



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I. 35.122/2023/7.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1

(Cím2.)

A felperes képviselője: név egyéni ügyvéd

Cím3

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

Cím1

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 46., 47. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 108.K.704.180/2021/43. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108. K. 704.180/2021/43. számú ítéletét megváltoztatja és az alperes 6451400096/2021/NAV számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisíti és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 nap alatt 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2018. februárjában kezdte meg gazdasági tevékenységét, egy alkalmazottja volt, székhelyszolgáltatóhoz volt bejelentve, telephellyel, raktárral, tárgyi eszközökkel nem rendelkezett. 2018. február 12-én kereskedelmi keretszerződést kötött az cég1-vel, (a továbbiakban: megrendelő) mint megrendelővel, illetve a cég2-vel (a továbbiakban: szállító), mint szállítóval, gyémánt vágókorong beszerzésére, illetve értékesítésére. A szerződés általános jellegű volt, nem határozta meg a szállítandó termékeket és azok árát, az egyedi adásvételi szerződések a megrendelések visszaigazolásával, a

szállítólevelek, fuvarlevelek aláírásával jöttek létre. A megrendelő előre fizette meg felperes részére a vételárat és az áru átvételét követő kettő munkanap elteltével sem minőségi, sem egyéb kifogást nem támaszthatott a felperessel szemben. A felperes 2018. február és 2019. június közötti időszakban más társaságtól nem vásárolt és nem is adott el más részére árut. Ebben az időszakban összesen 61.240 db vágókorong beszerzéséről fogadott be számlákat a szállítótól, amelyek általános forgalmi adóját (812.188.000Ft-ot) bevallásaiban levonásba helyezte.

[2] Az elsőfokú adóhatóság ellenőrzést folytatott a felperesnél 2018. január 01. és 2019. december 31. közötti időszakra, melynek eredményeképpen mindösszesen 812.400.000Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, valamint a felperes terhére 2018. február 388.000, 2018 márciusra 498.000, 2018. áprilisra 311.000, 2018. májusra 245.000, 2019. júliusra 64.000, 2019. augusztusra 64.000Ft adószámlát nem érintő, következő időszakra átvihető követelés különbözetet tárt fel. Az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

[3] A társigazgatóságok, illetve az általa végzett ellenőrzések eredménye alapján azt rögzítette, hogy a felperes egy számlázási láncolat tagja volt, melynek célja jogosulatlan adóelőny elérése volt. A láncolat alján elhelyezkedő, időszakonként változó társaságok, - a hiányzó kereskedők - szerepe kizárólag a számlázásra, illetve arra korlátozódott, hogy a nevük alatt a termékeket belföldre behozzák, majd az adó megfizetése nélkül elérhetetlenné váljanak. A számlázási láncolat következő szintjén két gazdasági társaság állt, felettük a beszállító, majd a felperes következett. Az átszámlázó társaságok szerepe és célja a közel azonos összegű levonható és felszámított adó elszámolása mellett, a tényleges beszerzési útvonal leplezése volt.

[4] A felperes egyetlen vevőjénél az adóellenőrzés azt állapította meg, hogy a felek között nem történtek meg a számlák szerinti gazdasági események, bár a vágókorongok beszerzésre kerültek, de bizonyosan nem a felperestől. A felperes egyetlen beszállítójánál, illetve annak alvállalkozóinál pedig arra következtetésre jutott, hogy a vizsgált társaságok közötti számlázás mögött valós árú mozgás nem volt. A beszállítói lánc több tagja is ugyanazon a napon kötött egymással szerződést, egyikük sem rendelkezett telephellyel, alkalmazottal, a megrendelések teljesítésére több esetben előfinanszírozást követően került sor. A társaságok készletet nem tartottak, a vágókorongok forgalmazását a láncot alkotó társaságok egyidőben kezdték meg és az ellenőrzések idején már egyik társaság sem folytatta tevékenységét, közülük több már nem is volt elérhető. A képviselők a forgalmazott termékekről minimális információval rendelkeztek, a gyártóról senki nem tudott nyilatkozni. A felek közötti kapcsolattartás kizárólag e-mail formájában történt, a számlákhoz minden esetben ugyanolyan szállítólevél tartozott, az áruval nem találkoztak, azok minden esetben berraktározást végző cégekhez kerültek leszállításra. A társaságok képviselőiben nyilatkozó személyek előadásai között több ellentmondás is feltárára került, illetve a láncban személyi összefonódásokra is fény derült. Mindezek alapján az adóhatóság megítélése szerint a felperes nem végzett valós gazdasági tevékenységet, vágókorongot nem szerzett be, nem értékesített, az általa befogadott számlák szerinti gazdasági események nem történtek meg, ekként a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK véleményének (a továbbiakban: KMK vélemény) 1.

esetkörének fennállását rögzítette. Erre figyelemmel a felperesnél tudattartalom vizsgálatának lefolytatását szükségtelennek tartotta.

