati kérelem alaptalanul hivatkozik a Kft.1., Kft.2. és a felperes esetében hozott ítéletek közötti ellentmondásra.

A felülvizsgálni kért ítélet [164] bekezdése azonos tartalmú ugyanis a beszállítók ítéleteinek hivatkozott megállapításával. Az alperes szerint nincs ellentmondás a felülvizsgálni kért ítélet [164] és [168] bekezdése között sem.

[62] Az alperes szerint az ítélet a felperes szerepét és az ügyvezető tudattartalmát részletesen rögzítette a [129]-[131], és a [144]-[149] bekezdésekben.

[63] Az alperes szerint a felperes tévesen értelmezi az adóelőny fogalmát, - hangsúlyozva, hogy a jelen ügyben az adóhatóság és a bíróság is a Kúria 5/2016. KMK véleménye 3. esetköre fennállását állapította meg. Azt pedig a felülvizsgálati kérelem tévesen hivatkozta, hogy a Kft.3. -ra vonatkozó adóhatósági megállapítások sztereotípiára épülnek, ugyanis a Törvényszék ítélete [2]-[14] pontban ismertette a feltárt tényállás objektív módon bizonyított körülményeit.

[64] Az alperes szerint a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy az adóhatóság többszörösen tagadta meg az adólevonási jogot a feltárt láncolatban, ugyanis az áfa, mint többfázisú forgalmi adónem jellemzője, hogy azt a termeléstől a fogyasztásig minden értékesítési fázisban a hozzáadott érték után kell megfizetni, így a levonási jog – törvényi feltételek hiányában – elvileg minden ponton elvitatható.

[65] Az alperes az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indokolatlannak tartotta.

### **A Kúria döntése és jogi indokai**

[66] A felperes felülvizsgálati kérelme és az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezésére irányuló indítványa alaptalan.

A Kúria a jogerős ítéletet a jelen felülvizsgálati eljárásban még alkalmazandó 1952. évi Pp. 272. § (2) és 275. § (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően, a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálta meg, majd e vizsgálat eredményeként megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem eredménytelenül hivatkozott arra, hogy a jogerős ítélet jogsértő, és a Kúria álláspontja szerint nincs helye az adott jogvitához kapcsolódóan az EUB előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének sem.

[67] A felperes felülvizsgálati kérelmének hivatkozásai a 2013. adóévre vonatkozóan egyrészt az adólevonási jog megtagadásának anyagi jogi jogszerűsége kérdései köré csoportosítandóak, úgy, mint az adóelőny téves értelmezése, a Kft.3. valós gazdasági tevékenysége kérdése, a létrejött kereskedési láncolathoz kapcsolódóan a túladóztatás kérdése, és a felperes tudattartalmának vizsgálata kérdése.

A felülvizsgálati kérelem érvelésének másik csoportját az elsőfokú bíróság eljárási hibáira történő hivatkozás képezi, egyrészt az 1952. évi Pp. 339/A §-a megsértésére, másrészt a perfelfüggesztés jogszerűtlenségére, harmadrészt a tisztességes eljárás elvének sérelmére, az el nem bírált kereseti kérelmi rész és az indokolási kötelezettség teljesítése elmulasztására, illetve az ítélet ellentétes indokolási érvelésre történő hivatkozás.

[68] Ami az adólevonási jog gyakorlása megtagadása jogszerűsége kérdését érinti, a Kúria hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság az irányadó döntéshozatalhoz szükséges tényállást kellő mértékben feltárta, jogszerűen vette figyelembe a két számlakibocsátó társaság, Kft.1 és Kft.2 vonatkozásában lefolytatott bizonyítási eljárás eredményét, valamint a Szegedi Ítéltábla Bf.I.89/2022/117. számú ítéletével részben megváltoztatott, a Szegedi Törvényszék 5.B.797/2016/459. számú ítéletéhez kapcsolódó név<sup>2</sup> és társaival szemben folyamatban volt költségvetési csalás büntette és egyéb bűncselek miatti nyomozati eljárás megállapításait, köztük a titkos információ beszerzéshez kapcsolódó adatokat is.

