



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
v é g z é s e

Az ügy száma: Kfv.V.35.427/2022/6.
Az eljáró tanács tagjai: Dr. Darák Péter
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Demjén Péter bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró
A felperes: felperes1 (cím1)
A felperes képviselője: Dr. Juhász Gábor István ügyvéd (cím2)
Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli
Igazgatósága (cím3)
Az alperes jogi képviselője: Dr. Dweik Ádám kamarai jogtanácsos (cím4)
A per tárgya: adóügyi tárgyú közigazgatási jogvita
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fel: alperes
A felülvizsgálattal támadott határozat: Budapest Környéki Törvényszék 2022 július 6.
napján kelt 1.K.700.819/2021/30. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 1.K.700.819/2021/30. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

Az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 250.000 (kétszázötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperesnél a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adóellenőrzést folytatott le 2017. január 1. és 2019. június 30. közötti időszak vonatkozásában általános forgalmi adó (áfa) adónemben. A felperes fő árbevétele vegyes termékkörű áruk értékesítéséből származott; a számlák alapján Közösségi és belföldi beszállítóktól beszerzett árukat (szaniter áru, gépjárműalkatrész, irodai eszközök, számítógépes eszközök) értékesített belföldi vevők részére.

[2] Az elsőfokú adóhatóság megállapítást tett mind a fizetendő adó, mind a beszerzéseket terhelő, levonható adó vonatkozásában. Az előbbi esetben a fizetendő adó megállapítása vagy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (1) bekezdésén alapult a bevallás elfogadásával (amennyiben nem állt rendelkezésre felperesi irat az ügyletről, de a teljesítés megtörténtével ellentétes adat nem merült fel), vagy az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése szerint történt. Utóbbi esetekben a felperes nem rendelkezett a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, így a T. Kft., a Sz. Kft. (a továbbiakban: Sz.Kft.) vevők tekintetében, illetve a másik igazgatóság jogerős megállapítása alapján a K. Kft. (a továbbiakban: K.Kft.) vevő vonatkozásában.

[3] A levonható adó tekintetében az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a Kft. 1. (a továbbiakban: Kft.1.), az Kft. 2. (a továbbiakban: Kft.2.), az Kft. 3. (a továbbiakban: Kft.3.) és a Kft. 4. (a továbbiakban: Kft.4., korábbi néven egyéb1) beszállítók esetében a gazdasági események nem a felek között történtek meg Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. esetkörére tekintettel (elsőfokú határozat 85. oldal 3. bekezdés), a felperes adólevonási jogot nem gyakorolhat ezen cégek számlái alapján. A revízió többek között személyi összefonódásra hivatkozott: a felperes ügyvezetője a vizsgált időszak egy részében (2017. február 2. - 2018. január 31.) név1 volt (a továbbiakban: korábbi felperesi ügyvezető), aki – ezen időszakkal részben átfedésben – a Kft.1., Kft.2., Kft.3. és Kft.4. ügyvezetője is volt; a Kft.2. és Kft.4. esetében a bankszámlák feletti rendelkezési jogosultsága a tisztség megszűnését követően is fennállt; a személyéhez köthető társaságok nagy értékű számlázási kapcsolatban álltak; név2 (a felperes ellenőrzéskori ügyvezetője) is a felperes korábbi ügyvezetőjét nevezte meg a 4 beszállító kapcsolattartójaként, aki a számlakibocsátókat bemutatta a számára. A további megállapítások szerint a számlák ellenértéke vagy nem került átutalásra, vagy ha történt is átutalás, az összeget készpénzben felvették a beszerzési partnerek számláiról; iratanyagot vagy nem mutatott be, vagy a kapcsolódó vizsgálatkor már a cégjegyzékből törlésre kerültek (Kft.1. és Kft.3.); a bevallási kötelezettségüket többségében vagy nem teljesítették, vagy a bevallásaik adóminimalizáló jellegűek voltak; a teljesítésükhöz szükséges tárgyi és személyi feltételek nem alátámasztottak; saját beszerzéseik nem igazoltak (elsőfokú határozat 82. oldal 5. bekezdés); a képviselőtüket a későbbiekben külföldi személyek vették át.