[5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatot 2019. június hónapra megváltoztatta és az ott megállapított 47.537.000Ft adókülönbötet, valamint annak jogkövetkezményeit az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 100. §-ban írtak érvényesülésére figyelemmel törölte. Ugyanis a megrendelőnél 2019. június hónapra folytatott adóellenőrzés elfogadta az értékesítési számlán szereplő termékek lengyel társaságtól történő beszerzését, így azok ténylegesen a felperes részére leszállításra kerültek. Ugyanakkor kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság a teljes számlázási láncolat vizsgálata alapján jogszerű megállapítást tett, a felperes egy adókijátszásra létrehozott számlázási láncolat tagja volt. Abból, hogy a megrendelő rendelkezett a vágókorongokkal és a közösségen belül értékesítette azokat, nem következik, hogy azokat a felperestől vásárolta.

A kereset és a védirat

[6] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését kérte, az alperes perköltségben való marasztalása mellett.

[7] Állította, hogy jogorvoslati jogát teljeskörűen gyakorolni nem tudta, miután a számlázási láncolat tagjainál lefolytatott valamennyi ellenőrzés iratanyagot nem tudta megismerni. Az alperes elmulasztotta a javára szolgáló körülmények feltárását, ezzel megsértette az Air. 99. § (2) bekezdését. Nem értékelte a rendelkezésére álló szerződéseket, számlákat, árajánlatokat, díjbekérőket, fuvarozási okmányokat, betárolási jegyeket, és a vételár megfizetését igazoló bankbizonylatokat, továbbá azt, hogy a számlakiállító jogi és adójogi jogalanyiséga rendben volt, létező, működő, érvényes adószámmal rendelkező társaság volt, formailag szabályosan kiállított számlák alapján történt meg a forgalmi adó áthárítása. Nem keletkezett adóelőnye, miután a számlázott termékek tovább értékesítésre kerültek.

[8] Azáltal, hogy az adóhatóság nem folytatott le adóellenőrzést a teljes vizsgált időszakra vonatkozóan a számla kiállítójánál és vevőjénél, valamint az értékesítési láncolatban résztvevő többi társaságnál, adó amnesztiában részesítette azokat, ezzel megsértette az Air. 1. § (3) bekezdésének rendelkezését. Kifogásolta, hogy a láncolatban résztvevők esetében nem adóellenőrzés lefolytatására került sor, így ennek hiányában fogalmilag kizárt a tényállás tisztázása és bizonyítása. Az adóhatóság nem bizonyította, hogy a számlázási láncolat célja az adóelkerülés lett volna, nem vizsgálta a csalárd láncolat működésének részleteit, illetve nem jelölt meg konkrét bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a felperes adókijátszással létrehozott számlázási láncolat tagja volt. Az adóhatóság nem tárta fel a számlázási láncolat működését, annak irányító tagját, és elmulasztotta az úgynevezett három lépcsős Halifax teszt lefolytatását. Az alperesi határozat nem jelöli meg azokat az objektív

körülményeket, amelyek alapján a gazdasági események hiányát állapították meg, illetőleg a felperes tudattartalmára utalnak. Ekörben hivatkozott a Kúria Közigazgatási, Munkaügyi Kollégiuma Joggyakorlat elemző csoportjának összefoglaló véleményében kimondottakra és állította, hogy adólevonási joga ezek ismeretében nem lett volna megtagadható.

[9] Hangsúlyozta, hogy a felperesnek semmilyen adóelőnye nem származott az adólevonási jog gyakorlása kapcsán, mert olyan összeget helyezett levonásba, melyet bizonyítottan megfizetett. Jogellenes adóelőny fennállása nem került bizonyításra, és ellentmondásosnak vélte az alperesi határozatot a tekintetben, hogy egyrészről megállapítja, hogy a láncolatban a felperest megelőző társaságok esetében az áru léte nem nyert igazolást, másrészről a megrendelője tekintetében a beszerzést és azok tovább értékesítését pedig elismerte. Ezzel összefüggésben utalt a 2019. júniusi megállapításra, miszerint ténylegesen 3830 db vágókorong beszerzésére és értékesítésére sor került.

