



**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.V.35.329/2021/8.

**A tanács tagjai:** Dr. Darák Péter tanácselnök  
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró  
Dr. Márton Gizella bíró

**A felperes:** felperes  
(cím1.)

**A felperes képviselője:** dr. Kandi Erzsébet egyéni ügyvéd  
(cím2.)

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(cím3)

**Az alperes képviselője:** dr. Ladányi Erika kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben indult közigazgatási jogvita

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** alperes 41. sorszám

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Debreceni Törvényszék 2021. június 18. napján  
kelt 102.K.700.007/2020/39. számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Debreceni Törvényszék 102.K.700.007/2020/39. számú ítéletét az indokolás  
részbeni megváltoztatásával hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 647.000 (azaz hatszáznegyvenhétezer) forint felülvizsgálati perköltséget, amely az általános forgalmi adó összegét tartalmazza.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

## **I n d o k o l á s**

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

[1] A felperes 2009. április 14-én kezdte meg gazdasági tevékenységét, a perben érintett időszakban ügyvezetője és ügyleteinek bonyolítója H.Cs. volt. A felperes kapcsolt vállalkozása az E.H. Kft., melynek ügyletkötései során H.Cs. járt el. Az egyesített per tárgyát a felperesnél 2017. július 1. - 2018. április 30. időszakra lefolytatott áfa ellenőrzés, valamint a 2018. július hónapra vonatkozó pénzösszeg kiutalása előtti adóellenőrzés során hozott két alperesi határozat képezi. A felperes 2017. július, szeptember és 2018. július hónap során 4 db olyan számla áfa tartalmát helyezte levonásba, amelyeket az U.H. Kft. bocsátott ki 250 g-os kiszerelésű T.F. örölt kávé értékesítéséről. A felperes áfa bevallásainak adatai szerint több tízmillió Ft-ot meghaladó nagyságrendben teljesített az Európai Unió területén kívülre, Ukrajnába irányuló adómentes termékértékesítéseket, és az azokkal szemben hasonló nagyságrendben bevallott belföldi termékbeszerzések folytán tízmillió Ft-os nagyságrendben keletkezett visszaigényelhető adója. Az év végi raktárkészletének értéke 2017. adóévben 19.479.000 forint volt, a 2018. adóévre ez az érték 0 forintra változott.

[2] Az adóhatóság megállapítása szerint a hivatkozott számlák számlázási láncolatba illeszkedtek: a S.C. s.r.o.-tól (a továbbiakban úgyis mint: s.r.o.) szerezte be a 250 grammos örölt kávé 2017. novemberéig a B. Kft., ezt követően a G.K. Kft. (a továbbiakban az utóbbi úgyis mint: Kft1), amely a P. Kft. (2018. májusától a H. Kft.) (a továbbiakban együtt úgyis mint: Kft2) részére értékesítette azt, majd az U.H. Kft. (a továbbiakban úgyis mint: számlakibocsátó) e két előbbi cégtől beszerezve a terméket a felperes részére értékesítette, és innen az Európai Uniótól kívül, Ukrajnában került adómentesen értékesítésre. A számlázási lánc jelen ügyben nem érintett másik ága tekintetében a résztvevő a felperes kapcsolt vállalkozása, az E.H. Kft. volt, amely cég az Európai Uniótól belülre, Szlovákiába értékesített.

[3] A 2017. július 1. - 2018. április 30. közötti időszakra vonatkozó áfa ellenőrzés tekintetében a Nemzeti Adó és Vámhivatal Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 4313302346 iktatószámmal meghozott határozatát a fellebbezés folytán eljáró alperes a 2334669740 iktatószámú határozatával helybenhagyta. E határozatok értelmében a felperes terhére áfa adónemben 20.530.000 Ft adóhiánynak is minősülő adókülönbözlet került megállapításra, 41.060.000 Ft adóbírságot szabott ki az adóhatóság és 49.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A 2018.

július hónapra vonatkozó kiutalás előtti adóellenőrzés tekintetében az elsőfokú adóhatóság 2366621733 iktatószámú határozatát a fellebbezés nyomán eljár alperes a 2334695192 iktatószámú határozatával- az adókülönbözet és az adóbírság összegének pontosítása tekintetében – megváltoztatta, egyéb rendelkezések vonatkozásában helybenhagyta. E határozatok értelmében a felperes terhére 6.774.000 Ft adókülönbözet, 13.548.000 Ft adóbírság került megállapításra azzal, hogy 79.000 Ft, felperes javára megállapított következő időszakra átvihető követelés különbözet is keletkezett. Határozatait egyebek között az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára alapította.