[69] Az elsőfokú bíróság a felperes adólevonási joga megtagadása során helyesen vette figyelembe az EUB adólevonási jog gyakorlásával összefüggésben kialakult esetjogot, és az azt követő kúriai joggyakorlatot is.

[70] Az EUB több eseti döntésében foglalkozott a körhinta jellegű hozzáadott értékadó csalás kérdésével.

Az EUB állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő általános forgalmi adóból levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő, vagy előzetesen megfizetett hozzáadottértékadót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadott értékadó rendszer egyik alapelvét képezi. Ugyanakkor az EUB állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adócsalás és adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, a Tanács 2006.november 28-i, 2006/112 irányelv (továbbiakban: HÉA irányelv) is elismerés és támogat. Az EUB következetes joggyakorlata szerint a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon, vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákra, azaz az adólevonási jog gyakorolhatóságára, és az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni célkitűzésből következően a nemzeti hatóságoknak és a bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, amennyiben objektív körülmények alapján

megállapítható, hogy e jogra csalárd módon, vagy visszaélészerűen hivatkoztak (lásd pl. EUB. 2006. július 06-i Kittel és Rekolta Recycling ítélet, C-439/04. és C-440/04 [54]és [55], 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20.[45], 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20. [21]).

[71] Az EUB következetes ítélkezési gyakorlata szerint az a körülmény, hogy az adóalany úgy szerzett be terméket, illetve vett igénybe szolgáltatásokat, hogy közben tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a termékek beszerzésével, vagy szolgáltatások igénybevételével valamely korábban elkövetett, hozzáadottértékadó csalást megvalósító ügyletben vesz részt, elegendő annak megállapításához, hogy ezen adóalany részt vett ezen adócsalásban és hogy megfosszák őt a levonási jog által biztosított adóelőnytől. (lásd pl. EUB.2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20. [56]). Az EUB ítélkezési gyakorlata szerint tehát, pusztán az a körülmény, hogy az adóalany úgy szerzett be terméket, vagy vett igénybe szolgáltatásokat, hogy közben valamely módon tudott arról, hogy e beszerzés révén az értékesítési láncban korábban elkövetett, HÉA csalást megvalósító ügyletben vett részt, a HÉA irányelv alkalmazása szempontjából az ezen adócsalásban való részvételnek minősül (lásd EUB Finanzamt ítélet, C-108/20 [26])

[72] A felperes felülvizsgálati kérelmében az adólevonási jog megtagadásával összefüggésben mind a túladóztatás, mind az adóelőny téves értelmezésére alaptalanul hivatkozott.

Az EUB ítélkezési gyakorlata az adóelőny és adólevonási jog megtagadása összefüggéséről kialakult ítélkezési gyakorlattal rendelkezik, mely szerint az az adóalany, aki tudott arról, hogy egy adóelkerülő ügylet részese, az ilyen adóalanyt a HÉA irányelv alkalmazása szempontjából az adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék tovább értékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem. Ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az adókijátszás elkövetőjének, és az adókijátszás részesévé válik (lásd pl. EUB. 2012. december 06-i Bonik ítélet C-285/11 [39]; Finanzamt ítélet C-108/20 [23] és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

A Kúria ítélkezési gyakorlata szerint sincs jelentősége az adólevonási jog gyakorlásával élő adóalany esetében a nála jelentkező adóelőny kérdésének, amennyiben bizonyíthatóan az adócsalásról tudott, vagy tudnia kellett volna, a bírói gyakorlat kialakult abban, hogy az adólevonási jog megtagadása jogszerű akkor is a számlabefogadónál, ha az értékesítési láncban kimutatható valahol az adóelőny, és a számlabefogadó bizonyíthatóan az adókijátszás részesévé vált (Kfv.V.35.279/2024/7. számú ítélet [39]).

Itt utal a Kúria arra, hogy a felülvizsgálni kért ítélet az értékesítési láncban az adóelőny jelentkezését bemutatta, az ítélet indokolása [150] pontjában.