[10] Kifogásolta a logisztikai cégek szállítási és raktározási tevékenységének figyelmen kívül hagyását, pedig a részükről kiállított dokumentumok egyértelműen igazolják a vágókorongot mozgásának útját a beszállítótól a megrendelő felé.

[11] Az alperes védiratában a kereset elutasítását indítványozta, kiemelve, hogy a KMK vélemény egyes esetköre alapján a tudattartalom vizsgálata szükségtelen volt. Téves a felperesnek az az állítása, miszerint a Halifax teszt elvégzésére szükség lett volna, miután megállapításait nem az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (2) bekezdésére alapította. Hangsúlyozta, hogy a határozat ismertette a számlázási láncolatot, annak működését és a láncban megjelenő adóelőny kimutatását.

Az elsőfokú bíróság döntése

[12] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaptalannak találta.

[13] Elutasította a beszállító és megrendelő perbe állítására vonatkozó felperesi kérelmet, hangsúlyozva, hogy a felperesnél hozott alperesi döntésből nem származik semmilyen közvetlen következmény a hivatkozott társaságok jogára, jogos érdekeire nézve. Nem osztotta a felperesnek az iratbetekintés, iratmegismerésre vonatkozó kifogásait, egyben utalt arra, hogy a per során az iratok teljeskörű megismerését lehetővé tette számára, melynek gyakorlását követően a felperes képviselő elismerte, hogy az iratok újdonságot nem tartalmaztak, így újabb bizonyítási indítványokat sem tett. Megállapította, hogy az adóhatóság nem hagyott figyelmen kívül átadott okirati bizonyítékokat, széles körben folytatott bizonyítási eljárást, melynek eredményeként jogszerűen jutott arra a megállapításra, hogy az okiratok csak önmagukban léteztek, mögöttük valós gazdasági események nem valósultak meg. Az alperesi határozatban részletesen ismertetett bizonyítékok alátámasztották a KMK vélemény 1. esetköre szerinti minősítést.

[14] Hangsúlyozta, hogy amennyiben a formailag helyes számla mögött valós gazdasági esemény nem áll, úgy a számla alapján adólevonási jog nem gyakorolható. Ebben az esetben a számlabefogadó tudattartalmának vizsgálata is értelmezhetetlen, hiszen a számlabefogadónak szükségképpen tudnia kell arról, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg. Nem értékelte jogsértésnek azt, hogy a felperes szerződéses partnereinél nem adóellenőrzés lefolytatására, hanem jogkövetési vizsgálat lefolytatására került sor, ugyanis az ellenőrzés különböző fajtái közötti választás az adóhatóságot illeti meg és ez nem jelenti azt, hogy az adóhatóság bármilyen adóamnesztiát gyakorolt volna. A jogkövetési vizsgálat keretében a gazdasági események valóságának tisztázására sor került, így alaptalan az a felperesi állítás, miszerint a tényállás tisztázása a számlakibocsátónál végzett adóellenőrzés nélkül nem történhetett meg.

[15] Megítélése szerint nem áll ellentétben a beszállítónál 2019. júniusra tett megállapítás az alperesi határozatban foglaltakkal, miután az Air. 100. §-ában előírtak kötéserővel bírtak, így jogszerű az erre az időszakra vonatkozóan végzett határozat módosítás, a többi időszak tekintetében a korábbi határozatban foglalt megállapítások fenntartása mellett. Nem áll fenn ellentét a megrendelő ügyében hozott döntés vonatkozásában sem, miután felperes vevőjének vizsgálata kapcsán az adóhatóság 2019. I. negyedévre a KMK vélemény 2. esetköre szerinti megállapítást tette, mely szerint a megrendelő által a felperestől befogadott számlák szerinti gazdasági események megtörténtek ugyan, de nem a számlán szereplő felek között. A megrendelő tehát beszerezte a vágókorongokat, de nem a felperestől. Utalt arra, hogy a megrendelő a határozattal szemben fellebbezéssel nem élt, majd ezt követően 13 önellenőrzést nyújtott be a felperesi számlák tekintetében.