[4] A másodfokú adóhatóság az ügylet minősítését illetően nem osztotta az elsőfokú adóhatóság által kifejtetteket. Álláspontja szerint a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 2.) pontja szerinti esetkör és nem a KMK vélemény 3.) pontja szerinti – az elsőfokú adóhatóság által azonosított – eset áll fenn. Az alperes a adókijátszás megvalósulásának alátámasztásaként rögzítette, hogy – figyelemmel a lánc valamennyi alanyára vonatkozóan lefolytatott kapcsolódó ellenőrzésekre - a számlakibocsátó nem értékesített terméket a felperes részére, mert a láncban e céget megelőző beszállítók és a számlakibocsátó sem rendelkeztek áruvalappal, utóbbiról a felperes is tudott. A felperes által elkövetett adókijátszás bizonyítékaként kezelte az adóhatóság, hogy a felperesnek 2018. adóév végén készlete nem volt, ami azt igazolja: ugyanakkora mértékű áru beszerzéséről fogadott be fiktív számlákat, mint amekkora összegben azt tovább számlázta. Az alperes kifejtette: az érintett gazdasági társaságok törvényes képviselői a nyilatkozatukban nem tudták igazolni ilyen nagyságrendű árualap feletti rendelkezési jog megszerzését, csak az áru utaztatására került sor; e cégek nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, képviselőik, tulajdonosaik, székhelyük gyorsan cserélődött. A számlakibocsátó nem volt a kereskedelmi élet valós szereplője, bevallásai adóminimalizáló jellegűek voltak, nem fizette meg a belföldi termékértékesítést terhelő áfát, a számlázási lánc végén eltűnő kereskedők számlájáról stróman személy által bonyolított nagy összegű készpénzfelvevételek történtek. Az alperes álláspontja szerint az adólevonási jog attól függetlenül megtagadható volt, hogy az adóhatóság a felperes termékértékesítéseivel összefüggésben nem tett megállapítást, illetve nem vitatta áru rendelkezésre állását a logisztikai szolgáltatóknál, és a termék fuvarozását.

[5] Az alperes a felperes adókijátszásban való aktív szerepét rögzítette, melynek bizonyítékaként megjelölte, hogy a felperes a beszállítója beszerzési forrását is ismerte (a szállítás mindig az alszámlakibocsátó nevében bérlet raktárból történt és a fuvarozó vallomása szerint a felperesi ügyvezető utasítására ment ehhez a raktárhoz, ahol a számlakibocsátó képviselője volt jelen); az érintett gazdasági társaságok képviselői ismerték egymást, így akár egymással is kereskedhettek volna, de mégis számlázási láncot hoztak létre; a résztvevők egymás tevékenységéről tudva közösen jártak el az adólevonás lehetőségének megteremtése érdekében. A felperes a fellebbezésében nem vitatta azt, hogy az ügyletben őt megelőző adóalanyoknál történt adókijátszás, csak – állítása szerint - ezt nem ismerte fel. Ezzel szemben az alperes kiemelte: az átszámlázások sorozatának egyedüli haszonhúzója a felperes volt. Amennyiben ugyanis a felperes közvetlen számla szerinti beszállító partnere olyan gazdasági társaság, amellyel összefüggésben valódi kereskedelmi tevékenység nem merül fel, és a láncolatban a felperes a bevallásait adóvisszaigénylést célozva nyújtja be, abból azt az ésszerű következtetést lehet levonni, hogy a felperes aktív szereplője, haszonhúzója az adókijátszásra irányuló ügyletnek, visszaél az adólevonási rendszer céljával.

E körben az Európai Unió Bíróságának (EUB) Halifax-ügyben hozott ítéletére, a visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyletek minősítésére utalt. Megjegyezte ugyanakkor, hogy nem valószínűtlen a számlázási láncban több haszonhúzó társaság léte sem.

## **A kereset**

[6] A felperes az alperesi határozatokkal szemben előterjesztett keresetlevelében azok – elsőfokú határozatokra is kiterjedő – megsemmisítését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett eleget, továbbá az alperes úgy módosította az elsőfokú határozatban megállapított tényállást és indokolást, – kifejtve, hogy nem volt árualap és ügylet, – hogy egyébként a felperes Ukrajnába történő termékértékesítését nem vitatta. A kapcsolódó ellenőrzések során feltárt és a nyomozóhatósági adatokból okszerűen csak a tényleges árumozgásra, illetve a dolog feletti rendelkezési jog átengedésére lehet következtetni, melyet megerősítettek a raktárosok, fuvarozók. Iratellenes a cégfantomizálásra, a vagyonihiányra, a gyakori személyi változásokra történő hivatkozás; nem tisztázódott a pénzt felvevő személyek és a felperes közötti kapcsolat. Az alperes az EUB Optigen-ügyben hozott döntésében foglaltakat mellőzte, amikor figyelmen kívül hagyta, hogy a felperesnek nem volt kapcsolata az eltűnő kereskedőkkel és nem volt ezekről tudomása; mint ahogy a személyi összefonódások sem álltak fenn. Az EUB Kittel -ügyben hozott ítéletében foglaltak alapján az adóhatóságnak minden ügyletet önállóan kellett volna vizsgálnia. Mivel a felperes és a számlakibocsátó közötti ügylet nem valósított meg maga adócsalást, így nincs olyan objektív tény, mely igazolná, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt. Nem ismerhette a láncolatban előtte lévő cégek adózási és egyéb adókikerülési gyakorlatát. Tőle csupán a szokásos gondosság lett volna elvárható.