A felülvizsgálati kérelem az adóhatóság többszörös bevétele, a túladóztatás kérdésére is alaptalanul hivatkozott. Miután ugyanis bizonyított, hogy a számlázási láncolatban, annak legalább egy pontján, nem került sor az általános forgalmi adó megfizetésére, annak az a következménye, hogy az adóhatóság a számlázási láncolat egyetlen későbbi tagjánál sem engedheti meg levonásba helyezni azt az áfát, amelyet a láncolatban egy ponton nem fizettek

meg, feltéve, hogy a levonási jogára hivatkozó adóalany tudta, vagy tudnia kellett, hogy adókijátszásban közreműködik.

[73] A felülvizsgálati kérelemmel ellentétben a felperes adókijátszásban való közreműködése ténye objektív bizonyítékokkal került alátámasztásra. Az ítélet indokolása [130]-[150] bekezdései e vizsgálatot részletesen mutatják be, az ott leírtakkal a Kúria egyetért. Emellett a Kúria kiemeli, hogy önmagában az a körülmény, hogy a felperes ügyvezetőjének, név3/1, mint harmadrendű vádlottnak, a bűnösségét a büntetőügyben eljáró bíróság megállapította, és kimondta, hogy mint bünszervezeti elkövető bűnös - többek között - költségvetési csalás büntetében, melyet a Szegedi Ítéltábla társtettesként elkövetett költségvetési csalás büntetében való bűnösségre pontosított, önmagában elegendő annak bizonyítására, hogy a számlázási láncolat által megvalósított adókijátszás tényéről a felperes tudott (lásd Szegedi Törvényszék 5.B.797/2016/459. számú, és Szegedi Ítéltábla Bf.I.89/2022/117. számú ítélete).

Itt utal a Kúria arra, hogy az 1952. évi Pp. 4. § (2) bekezdéséből következően a közigazgatási perben eljáró bíróság nem állapíthatja meg, hogy a büntető eljárás alá vont személy a terhére rótt bűncselekményt nem követte el. Azt a felperes sem vitatta, hogy a büntető eljárás tárgya, az ott vizsgált költségvetési csalás körülményeihez kapcsolódó tényállás azonos volt a jelen felülvizsgálati eljárásban vizsgált adóelkerüléshez kapcsolódó tényállással.

[74] A felülvizsgálati kérelem az adólevonási jog gyakorlása megtagadása kérdésével összefüggésben alaptalanul hivatkozott a két számlakibocsátó, Kft.1 és Kft.2 részéről befogadott számlák vonatkozásában a Kft.3. valós gazdasági tevékenységére. A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság, Kfv.VI.35.084/2023/11. számú ítélettel a Kft.1, míg a Kfv.V.35.279/2024/7. számú ítélete a Kft.2 számlakibocsátó esetében értékelte a Kft.3. szerepét, és arra a következtetésre jutott, hogy az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg a Kft.1. esetében, hogy a befogadott számlákhoz valós teljesítések nem tartoznak (lásd ítélet indokolása [44] pont), s hogy a Kft.3. gazdasági tevékenységét érintő hiányosságok megállapíthatóak voltak. (lásd Kfv.V.35.279/2024/7 ítélet [37]). A Kft.1 és Kft.2 ügyben hozott elsőfokú ítéleti megállapításokat a jelen felülvizsgálati eljárásban értékelt elsőfokú bíróság is figyelembe vette, a Kúria jelen tanácsa szerint a felperes felülvizsgálati kérelmében a Kft.3. működésével összefüggésben felhozott érvek nem döntik meg az említett kúriai ítéletek tényállás értékelését, ezáltal az elsőfokú jogerős ítéletben foglalt bizonyíték értékelést.

[75] A Kúria a felülvizsgálati kérelemnek az elsőfokú bírósági eljárás, illetve a felülvizsgálni kért ítélet eljárási hibáira történő hivatkozást is alaptalannak találta az alábbiak miatt.

[76] A felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy sérült az 1952. évi Pp. 339/A §-a, amely azt írta elő, hogy a bíróság a közigazgatási határozatot a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül.