[16] Nem értett egyet azzal a felperesi érveléssel sem, hogy az adóhatóság ne bizonyította volna a számlázási láncolat létrejöttét, illetőleg az abban résztvevő gazdasági társaságok szerepét. Megítélése szerint alaptalanul hiányolta a felperes a Halifax teszt elvégzését, ugyanis az adóhatóság nem az Art. 2. § (1) bekezdésébe ütköző rendeltetésellenes joggyakorlást állapította meg, hanem a gazdasági eseményeket a KMK vélemény 1. esetkörére alapította. Kifejtette, hogy az alperesi határozat 3-11. oldalain részletesen bemutatásra került a számlázási láncolat valamennyi tagja, illetőleg a velük kapcsolatban feltárt körülmények ismertetésre kerültek. Az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyította, hogy a számlák mögött valós gazdasági esemény nem játszódott le. Ilyen objektív körülménynek ismerte el, hogy a láncolat tagjai telephellyel, alkalmazottal nem rendelkeztek, a megrendelések teljesítéséhez szükséges források nem álltak rendelkezésükre, a beszerzésekre kizárólag vevői igény alapján előfinanszírozással került sor. A társaságok a vágókorongok forgalmazását egy időben kezdték meg, egy napon kötötték a szerződést, majd a vágókorong forgalmazással rövidesen felhagytak. Tevékenységük minden előzmény nélküli, rövid időn belüli nagy mennyiségű beszerzést és értékesítést követően hirtelen véget ért. A láncolat alján álló társaságok elérhetetlenné váltak, az elérhető társaságok képviselői minimális információval rendelkeztek, a vágókorongok származásáról, gyártójáról nyilatkozni nem tudtak. A társaságok képviselői az áruval nem találkoztak, minden esetben berraktározást végző cégekhez kerültek azok leszállításra. Tipikus volt egy beszállító - egy vevői kapcsolat. Ezen túlmenően személyi összefonódások is feltárhatók voltak.

[17] Utalt arra, hogy az adólevonási jog megtagadásának nem előfeltétele, hogy a számlázási láncban elkövetett adókijátszásból származó jogosulatlan adóelőnyt a számlabefogadó realizálja. Ezért e körülményt az adóhatóságnak nem kellett bizonyítania. Nem teszi jogszerűtlenné a felperes adólevonási jogának megtagadását az a körülmény sem, hogy a felperes a beszállítónak a vételár részeként a számla áfa tartalmát megfizette. A KMK 1. esetköre szerinti ügyekben ugyanis valós gazdasági esemény hiányában nincs adóköteles ügylet, nem történik adóáthárítás, így a levonási jog gyakorlására sem kerülhet sor.

[18] A felperes a raktározást végző társaságok nyilatkozataival, dokumentációival, képeivel sem tudta a gazdasági események megtörténtét igazolni, nem bírhatott bizonyító erővel az ügyletek lepapírozása, a raktározásról kötött szerződés, számlák, készlet kimutatások bemutatása. Mindezek nem alkalmasak annak bizonyítására, hogy a felperes a vágókorongokat valóban beszerezte. Egyetértett azzal az adóhatósági megállapítással, hogy a számlázási láncolat egyik tagja sem szerzett az áru felett rendelkezési jogot, így a be-, és kitérési dokumentumok bár formailag helytállóak, tartalmilag hiteltelenek voltak.

[19] A bírósági eljárásban bemutatott fényképek keletkezésének ideje, azok készítésének helye, a rajtuk szereplő áruk minősége, mennyisége fényképek alapján nem ellenőrizhető, és semmiképpen sem vezethető össze, feleltethető meg a számlák szerinti áruknak.

A közigazgatási eljárás során beszerzett közjegyzői tanúsítványt pedig azért vetette el, mert az 2020. november 27-én kelt, míg az alperes 2018. és 2019. évekre folytatott vizsgálatot. Hasonlóképpen az adóhatóság által folytatott végrehajtási ügy kapcsán lefoglalt vágókorongok sem igazolják a 2018-2019. éves beszerzéseket.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[20] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatását és az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezését kérte. Másodlagosan az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását indítványozta.