[4] A felperes a Kft.2. és a Kft.3. esetében a jogi képviselőjén keresztül 2020. május 6-án további számlákat csatolt (elsőfokú határozat 27. oldal, 30-31. oldal táblázatok), de az elsőfokú adóhatóság megállapítása szerint a cégek EKÁER bejelentésben nem voltak érintettek, online számlarendszerben bejelentést a felperessel kapcsolatban nem tettek (elsőfokú határozat 21. oldal utolsó előtti bekezdés, 29. oldal utolsó bekezdés). A Kft.4.

EKAER bejelentést nem tett, fuvarokmányok bemutatására nem került sor, az online számlarendszer adatai szerint a számlakibocsátáskor szállító partnere nem volt (elsőfokú határozat 37. oldal 5. bekezdés).

[5] Az elsőfokú adóhatóság a 2017. IV. negyedévet érintően a levonható adó tekintetében a másik igazgatóság K.Kft. esetében tett jogerős megállapítása alapján rögzítette a levonási jog megtagadása mellett, hogy a láncolatban egyik beszállító sem értékesített ténylegesen, így a felperes két beszerzési partnere – az Kft. 5. (a továbbiakban: Kft.5.) és az Kft. 6. (a továbbiakban: Kft.6.) – részéről sem történt valós értékesítés a felperes részére; a KMK vélemény 1. esetköre szerinti a minősítés (elsőfokú határozat 86. oldal 3. bekezdése). A 2019. II. negyedévet érintően többek között a Kft. 7. (a továbbiakban: Kft.7.) beszállító számlái tekintetében nem gyakorolhatta a felperes a levonási jogát, mert – amellet, hogy e társaság ügyvezetője nem ismerte el a gazdasági kapcsolatot, a teljesítéshez tárgyi és személyi feltételekkel nem rendelkezett – a revízió megállapította, hogy a kiállított kézi számlák olyan számlatömbből származtak, melyek nem voltak a beszállító tulajdonában. Az elsőfokú adóhatóság KMK vélemény 2. esetkörére hivatkozott (elsőfokú határozat 86. oldal 1. bekezdése).

[6] A levonható adó tekintetében tett megállapítások körében a fentiekén túl az elsőfokú adóhatóság – tárgyi feltétel hiánya miatt – is elvitatta a felperes adólevonási jogát; ezekben az esetekben tehát a felperes egyáltalán nem bocsátotta rendelkezésre a számlákat, amelyekre a levonást alapította.

[7] A felperes Községi beszerzéseit illetően az elsőfokú adóhatóság az egyes negyedévi bevallásokhoz képest túlnyomórészt a befogadott számlák szerinti összegben állapította meg a fizetendő adót, amely megállapítást átvezette a levonható adó tekintetében is, így e körben pénzügyi rendezést igénylő számszaki eltérés nem merült fel. A revízió a 2019. I. negyedév vonatkozásában, - felperesi iratok, a nemzetközi megkeresésekre adandó válasz megérkezésének hiányában – a bevallott Községi ügyletet nem fogadta el teljesítettnek, ezáltal a felperesnek fizetendő adója és levonható adója nem keletkezett.

[8] Az elsőfokú adóhatóság – a felperesi észrevételek, iratcsatolások okán – három alkalommal lefolytatott kiegészítő ellenőrzést követően (három kiegészítő ellenőrzési jegyzőkönyv kiadása után) 2020. szeptember 4-én hozta meg a 4329671751 iktatószámú határozatát, amellyel a felperes terhére áfa adónemben mindösszesen 707.826.000 forint adókülönbötet állapított meg, amelyből 707.824.000 forint adóhiánynak minősült; a személyi összefonódással érintett beszállítói kör számlái alapján feltárt, továbbá a KMK vélemény 1. esetkörének megállapításával összefüggő adóhiány után 200%-os mértékű, míg a Kft.7. vonatkozásában tett megállapításokból eredő, valamint a fizetendő adóban keletkezett adóhiány után 50%-os mértékű adóbírságot szabott ki mindösszesen 1.303.716.000 forint összegben, 21.774.000 forint késedelmi pótlék felszámítása, valamint 2.289.000 forint következő időszakra átvihető követelés különbszet megállapítása mellett. Az elsőfokú adóhatóság a határozata 5. oldalának 3. bekezdésében rögzítette, hogy a harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv kiadmányozását követően a felperes a 2020. július 7-én érkezett észrevételéhez olyan iratokat csatolt be (számlamelléklek, fuvarokmányok, Áfa analitika, egyéb dokumentumok), amelyek korábban nem álltak rendelkezésre, de ezekre tekintettel nem tartotta szükségesnek újabb kiegészítő ellenőrzés lefolytatását.