Az a körülmény ugyanis, hogy a közigazgatási perben felülvizsgálni kért adóhatósági határozat meghozatala időpontjában a Kft. 1. és a Kft. 2. vonatkozásában jogerős ítélet nem született, és nem hozta meg a büntető ügyben eljáró bíróság sem az eljárást befejező

határozatát, nem zárta ki annak lehetőségét, hogy az adóhatóság az eljárásában figyelembe vegye a Kft.1 és Kft.2 vonatkozásában lefolytatott vizsgálata eredményeit. A szabad bizonyítás elvéből következően az adóhatóság jogszerűen vette figyelembe a költségvetési csalás büntette miatt folyamatban volt nyomozati eljárás iratait is, az ott lefolytatott bizonyítás eredményét, mely többször titkos adatgyűjtés és titkos információgyűjtés során beszerzett bizonyítékok értékelését is jelentette.

[77] A felülvizsgálati kérelem alaptalanul hivatkozott a per felfüggesztésének jogszerűtlenségére, az 1952. évi Pp. 152. § sérelmére is. Amellett, hogy a felülvizsgálati kérelem nem fejtette ki, hogy egy esetleges téves perfelfüggesztés az ügy érdemére milyen befolyással lehet, a Kúria kiemeli, hogy a titkos információgyűjtés során beszerzett bizonyítékok jogszerűségi felülvizsgálatát törvényi felhatalmazás alapján csak a büntető bíróság végezheti el, erre tekintettel jogszerűen került sor a per tárgyalásának a felfüggesztésére.

A per felfüggesztés jogszerűségével összefüggésben a felperes alaptalanul hivatkozott egy másik közigazgatási perben a beavatkozása meg nem engedésére is, ugyanis jelen jogvitában egy másik per eljárási jogi kérdése nem képezheti vizsgálat tárgyát.

[78] A felülvizsgálati kérelem „gyorsított eljárás” összefoglaló néven hivatkozta a felperes szerint tisztességes eljárást sértő elsőfokú eljárási cselekményeket. Amellett, hogy a felülvizsgálati kérelem az 1952. évi Pp. 2. §-a tisztességes eljárás elvére történő hivatkozáson kívül és az 1952.évi Pp. 164. § szerinti bizonyítástól való elzáráson kívül egyéb jogszabálysértést nem jelöl meg – a Kúria valamennyi hivatkozását a felperesnek alaptalannak találta.

Az 1952. évi Pp. 11. § (1) bekezdése szerint a közigazgatási perben elsőfokon egyesbírónak kellett eljárnia, és a 324. § (4) bekezdése, bár lehetőséget adott az elsőfokú bíróság számára arra, hogy a tárgyalás megkezdése előtt az ügyet három hivatásos bíróból álló tanács elé utalja, ez azonban mindig az adott ügyben eljáró bíró diszkrecionális hatáskörébe tartozó kérdés maradt.

Semmilyen jogszabályt nem sértett az elsőfokú bíróság azáltal, hogy a tárgyalás felfüggesztését követően egy tárgyalás eredményeként hozott határozatot, hogy a tárgyalás berekesztését követő 15 perc elteltével hirdetett ítéletet, s hogy az ítéletet hat napon belül írásba foglalta.

A felülvizsgálati kérelem eredménytelenül hivatkozott el nem bírált keresetrészekre is.

A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog része az indokolt bírói döntéshez való jog is, amely az Alkotmánybíróság gyakorlatából következően azt a minimális elvárást fogalmazza meg, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossggal megvizsgálja, s ennek értékeléséről határozatában számot adjon. (lásd pl. 3159/2018. (V.16) AB határozat indokolás [31])

A felülvizsgálni kért ítélet a tanúbizonyítási indítvány elutasításához kapcsolódó indokolási kötelezettségének eleget tett, és bár az ítélete indokolása [186] pontjából úgy tűnik, mintha

csak sommásan egy indokolás nélküli elutasításra került volna sor, ugyanakkor, amennyiben az ítélet ezen pontját megelőző ítéleti érvelést veszünk figyelembe, megállapítható, hogy az ítélet indokolása számot adott annak arról, hogy az adóhatóság minden téren eleget tett tényállás feltárási kötelezettségének, melynek logikus következménye volt a tanú meghallgatás iránti bizonyítási indítvány elutasítása.