[21] Állította, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében megállapított tényállás ellentmondásos és iratellenes. Kiemelte az ítélet [3] pontjában szereplő megállapításokat, amelyből álláspontja szerint az a következtetés vonható le, hogy volt áru, [9] pontjában a bíróság már azt rögzíti, hogy valós gazdasági tevékenység nem volt és a számlázási láncolatban senki nem rendelkezett áruval. Az elsőfokú bíróság csupán lemásolta az alperesi határozat önmagának is ellentmondó ténymegállapításait, tényleges érdemi vizsgálatot nem végzett.

[22] Kifogásolta, hogy az ítéletből nem derül ki, hogy mely bizonyítékok alapján jutott a bíróság abból a tényállításból, hogy a láncolat alján helyezkedő társaságok szerepe a termék belföldre hozatala, valamint az átszámlázó társaságok szerepe a tényleges beszerzési útvonal leplezése volt, oda, hogy a láncolatban egyáltalán nem rendelkezett senki áruval. Iratellenes megállapítást tartalmaz a döntés amiatt is, mert az adóhatóságok a láncolatban álló társaságoknál lefolytatott ellenőrzések során azt állapították meg, hogy az áru létezett. Itt utalt az ítélet [4],[8],[5],[44] pontjaiban írtakra melyek egymásnak ellentmondó megállapításokat tartalmaznak. Rámutatott arra, hogy a felperes javára szolgáló bizonyítékokat nem ismertették, így különösen a megrendelő ügyvezetője vallomásában foglaltakat és általa becsatolt dokumentumokat, fényképfelvételeket hiányolta, illetve a beszállítónál folytatott vizsgálat anyagai nem maradéktalanul kerültek figyelembevételre, így különösen annak a ténynek a vizsgálata, hogy a beszállítónál az adókijátszás megállapítására nem került sor.

[23] Mindezekre figyelemmel az elsőfokú bíróság ítélete a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (4)-(5) bekezdésébe ütközik. Ezen túlmenően a bíróság ítélete nem tartalmaz jogi indokolást, konkrétumot alig tartalmaz, a bizonyítékok értékelése aránytalanul kis részben, konkrét adatok nélkül az általánosság szintjén történik csak meg, emiatt sérti a Pp. 279. § (1) bekezdését, valamint a Kp. 78. § (2) bekezdésében előírtakat.

[24] A bíróság ítéletében megsértette a Pp. 341. § (1) bekezdését, miután nem bírálta el teljes körűen a felperes keresetét, így a keresetlevél 13. pontjában feltárt ellentmondásra, illetve hiányosságra nem adott választ.

[25] Az eljáró bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül értékelte, kifejezetten utalt a beszállítónál 2019. június hónapra elismert beszerzésekre, és az ezzel kapcsolatos dokumentumokra, valamint az áru fuvarozását, tárolását végzők nyilatkozatára. Kifogásolta, hogy a bíróság mellőzte név2 tanúkenti meghallgatását, jöllehet a tanácsváltást megelőzően a bizonyítási indítvány elrendelésére sor került. Álláspontja szerint egy tanácsváltás nem vezethet oda, hogy a felperes korábban engedélyezett tanúbizonyítási indítványát mellőzzék. Ezen túlmenően helytelenül értékelte a megrendelő részéről elvégzett önellenőrzést a bíróság, miután az kifejezetten adóhatósági nyomásra történt és maga az ügyvezető is elismerte az árubeszerzéseket a felperestől.

[26] Hangsúlyozta, hogy iratellenes érveléssel nem lehet a rendelkezési jog megszerzését megtagadni, így az ítélet [50] pontjában foglalt ténymegállapításokat kirívóan iratellenesnek értékelte. Ez a bírói következtetés ugyanis a jogerős adóhatározat adóellenőrzésen alapuló ténymegállapításait vonta kétségbe. Az ezen cégeknél lefolytatott alperesi vizsgálat egyértelműen igazolta és dokumentálta a vágókorong mozgásának útját a beszállítótól a megrendelőig. A létrejött szolgáltatási szerződések pedig egyértelműen igazolják, hogy a felperes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (továbbiakban: Áfa) tv. 9. § (1) bekezdése alapján, mint átvevő tulajdonosként rendelkezett a termékek felett. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság megsértve az Air. 100. §-át, eltérően minősítette a felperesnél a számlát kiállítónál ugyanazt a jogviszonyt. Előzetes döntéshozatalai eljárás

kezdeményezését kérte, arra figyelemmel a különböző hónapokra tett ellentétes megállapítások az adólevonási jog jogszerű megtagadását igazolhatják-e.