[7] Eljárásjogi jogszabálysértésekre is hivatkozott. Csatolta a számlázási láncban szereplő Kft1 pénzforgalmát elemző feljegyzéseket, melyek szerint jelentős készpénzfelvételek történtek a számláról, és ezek egy magánszemély nyilatkozatával együtt alátámasztják, hogy nem a felperesnél keletkezett a vagyoni előny, hanem ezen Kft.-nél.

## **A védírat**

[8] Az alperes a védíratában a határozatokban foglaltak fenntartásával kérte a kereset elutasítását. Egyebek között a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdése szerinti korlátra is hivatkozott, mivel a felperes a megelőző eljárásban nem utalt jogszabálysértő módon beszerzett nyomozóhatósági iratokra és az iratbetekintési jogot korlátozó végzéssel szemben sem élt jogorvoslattal.

## **Az elsőfokú bíróság ítélete**

[9] A Debreceni Törvényszék a 2021. június 18. napján hozott 102.K.700.007/2020/39. számú ítéletével az alperesi határozatokat az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Indokolásában a keresetindítási határidőn túl előterjesztett, meg nem engedett keresetkiterjesztésként minősített kifogásokat és a Kp. 78. § (4) bekezdésének korlátjába ütközőnek tekintett felperesi hivatkozásokat azonosította, azokat érdemben nem bírálta el. Nem vette figyelembe a felperesi kapcsolt vállalkozásra, valamint a számlakibocsátóra vonatkozóan hozott elsőfokú bírósági ítéletekre történő alperesi hivatkozást, a csak a perben elhangzott alperesi kijelentéseket (strómanként használt személy, az export tevékenységből következő esetleges felperesi szándék), mert utóbbiakra nem volt határozati megállapítás.

[10] Az ügy érdemében megállapította, hogy félreérthetővé tették a határozatokat a következő megállapítások: „nem volt árualap”, „nem volt ügylet”, „az adóhatóság nem vitatja, hogy a felperes valamennyi áruval rendelkezett”. Az alperesi megállapítás valójában nem a – határozatban írt – KMK vélemény 2.) pontjához, hanem annak 1.) pontjához kapcsolódhatott volna, ezért a felperes megalapozottan állította, hogy az alperes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítés hiányát állapította meg. A jogerős ítélet megállapítása szerint ugyanakkor a felperes a termékek felett kétségtelenül rendelkezési jogot szerzett, mert azokat saját nevében értékesítette Ukrajnába, ezzel ellentétes bizonyítékokat a határozatok nem rögzítettek; így a termékértékesítés objektív fogalmának akkor nem felelt volna meg az ügylet, ha a termékeket nem adóalanytól szerezte volna be. Az alperes továbbá nem vonta kétségbe a következő tényeket: a számlakibocsátó a teljesítés időszakaiban létező jogalany volt, bevallásokat, beszámolókat is benyújtott, a felperes e cég bankszámlájára átutalta a bruttó ellenértéket, valamint a számlakibocsátó ügyvezetője adta át a terméket a fuvarozónak. Nem merült fel adat továbbá arra, hogy az átadásra nem a számlakibocsátó nevében került volna sor. Összegezve megállapította: az alperesi határozatok a KMK vélemény 2.) pontja szerinti eset megvalósulására bizonyíték nélkül hivatkoztak, mert az adólevonási jogot elvitatni egy a termékértékesítés fogalmának egyébként megfelelő ügylet esetén akkor lehet, ha objektív módon bizonyítja az adóhatóság, hogy az adózó az adólevonási jogával visszaélésszerűen kívánt élni.