A Pp. 336/A § (2) bekezdése sérelmére a felülvizsgálati kérelem azért hivatkozott alaptalanul, mert a bizonyítás csak abban az esetben fordult volna meg, amennyiben a felperes bizonyította volna, hogy a tényállás tisztázási kötelezettségének az adóhatóság nem tett eleget – ugyanakkor az elsőfokú bíróság ítélet indokolása számot adott arról, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségét teljeskörűen teljesítette.

A felülvizsgálati kérelemmel foglaltakkal szemben az elsőfokú bírósági ítélet bemutatta a jogosulatlan adóelőnyt. A jogosulatlan adóelőny a láncolat elején található, abba mesterségesen, első magyarországi beszerzőként olyan cégek közbeiktatásával jelentkezett, melyre tényleges gazdasági tevékenységet nem folytattak, az áru felett nem rendelkeztek, az ügyletek után áfabevallási és fizetési kötelezettségüknek nem tett eleget, miközben a nevükben kiállított számlákban felszámított adó levonható adóként jelent meg a számlabefogadóknál.

[79] A felülvizsgálati kérelem eredménytelenül hivatkozott táblázatba foglaltan a tényállás eltérőségére is. A Kft.1, Kft.2 és a felperes vonatkozásában hozott adóhatósági határozatok jogszerűségét vizsgáló ítéletek indokolásában nincs tényállásbeli eltérés, ugyanis a lényeg az, hogy a Kft.1 és Kft.2 beszerzései esetében a belföldi beszerzésnek a látszatát akarták megteremteni. A felperes állításával ellentétben nincs továbbá ellentmondás a felülvizsgálni kért ítélet [164] és [168] bekezdése között sem. A [164] bekezdés ugyanis azt tartalmazza, hogy a CMR-ek szerint a közvetlen szállítók szerezték be a termékeket a közösség területéről, a [168] pedig azt, hogy tényleges beszerzők a felperes szállítói voltak.

[80] A Kúria álláspontja szerint a felülvizsgálni kért ítélet helytállóan jutott arra a következtetésre is, hogy nincs helye előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének.

Az Európai Unió Bíróságához előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése indokoltságára a felperes a felülvizsgálati kérelemben is eredménytelenül hivatkozott, ez irányú kérelmét a Kúria elutasítja.

[81] A felülvizsgálati eljárásban felperes részéről kezdeményezett kérdések egy része a jogvita eldöntése szempontjából relevanciával nem bír, másik része vonatkozásában az „acte clair” (értelmezést nem igénylő kérdés) doktrína alkalmazható, és a kérdések egy része esetén az „acte éclairé” (a bíróság már döntött hasonló ügyben) esetével találkozunk.

[82] A Kúria kiemeli, hogy az Európai Unió Bírósága először a 1984. február 29-i C-283/77 Cilfit ügyben (ECLI:EU:C:1984:91) foglalta össze három pontban értelmezését arról, hogy mely esetben nincs az EUMSZ 267. cikke szerint utolsó fokon eljáró tagállami bíróságnak előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezési kötelezettsége. Az egyik eset, amikor a feltenni javasolt kérdésnek az ügy eldöntése szempontjából relevanciája nincs. A

Kúria ilyennek tekinti a hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, a Tanács 904/2010/EU rendelete (7.) preambulum bekezdése és 1. cikke értelmezésére vonatkozó kérdéseket, ugyanis az adóelkerülés láncolatát bemutató alperesi határozati bizonyítás, és a közigazgatási bíróság jogerős ítéletében feltárt, a felperes adóelkerüléshez kapcsolódó tudati állapota feltárása szempontjából, és az ítélet jogszerűsége megítélése szempontjából az adóhatóság és más tagállami adóhatóság közötti együttműködés kérdésének relevanciája nincs.