[27] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében határozata indokait fenntartva a kereset elutasítását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[28] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos.

[29] A Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[30] A Kp. 2. § (1)-(2) bekezdéseiben foglaltak szerint a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson. A bíróság a közigazgatási jogvitát tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el. A Kp. 86. § (1) bekezdése kimondja, hogy az ítéletben a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni. A Kp. 84. § (2) bekezdése folytán érvényesülő Pp. 346. § (4) és (5) bekezdése értelmében az indokolás a bíróság által megállapított tényeket, a feleknek a per tárgyára vonatkozó kérelmét, illetve nyilatkozatát és azok alapjának rövid ismertetését, az érdemi rendelkezés tartalmára történő utalást, továbbá a jogi indokolást tartalmazza. A jogi indokolás tartalmazza az ítélet alapjául szolgáló jogszabályokat és szükség esetén azok értelmezését, a megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat azokkal a körülményekkel együtt, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, a tények megállapításának egyéb körülményeit, továbbá azokat az okokat, amelyek miatt a bíróság valamely tényállítást nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.

[31] A Kúria Kf.IV.38.095/2018/10. számú ítéletében kifejtette, hogy „az ítéletből megállapíthatónak kell lennie, hogy az egyes határozatrészekhez [...] kapcsolódóan a felperesnek tételesen mi a keresetben rögzített álláspontja, ezzel összefüggésben mely konkrét jogszabályhely megsértését állítja, melyek az e kereseti érvelést alátámasztó bizonyítékok. Az ítéletnek tartalmaznia kell továbbá, hogy a bíróság a kereseti kérelem keretei között [...] a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokat melyik fél milyen előadásával, melyik perbeli bizonyítékkal és miként ütköztette, ennek alapján a felperes vagy az alperes/alperesi beavatkozó tényállítását minősítette-e bizonyítottnak és miért. A bizonyítékok értékelését nem helyettesítheti az alperes határozati álláspontjának [...] ítéletben való megismétlése.”

[32] A Kúria már több döntésében kifejtette, hogy a felülvizsgálni kért döntés ismertetése nem pótolja a bíróság tényállás megállapítási kötelezettségét [Kfv.I.35.186/2019/13., Kfv.IV.37.259/2021/6.], a tényállás továbbá nem azonos a felek perbeli nyilatkozatainak rögzítésével [Kfv.I.35.521/2014/6.]. Ezeknek az ítélet indokolásában úgy kell megjelenie, hogy az a bíróság álláspontját tükrözze. Nem elégíti ki az ítélet indokolásával kapcsolatos elvárásokat az, ha a bíróság „visszatükrözi” a pernyertes fél, jelen esetben az alperes határozatban foglaltakat és az ítélet nem tartalmaz konkrét bizonyíték értékelést, az ítélet indokolása lényegében az alperesi határozatban foglaltak átvételével egyenlő.

[33] Joggal kifogásolja a felülvizsgálatot kérő fél ebben az esetben, hogy konkrétumokat nélkülöző, csak az általánosság szintjén mozgó megállapításokat tartalmaz az ítélet, konkrétan nem jelölte meg, hogy milyen bizonyítékok igazolták, hogy a beszerzési láncban a felperest megelőző értékesítőnél nem volt áru, gazdasági esemény közöttük nem történt. Ennek ellentmond a 2019. június havi megállapítás, ahol az adóhatóság rögzítette az áru meglétét és elfogadta az értékesítés megtörténtét. Nehezen hihető, hogy a már hosszabb ideje üzleti, értékesítési kapcsolatban álló feleknél csupán erre a hónapra teljesült ténylegesen termékértékesítés. Cáfolja ezen megállapítást az a körülmény is, hogy a felperesi megrendelőnél az alperes a beszerzéseket elismerte, azzal, hogy szerinte az nem a felek között ment végbe, és a KMK 2. esetkörére figyelemmel tagadta meg az adólevonást.