[11] A felperesi közreműködésre, a személyi összefonódásokra vonatkozó alperesi megállapításokat a jogerős ítélet bizonyítatlannak látta. Nem értékelte megfelelően az adóhatóság a felperes és az s.r.o. ügyvezetőjének ismeretségét, mert kapcsolatba kerülésük 2017. novemberi, míg a vitatott számlák egy része 2017. november hónap előtti. Nem bizonyított, hogy a számlakibocsátó ügyvezetője a felperesi kapcsolt vállalkozás szállítási sorrendjét meghatározta. A fuvarozó tanúvallomásából sem következett az, hogy a felperes ügyvezetője ismerte a számlakibocsátó albeszállítóját, miként a 2018. év végi készlethiányt is okszerűtlenül hívta fel csalásra utaló körülményként az adóhatóság. E körben (személyi és szervezeti összefonódások jelentősége) utalt az EUB Crewprint Kft.-ügyben hozott döntésére. A jelen esetben megállapította: a határozatok nem tartalmazták annak a bizonyítékát, hogy a felperes a számlakibocsátó ügyvezetőjével, vagy egyéb személyekkel a csalárd cégláncolatot maga hozta volna létre; az adóhatóság nem bizonyította sem a felperes adókijátszását, sem a mások által megvalósított adókijátszásban való közreműködését. Csak az igazolt, hogy a

számlakibocsátóig terjedő láncban adókijátszás történt, az első belföldi láncszem az áfa egyenlegét nem fizette meg, a hozzá beérkező ellenértéket a számlakibocsátóhoz köthető személyek a bankszámlájáról felvették, de az nem igazolt, hogy erről a felperes tudott.

[12] Az elsőfokú bíróság az új eljárás vonatkozásában előírta az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § és 58. § szerinti bizonyítási szabályok alapján, különösen az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. § (5) bekezdésében felsorolt bizonyítási eszközök és bizonyítékok beszerzésével azon körülmény tisztázását és bizonyítását, azon cselekmények vagy mulasztások alátámasztását, melyek kétség kívül igazolják (vagy éppen cáfolják), hogy a felperes maga elkövetett-e adókijátszást, vagy tudattartalma folytán adókijátszás részesének kell-e tekinteni. Rögzítette, hogy a személyi összefonódásokkal összefüggő bizonyítékokat is be kell mutatni, illetve ha a piaci árnál alacsonyabb nagykereskedői árakra hivatkozik az alperes, akkor ezek bizonyítékai mellett le kell vezetnie, hogy ennek milyen jelentősége van az ügyletek során.

### **A felülvizsgálati kérelem**

[13] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására, és új határozat hozatalára utasítását kérte. Indokolása szerint az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (4)-(5) bekezdésébe ütközően nem adta jogi indokát annak, hogy az adóhatóság által feltárt tényállás alapján a KMK vélemény 2.) pontjára alapítottan miért nem vitathatja el a felperes adólevonási jogát. A Kp. 85. § (1) bekezdését és az Air. 130.§ (1) bekezdését is sérti a jogerős ítélet, mert a másodfokú határozatokban foglalt jogszerűségét kell vizsgálni, ezért a kiemelés látszólagos ellentmondásokra vonatkozott, a különbség az első-, és másodfokú határozatokban írt eltérő jogi minősítés miatt állt fenn. Az elsőfokú bíróság egy új tényállást felállítva rögzítette a határozatok megalapozatlanságát, de megállapításai tévesek. A minősítés kapcsán a Kúria Kfv.I.35.544/202/12. számú ítéletével ellentétes is, mert eszerint a felettes szerv változatlan tényállás mellett levonhat eltérő következtetéseket.

[14] Hangsúlyozta, hogy a jogerős ítélet [119-121] bekezdéseiben foglalt megállapítások tévesek, ellentétesek az EUB és a Kúria adólevonási joggal kapcsolatos joggyakorlatával, egyrészt, mert akár nem adóalanytól történő termékbeszerzés esetén is lehet jogszerűen adólevonási jogot gyakorolni, másrészt a jelen esetben a bizonyítékok alapján a számlakibocsátó nem teljesített termékértékesítést a felperes részére. Az adóhatóság továbbá soha sem állította azt, hogy a felperes egyáltalán senkitől sem szerzett be árut, hanem azt bizonyította: a termékértékesítéshez szükséges árualap a felperes számlakibocsátója részére nem állt rendelkezésre, ezért a felperes felé kiállított számlája hamis bizonylat. A jogerős ítélet [119] bekezdésében rögzített körülmények közül egyik sem igazolja azt, hogy a számlakibocsátó a felperesnek értékesített kávétermékeket. Az alperesi határozatok megfeleltek az EUB Optigen-ügyben hozott döntésének, valamennyi ügylet önálló elemzése és a kapcsolódó vizsgálatok eredményei szerint a számlázási láncban résztvevők egyike sem