[83] A hozzáadott érték többszörös megadóztatásához kapcsolódó, és a HÉA irányelv 167. és 168. cikkével összefüggő kérdés vonatkozásában a Kúria álláspontja szerint az acte clair doktrína állapítható meg, mely szerint nincs helye előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének, amennyiben a közösségi jog helyes értelmezése annyira nyilvánvaló, hogy az értelmező bíróság számára semmiféle kételyt nem hagy.

A felülvizsgálni kért ítélet, és az ítélet által értékelt adóhatósági határozat is pontosan bemutatta, hogy a feltárt számlázási láncolatban nem került sor az általános forgalmi adó megfizetésére, amelyből egyértelműen következik, hogy a számlázási láncolat következő pontján „áthárított” általános forgalmi adó nem jelentkezik, értelemszerűen ahhoz adólevonási jog sem társulhat.

[84] Az előzetes döntéshozatali eljárásra feltenni javasolt, és az adóelőny kérdésével összefüggésben pedig az acte éclairé esete áll fenn, azaz az EUB ítélkezési gyakorlata szerint a HÉA irányelv alkalmazása szempontjából az adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni azt, aki a termékértékesítési láncolat adóelkerülő voltáról tudomással bírt, függetlenül attól, hogy az ügyletből konkrétan neki nyeresége származik-e, vagy sem, ugyanis azáltal, hogy ez az adóalany segítséget nyújt a számlázási láncolatban az adókijátszás elkövetőjének, az adókijátszás részesévé válik. ( EUB. 2006. július 06-i Kittel és Recolta ítélet, C-439/04 és C-440/04. [56][57], 2014. február 13-i Maks Pen EOOD ítélet, C-18/13. [27])

[85] A fentiek alapján a Kúria az 1952. évi Pp. 324. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó 1952. évi Pp. 275. § (3) bekezdése alkalmazásával a megtámadott jogerős ítélet hatályában való fenntartásáról rendelkezett.

## **A döntés elvi tartalma**

[86] *Amennyiben az adóhatóság objektív bizonyítékokkal feltárja, hogy a számlázási láncolat mesterségesen létrehozott, és adóelkerülés, adókijátszás célját szolgálja, továbbá objektív adatokkal bizonyítja, hogy az adózó, aki adólevonási jogát gyakorolja, tudott az adóelkerülés, adókijátszás tényéről, az adóhatóság jogszerűen jár el, ha a láncolat egyetlen tagjánál sem engedi levonásba helyezni azt az általános forgalmi adót, amelyet a láncolatban egy ponton nem fizettek meg.*

[87] *Amennyiben az adólevonási jog gyakorlására hivatkozó adózó képviselőjére jogosult magánszemélyt bünszövetkezetben elkövetett költségvetési csalás büntetében jogerősen elítélték, az adózó eredményesen nem hivatkozhat arra, hogy az adókijátszás, adóelkerülésről nem volt tudomása.*

## **Záró rész**

[88] A Kúria az 1952. évi Pp. 270. §-a szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a pernyertes alperes felülvizsgálati perköltségének 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) bekezdés és 3. § (2) bekezdése szerint, az alperes által felszámított összeggel egyezően állapított meg.

[89] A felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése alapján megállapított maximális felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére az 1952. évi Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles. Az illetéket az állami adó- és vámhatóság által közzétett 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételi számlára kell megfizetnie. A Kúria a 30/2017. (XII.27) IM rendelet 3. § (2) bekezdés e) pontja alapján tájékoztatja a felperest, hogy az illeték megfizetéses során az illeték fizetési kötelezettséget tartalmazó jogerős határozatot hozó bíróság megnevezését (Kúria) a bírósági ügyszámot (Kfv.I.35.287/2024) közleményként fel kell tüntetni.

[90] Az ítélet elleni felülvizsgálatot az 1952. évi Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

[91] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet – a felperes kérelmére – az 1952. évi Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2025. március 20.

**Dr. Hajnal Péter s.k.**

**a tanács elnöke**

**Dr. Figula Ildikó s.k.**

**Dr. Heinemann Csilla s.k.**

**előadó bíró**

**bíró**

**Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.**

**Dr. Tóth Kincső s.k.**

**bíró**

**bíró**