[34] Kiemeli a Kúria, hogy a megrendelő bírósági meghallgatásán fenntartotta a beszerzések tényleges megtörténtére vonatkozó álláspontját és előadta azt is, hogy csupán a nagyobb pénzügyi veszteségek elkerülése okán került sor az önrevízió elvégzésére. Így szemben az elsőfokú bíróság álláspontjával a Kúria szerint az önrevízió elvégzése még nem bizonyítja a termékértékesítések hiányát. Nem értett egyet viszont a Kúria a tanúvallomás elrendelésének hiányával kapcsolatos felperesi állásponttal. Attól, hogy korábban az eljáró tanács annak lefolytatását szükségesnek ítélte abból nem következik az, hogy tanácsváltás folytán az újonnan felálló tanácsnak is kötelessége lenne a tanú meghallgatása, mert az eljáró tanács belátására van bízva a bizonyítási indítványok teljesítése. Egyébként az ítéletben helytálló indokát adták a korábban elrendelt bizonyítás lefolytatása mellőzésének.

[35] A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság és az adóhatóság is ott tévedett, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékokkal ellentétesen nem vette figyelembe, hogy nem egy egyszerű fiktív számla kiállítására irányuló folyamat zajlott a felek között, hanem egy értékesítési láncot, körhinta láncot alakítottak ki a felek. Ebben a láncolatban elhelyezkedő résztvevők helyzetét nem lehet egymástól elszakítva értékelni, és mesterségesen akként felosztani, hogy a láncolat elején a KMK 1. esetet rögzíti, míg a megrendelő szemszögéből a KMK 2. esetkört állapítják meg.

[36] Ha láncolatban megjelenik valahol az áru, aminek értékesítését, beszerzését az adóhatóság elismeri, akkor nem lehet az adólevonási jog levonását arra alapozva megtagadni, hogy fiktív számla kibocsátása történt, mert ez ellentétben áll a láncolat más tagjainál feltárt

tényállással. Márpedig a perbeli esetben a felperesi megrendelőnél nem állította az adóhatóság, hogy nem történt árubeszerzés, hanem azon az állásponton volt, hogy az nem a felperestől történt, azok tovább értékesítését pedig elismerte. Lényegesnek találta a Kúria azt aényt is, hogy a 2019. júniusi beszerzést a felperesnél is elismerték, jóllehet ugyanazon körülmények álltak fenn a 2019. júniusi beszerzésnél, mint a korábbiaknál, ahol a rendelkezési jog átszállásának hiányát rögzítették.

[37] A Kúria hivatkozik az EUB termékértékesítés fogalmának értelmezése kapcsán kiforrott és következetesen képviselt álláspontjára, amelyben kifejtette, hogy termékértékesítés” hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése és a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C-320/88, EU:C:1990:61, 7. pont; 2005. július 14-i British American Tobacco és Newman Shipping ítélet, C-435/03, EU:C:2005:464, 35. pont; 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 51. pont; 2010. június 3-i De Fruytier ítélet, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont; 2013. július 18-i Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 33. pont). A fogalom objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül, hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az érintett adóalany szándékának megállapítása iránt, vagy hogy figyelembe kellene vennie az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, ezen adóalanytól eltérő gazdasági szereplő szándékát. Ebből következik, hogy a perbeli ügyben említett ügyletek a fent említett cikk értelmében vett termékértékesítésnek minősülnek még akkor is, ha a szóban forgó termékeket nem a számlakibocsátó értékesítette, és az a személy, akitől e termékeket ténylegesen beszerezték nem került azonosításra, amennyiben teljesítik az említett fogalom alapjául szolgáló objektív feltételeket, és nem valósítanak meg héakijátszást (lásd ebben az értelemben: 2013. november 21-i Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 20–22. pont; analógia útján 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 22. és 23. pont).

[38] A KMK 1. esetkör tehát kizárólag abban az esetben alkalmazható, hogy ha a láncolat teljes egészében az áruhiányát állapítják meg, mert ebben az esetben beszélhetünk a tartalom nélküli számla kiállításáról, amikor a számla csak önmagában létezik árualap nélkül, tehát a termékértékesítés egyetlen eleme sem valósul meg. Az, hogy tényleges termékértékesítés megvalósulása, áru átruházása nélkül zajlott a láncban a folyamat azt, az EUB ide vonatkozó gyakorlata szerint az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége körébe tartozik. Az EUB már kimondta, hogy az adóköteles ügylet fennállásának vizsgálatát a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően kell elvégezni, és az adott ügy valamennyi tényállási elemének és körülményének átfogó értékelésére kerül sor (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6 i Bonik ítélet, C 285/11, EU:C:2012:774, 31. és 32. pont; 2013. január 31 i Stroy trans ítélet, C 642/11, EU:C:2013:54, 45. pont).