rendelkezett a számlára írt kávétermékekkel. Az elsőfokú bíróság ugyanakkor nem vette figyelembe azt az objektív, logikai következtetést, hogy ha a számlázási láncolatban a számla szerinti áruval bizonyítottan senki sem rendelkezik, akkor azzal a felperes számlakibocsátója sem rendelkezhet. A jogerős ítélet nem értékelte azt a körülményt sem, hogy az általános forgalmi adót – a Közösségen kívüli termékértékesítési számlákra figyelemmel – nem fizette meg a felperes, de nem fizette meg a felperes eladója sem a belföldi termékértékesítést terhelő áfát, így az átszámlázások sorozatának egyedüli haszonhúzója a felperes volt. Attól, hogy a számlakibocsátó létező adóalany, nyilvántartásban szerepel, bevallásokat, beszámolókat is nyújtott be, még nem válik a valós kereskedelmi élet aktív szereplőjévé. A jogerős ítélet ezzel szemben a termékértékesítés objektív fogalmának teljesülését az előbbi ténnyel látta igazoltnak.

[15] Az elsőfokú bíróság a felperesi tudattartalomra vonatkozó bizonyítékokat is tévesen, hiányosan, nem összefüggésében értékelte. A fuvarozó tanúvallomásából okszerűtlen következtetést vont le, mert abban az is szerepelt, hogy a számlakibocsátó nevében bérelt raktárban nem is látott kávéterméket, valamint abból a raktárból áru szállítására sohasem került sor. A láncolat tagjai pedig ismerték egymást, ugyanakkor a résztvevők a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek; egyik számlázási szereplő sem volt valódi kereskedő. Ezzel szemben a jogerős ítélet a személyi összefonódásoknak nem tulajdonított jelentőséget, hanem kizárólag a felperes és a s.r.o. ügyvezetője kapcsolatfelvételi idejének. A strómanként eljáró személy kapcsán megjegyezte: a határozatok továbbá tartalmazzanak olyan nyilatkozatot, melyből csak az a következtetés vonható le, hogy a magánszemély stróman volt a felperes által irányított fiktív ügyletben. Az alperes utalt a Kúria Kfv.I.35.024/2020/7. számú ítéletére, mely szerint csalásra utaló körülmény az, ha az adózónál egyszerre vagy közel azonos időben jelentkezik beszállítói és vevői oldalon nagy mennyiségű árura vonatkozóan kereskedelmi kapcsolat. Iratellenes a jogerős ítélet, mert az alperes körhintacsalásra nem hivatkozott.

[16] Az alperes kifogásolta a bíróság új eljárásra adott iránymutatást is, mert az nem határozta meg, hogy pontosan milyen bizonyítékot kellene beszereznie a tényállás tisztázása érdekében, továbbá olyan részkérdés – a piaci árnál alacsonyabb nagykereskedői árak bizonyítása – vonatkozásában adott iránymutatást, melyre az alperesi határozatok nem is hivatkoztak. A személyi összefonódás tekintetében is okszerűtlen kötelezést írt elő. Hivatkozott a számlakibocsátó ügyében eljáró Budapest Környéki Törvényszék 17.K.700.805/2020/25. számú, az adózó keresetét elutasító ítéletére.

### **A felülvizsgálati ellenkérelem**

[17] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel. Kiemelte, hogy a jogerős ítélet rámutatott arra: az árualap létét maga az alperes sem vitatta el akkor, amikor az ügyben alkalmazandónak a KMK vélemény 2.) pontját látta, melynél viszont a felperesi tudattartalomnak jelentősége lehetett volna, ha valóban nem a számlakibocsátó értékesítette

volna a kávéterméket, de ezt az alperes nem tudta bizonyítani, ahogy személyi, esetleg szervezeti összefonódásokat sem.

[18] Vitatta, hogy az alperesi felülvizsgálati kérelemben megjelölt Kfv.I.35.024/2020/7. számú ítélet [52] pontjában leírtak a jelen perbeli tényállással egyezők lennének, mert az alperes nem vizsgálta az Ukrajnába történt értékesítés idejét. Végül a Budapest Környéki Törvényszék 17.K.700.805/2020/25. számú ítélete vonatkozásában kifejtette, hogy nem a perbelivel megegyező tényállás alapján járt el abban az ügyben a bíróság, mert a hivatkozott ítélet 5. oldal harmadik bekezdésében írtak szerint az adóhatóság nem vitatta, hogy adózó rendelkezett áruval, nem vitatta a szállítás tényét sem. Megjegyezte, hogy a jelen ügyben a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul az alperes felülvizsgálati kérelme, ami nem lehetséges.

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

[19] A felülvizsgálati kérelem kisebb részben alapos.

[20] A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdés], tehát a jogszerűségi vizsgálat a kérelemben megjelölt jogszabálysértésekre terjedhet ki. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, illetve a közigazgatási döntés ismételt felülbírlását végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdés].

[21] A felülvizsgálati kérelemmel nem támadott ítéleti megállapításokat (keresetkiterjesztés tilalmába, a Kp. 78. § (4) bekezdése szerinti korlátba ütköző felperesi hivatkozások, titkos információgyűjtésből származó bizonyíték felhasználhatóságának akadálya stb.) a Kúria nem érintette. A felülvizsgálati kérelemmel érintett megállapítások kapcsán rögzíti, hogy érdemben helyes döntést hozott az elsőfokú bíróság a határozatok megsemmisítése és az új eljárás lefolytatására kötelezés vonatkozásában, a Kúria az indokaival túlnyomó részben egyetértett, egyes indokait azonban nem osztotta.

[22] Megalapozatlan az elsőfokú bíróság azon következtetése, hogy a felperes a termékek felett kétségkívül rendelkezési jogot szerzett, mert azokat értékesítette Ukrajnába. Helytelenül rögzítette, hogy a termékértékesítés objektív fogalma a számlák szerinti értékesítési láncoltban beszerzett termékekkel teljesült. A perbeli esetben azonban az adókijátszásban való esetleges felperesi aktív részvétel vagy a felperesi tudattartalom kellő bizonyításának a hiánya indokolja a határozatok megsemmisítését és az új eljárásra



kötelezést. Emiatt a Kúria a jogerős ítélet indokolásából egyes ezzel összefüggő indokokat mellőz, melyeket az alábbiakban részletez.

[23] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság nem vette figyelembe azt az objektív, logikai következtetést, hogy ha a számlázási láncolatban a számla szerinti áruval bizonyítottan senki sem rendelkezik, akkor azzal a felperes számlakibocsátója sem rendelkezhet. E körben, illetve az adókiátszás kérdése tekintetében az alperes hivatkozott a számlázási láncolatot érintő, a számlakibocsátó által indított perben keletkezett, Budapest Környéki Törvényszék által hozott 17.K.700.805/2020/25. számú ítéletre is. Az ítélettel a bíróság a számlakibocsátó keresetét elutasította. A jelen ügyben az elsőfokú bíróság ennek az ítéletnek a saját eljárásában való figyelembevételét azon az alapon mellőzte, hogy nem köti a döntésében olyan határozat, amelyet ugyanazon vagy másik elsőfokú bíróság hoz. A számlakibocsátó ügyében a Kúria 2021. október 14. napján hozta meg a Kfv.V.35.095/2021/6. számú ítéletét, a számlakibocsátó keresetét elutasító elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

[24] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a számlakibocsátó ügyében hozott elsőfokú ítéletre hivatkozott annak igazolására, hogy a jelen per felperese, mint a számlázási lánc további tagja vonatkozásában az adókiátszás fennáll. A felperes felülvizsgálati ellenkérelme vitatta, hogy a két ügy azonos tényállású lenne.

[25] A Kúria a két ügy összevetésével kapcsolatban hangsúlyozza, hogy a számlázási láncban az egyes résztvevők adókiátszásban való részvétele szempontjából az ügyletek minősítését először az adóhatóság végzi, ezek törvényességét vizsgálhatja a bíróság. Amennyiben a résztvevőnként külön-külön hozott adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálatára kerül sor, a bíróság az egyedi ügyekben dönt a keresetekről.

[26] A Kfv.V.35.095/2021/6. számú kúriai ítélet alapjául szolgáló ügyben és a jelen felülvizsgálati eljárás tárgyát képező alperesi határozatokban foglaltak közötti kapcsolatot az adja, hogy mindegyik ügy a feltárt számlázási lánc egy-egy részletét foglalja magában (a korábbi ügy a számlakibocsátóig, a tárgyi per a felperesig bezárólag tekinti át a számlázási láncot), de az adóhatóság részben eltérő indokok mentén állapította meg az adókiátszás megvalósulását. A Kfv.V.35.095/2021/6. számú ítélet [17] bekezdése szerint abban az ügyben az elsőfokú bíróság osztva az alperesi határozati indokokat azt rögzítette, hogy a felperes (jelen ügyben: a számlakibocsátó) beszállítói „a mesterséges ügyletek, a számlázási láncolat részeként ugyanazt az árut számlázták tovább, amelynek értékesítése zárt kört alkotott”, és a felperes (jelen ügyben: a számlakibocsátó) „aktív közreműködője volt a számlázási láncnak, annak kiépítésére rálátása volt”, amely láncolat - a törvényesség látszatát keltve - a felperesnél (jelen ügyben: számlakibocsátó) „áfa-levonási jog gyakorlásában jelentkező jogosulatlan adóelőnyt eredményezett.” A [18] bekezdésben rögzítésre került: „az adóhatóság és az annak értékelését jogszerűnek találó elsőfokú bíróság is kitért az ügyletek valós gazdasági célt nem tartalmazó jellegére, mesterséges kialakításukra, a felperesi tudattartalomra.” Annak az ítéletnek a [3] bekezdésében összefoglalt tényállása szerint az adóhatóság a szereplők rendeltetésellenes joggyakorlására utalt, valamint arra, hogy az áru