[39] Elismeri a Kúria, hogy könnyebb az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége, ha azt állítja, hogy nem történt a láncolatban bizonyos adózóknál termékértékesítés, mert ebben az esetben az EUB által is elismerten (C-459/17. rendelkező rész) nincs szükség a tudattartalom

vizsgálatára és objektív tényezőkkel való bizonyítására, de a Kúria álláspontja szerint egy láncolatossági értékesítés esetén nem kerülhető meg ezzel a logikával a tudattartalom feltárása, vizsgálatának elvégzése. Ahogy arra az EUB a Vikingo ügyben (C-610/19.) rámutatott „Ugyanakkor az a tény, hogy az alapügyben az érintett termékeket nem a számlakibocsátó és nem is annak alvállalkozója gyártotta és értékesítette, különösen, mivel ez utóbbiak nem rendelkeznek a szükséges emberi és tárgyi erőforrásokkal, nem elegendő annak megállapításához, hogy a szóban forgó termékértékesítések nem történtek meg, és nem elegendő a Vikingo által érvényesített levonási jog kizárásához, mivel e tény ugyanúgy következménye lehet az szállítók csalárd rejtegetésének, mint pusztán alvállalkozó igénybevétele.” (47.pont)

[40] Sőt az EUB a Vikingo döntés 64. pontjában a bizonyítással kapcsolatban kifejezetten az EUB ítélezési gyakorlatával ellentétesnek minősítette a perbeli ügyben is alkalmazott bizonyítást és álláspontot, mikor kimondta: „ a végzés 61. pontjában leírthoz hasonló bizonyítási rendszer, amely ahhoz vezet, hogy megtagadja az adóalanytól a levonási jog gyakorlását, különösen akkor, ha az nem szolgáltat olyan bizonyítékot, amely igazolta volna az e láncolatban részt vevő valamennyi fél által teljesített összes ügyletet, valamint e résztvevők gazdasági tevékenységét, azáltal, hogy adott esetben azt rója fel a terhére, hogy e tényezők nem ellenőrizhetők, ellentétes a jelen végzés 50–58. pontjában felidézett ítélezési gyakorlattal, amelyből az következik, hogy az adóhatóság köteles a jogilag megkövetelt módon, az objektív tényezőkre figyelemmel bizonyítani minden egyes esetben, hogy az adóalany csalást követett el, illetve azt bizonyítani, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.”

[41] A Kúria eltérő jogi álláspontja folytán a bírósági eljárásban fellelhető hibák ellenére, - amelyek okot adhattak volna az ítélet hatályon kívül helyezésére és a bíróság új eljárásra utasítására, a teljesen új szempontú eljárás lefolytatása miatt rendelkezett a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján a jogerős ítélet megváltoztatásáról és az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítésére és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatásának kötelezéséről.

[42] Miután az alperesi határozat nem tartalmazott tényállást és megfelelő bizonyítékot a felperes aktív szerepére, arra, hogy közösen más személyekkel csalárd láncolat létrehozásában közreműködött, vagy, hogy a felperes és más résztvevők egymás tevékenységéről tudva összefogtak az adólevonás lehetőségének megteremtése érdekében, ezért az új eljárásban az adóhatóságnak objektív tényekkel kell bizonyítania, hogy a felperes adókiírással aktív részese volt, vagy mint a számla befogadója tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudhatott arról, hogy adókiírással valósul meg.

A döntés elvi tartalma

[43] *Egy értékesítési lánc vizsgálata esetén csak akkor mellőzhető az abban résztvevők aktív szerepének vagy tudattartalmának feltárása, ha egyértelműen bizonyítható, hogy a teljes láncolatban nem valósult meg a termékértékesítés.*

Záró rész

[44] A Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése szerint kötelezte a Kúria a pervesztes alperest felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére, melynek összegét a 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (6) bekezdése alapján állapította meg.

[45] A kereseti és 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.

[46] A felperes kérelmére a Kúria a felülvizsgálati kérelemről tárgyaláson határozott.

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

Budapest, 2023. október 12.

Dr. Hajnal Péter s.k. Dr. Heinemann Csilla s.k. Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.

bíró

bíró