tényleges, láncolaton kívüli harmadik szereplő részére való értékesítése nem történt meg, így valós gazdasági cél nem volt.

[27] Ebből következően a hivatkozott kúriai ítélet alapjául szolgáló ügyletek esetében rendeltetésellenes joggyakorlást is megállapított az adóhatóság. A jelen per alapjául szolgáló ügyben ugyanakkor erre a minősítésre nem került sor, a hangsúlyt az alperes – a számlákban foglalt termék mennyiséghez képest – az árualap hiányára helyezte (a számlakibocsátót megelőző beszállítóknál is), megállapítva, hogy ezen oknál fogva nem a számlakibocsátó és a felperes között jött létre a gazdasági esemény.

[28] A két ügyben a részben eltérő minősítés abban is megnyilvánult, hogy az adóhatóság a jelen esetben a felperest nevezte meg az adóelőny szempontjából egyedüli haszonhúzóként, aktív irányítóként, megjegyezve ugyanakkor, hogy többen is lehetnek haszonhúzók, míg a számlakibocsátó ügyében hozott határozatában a számlakibocsátót jelölte meg az adóelőny megszerzőjeként, mint amely gazdasági társaság megbízásából magánszemélyek nagy összegű készpénzt vettek fel a lánc végén álló cég bankszámlájáról.

[29] Az ügyeket érintő alperesi minősítésben megjelenő részbeni eltérések miatt nem róható fel az elsőfokú bíróságnak, hogy a számlázási láncnak a számlakibocsátóig terjedő részletét érintően feltárt adókijátszás folytán automatikusan nem látta bizonyítottnak az adókijátszás megvalósulását a felperes esetében.

[30] A tárgyi esetben az adókijátszás tényét az adóhatóság – a számlákban foglalt termék mennyiséghez képest – az árualap hiányával, a felperes 2018. évi készlethiányával kívánta alátámasztani. Ez utóbbi megállapítás szempontjából helyesen rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy a készlethiányra más ésszerű magyarázat is lehetett. Az előbbi megállapítás kapcsán ugyanakkor a bíróságnak abban kellett állást foglalnia, hogy megállapítható-e a felek közötti gazdasági kapcsolat tényleges létrejötte, a kávétermékeket a felperes valóban a számlakibocsátótól vásárolta-e meg. A Kúria megállapította, hogy az adóhatóság által feltárt tényállási elemek nem támasztották alá, hogy a felperes áruja valóban a számlakibocsátótól származik. Az elsőfokú bíróság nem adta indokát annak, hogy milyen bizonyítékok alapján látta megállapíthatónak a számlák szerinti láncolatnak megfelelő termékértékesítést. Az alperes helyesen hivatkozott a felülvizsgálati kérelmében arra, hogy a számlakibocsátó létező adóalany mivolta, bevallásainak, beszámolóinak benyújtása, az ellenérték részére történő átutalása, a fuvarozó tevékenysége önmagában erre nem enged következtetni. A Kúria álláspontja szerint kétséget kizáróan nem lehetett megállapítani, hogy a kávétermékek a számlakibocsátótól származtak. A felperes rendelkezésére álló dokumentumok – egyéb bizonyítékok hiányában – ezt nem igazolták egyértelműen. Szemben az elsőfokú bíróság álláspontjával nem annak van jelentősége, hogy általában a felperes rendelkezésére álló kávétermékek felett a felperes rendelkezési jogot szerzett-e, hanem, hogy a számlán szereplő számlakibocsátó tevékenysége folytán szerzett-e rendelkezési jogot a felperes, tehát nem más teljesített-e a felperes felé. Az alperes helytállóan hangsúlyozta, hogy a jogerős ítélet [119] bekezdésében az elsőfokú bíróság által feltüntetett körülmények nem igazolják, hogy a

számlakibocsátótól származó értékesítésből állhatott esetlegesen a felperes rendelkezésére kávétermék.

[31] Mindezek miatt nem megalapozott a KMK vélemény 2.) pontja szerinti eset megvalósulásának bizonyítatlanságára vonatkozó megállapítás. A jogerős ítélet indokolásából a Kúria mellőzi az erre vonatkozó bekezdéseket {jogerős ítélet [118-119], [121-125], [136-137] bekezdések, utóbbiak esetében az adókijátszás bizonyítatlansága tekintetében, [141], [144] bekezdések}. A mellőzés nem vonatkozik a bekezdések azon részeire, melyek felajánlott bizonyítás elutasítását indokolják.

[32] A Kúria ugyanakkor egyetértett a jogerős ítélettel annyiban, hogy az alperes nem bizonyította megfelelően a felperesi aktív tevékenységet vagy a felperesi tudattartalmat. Az ilyen típusú ügyekben azt kell objektív körülmények alapján igazolni, hogy az adózó tudott vagy tudhatott arról, miszerint adókijátszó ügyletben vesz részt. Ennek egyik objektív, de nem kizárólagos eleme a valódi termékértékesítés hiányának bizonyítása, de lehetséges további, a felperes tudatállapotát igazoló körülmények vizsgálata, bizonyítása.

[33] A személyi összefonódások értékelésének nem megfelelő volta kapcsán a Kúria egyetértett a jogerős ítélet megállapításaival. E körben az alperes többek között a felperes törvényes képviselőjének és az s.r.o. képviselőjének 2017. novemberi kapcsolatba kerülésére, a számlakibocsátó ügyvezetőjével való ismeretségre, a képviselők közötti ismerősi, baráti kapcsolatra utalt, és arra, hogy a felperes képviselője a beszállító albeszállítóját ismerte. A 2017. novemberi kapcsolatfelvétel vagy önmagában a személyes ismeretség nem tekinthető olyan elégséges objektív bizonyítéknak, amely megalapozná a felperesi adólevonási jog elvitatását. A Kúria utal az EUB C-611/19. számú Crewprint-ügyben hozott döntésére, amely szerint a személyi és szervezeti összefonódásoknak csak akkor lehet jelentősége az adólevonási jog elvitatása körében, ha – az előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezésekre történő alapítástól eltérően - az adóhatóság bizonyítja, hogy a számlabefogadó adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ügyleteivel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt. A Kúria álláspontja az, hogy az alperesi határozatok nem tartalmaztak megfelelő bizonyítékot a felperes aktív szerepére, arra, hogy a képviselője is eljár „közös más személyekkel család cégláncolat létrehozásában”, vagy, hogy a felperes és más résztvevők „egymás tevékenységéről tudva közösen” intézkedtek volna el az adólevonás lehetőségének megteremtése érdekében. A számlakibocsátóval kapcsolatos adóhatósági határozat a számlakibocsátó haszonhúzó szerepét emelte ki, míg a jelen esetben az adóelőny tekintetében egyedüli haszonhúzóként a felperest nevezte meg az adóhatóság, az ugyanazon személyek által fenntartott számlázási láncba tartozó ügyletekben.

[34] Az adóhatóságnak objektív tényekkel kell bizonyítania, hogy a felperes adókijátszás aktív részese volt, vagy mint a számla befogadója tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudhatott arról, hogy adókijátszás valósul meg. A perbeli esetben az alperes által felsorakoztatott körülmények nem tekinthetők olyannak, melyek a felperesnek az aktív tevékenységét, illetve a tudattartalmát bizonyítanák.

[35] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet - az indokolás részbeni megváltoztatásával - tartotta fenn hatályában a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján. A jogerős ítélet [146] bekezdését mellőzi és előírja az új eljárásra, hogy az adóhatóságnak a Kúria ítéletében foglaltakra figyelemmel kell a felperes adókijátszásban betöltött aktív szerepét vagy tudattartalmát bizonyítani.

### **A döntés elvi tartalma**

[36] *Az adókijátszásban való aktív részvételt vagy az adózó tudattartalmát az adóhatóságnak kell bizonyítani.*

### **Záró rész**

[37] A Kúria a felülvizsgálati kérelemről tárgyaláson kívül határozott figyelemmel a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján irányadó Kp. 107. § (1) bekezdésére.

[38] Az alperes túlnyomó részt pervesztes lett, és a felperes felülvizsgálati eljárási költségeinek viselésére ezért a Kúria az alperest kötelezte a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83. § (1) bekezdése szerint. A perköltség összegét a felszámítására szolgáló költségjegyzékről szóló 31/2017. (XII.27.) IM rendeletnek megfelelően igazolt, és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján állapította meg, mely tartalmazza az általános forgalmi adó összegét.

[39] A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad az alperes illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontja szerinti személyes illetékmentességére tekintettel, a Pp. 102. § (6) bekezdése alapján.

[40] Az ítélet ellen a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. február 3.

Dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.  
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.  
bíró