[9] A felperes fellebbezése folytán eljár alperes a 2020. december 18-án kelt 6440030633 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot eltérő indokolással (a Sz.Kft. további egy számlája miatti és a 2019. II. negyedévi értékesítések után az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésére való hivatkozás okán módosított indokolással) helybenhagyta. Indokai szerint az elsőfokú határozat jogszerű mind a fizetendő adót, mind a levonási jog megtagadását érintő körben. Az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg a Kft.1., Kft.2., Kft.3. és Kft.4.

esetében a KMK vélemény szerinti 2. esetkör megvalósulását, azzal, hogy a felperes tudott arról, miszerint a gazdasági események nem a felek között jöttek létre. Az alperesi határozat 19. oldalán írtak szerint a Kft.5. és Kft.6. vonatkozásában helyesen került megjelölésre a KMK vélemény 1. esetköre. Kiemelte, hogy a Kft.7. esetében a felperesi iratok folyamatos rendelkezésre bocsátása miatt változott többször a megállapítás, de megfelelő a KMK vélemény 2. esetköre szerinti minősítés, annak passzív „tudta” alakzata merült fel. Az eljárási szabálysértésekre vonatkozó fellebbezési érvelést is elvetette: a felperes több szakaszban rendelkezésre bocsátott iratainak csatolása okozta az ellenőrzés elhúzódását, emiatt maradt el részben a módosított megállapítások átvezetése az elsőfokú határozaton, azonban mindez az ügy érdemére nem hatott ki.

[10] A felperest, mint adózót terhelte az iratmegőrzési kötelezettség; az ellenőrzés már több hónapja tartott, amikor a felperes a társasághoz nem köthető személynek kérte postázni az iratanyagot, ugyanakkor – éppen az együttműködési kötelezettség megsértése miatt hozott, 2019. november 27-i eljárási bírságot kiszabó határozat elleni fellebbezésben – csak arra hivatkozott, hogy a könyvelővel megromlott a kapcsolata, és a 2019. október 4-én postán feladott könyvelési anyag elveszésére nem utalt. A felperes iratainak elvesztése sem nem nyert kétséget kizáróan bizonyítást a postai igazolások alapján, mert a harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv elleni észrevételhez csatolt iratok nem a partnerektől származó dokumentumok; így az áfa analitika, amely a könyvelési anyag részét kellett, hogy képezze, és kinyomtatása 2019. augusztusi dátumú, valamint a partnerek részéről sem valószínű, hogy nem egyszerre küldik számláikat, hanem részletekben.

[11] A harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv kiadmányozását követően megküldött, korábban be nem csatolt, – az állított iratelveszés miatt pótolta – iratok (számlamelléletek, fuvarokmányok, áfa analitika, egyéb dokumentumok) sem szolgáltatottak önmagukban új tény, valamint az áfa analitika hiányos (2017. I. negyedév, 2019. I. negyedév tekintetében), a szállítólevelek nagyságrendje továbbra is töredékes volt, ezért – a fellebbezéssel ellentétben – újabb ellenőrzési cselekmények lefolytatása nem vált szükségessé. Az alperes a fellebbezésre reagálva rögzítette, hogy a 2019. I. negyedévi Községi ügyletek kapcsán számszaki tévedés nem történt, és az adóbírság kiszabása is helyesen, megfelelő indokolás mellett történt. A tárgyi feltétel (számlák) hiánya miatt tett megállapítások is jogszerűek. Határozatát egyebek között az Áfa tv. 55. § (1)-(2) bekezdésére, 119. § (1)-(2) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 78. § (3) bekezdésére és az: Air. 98. § (2) bekezdésére alapította.

A kereset és a védírat

[12] A felperes az alperesi határozattal szemben előterjesztett keresetlevelében elsődlegesen az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az eljáró adóhatóság új eljárásra utasítását kérte. Eljárásjogi és anyagi jogi jogsértésekre egyaránt hivatkozott. Előbbi esetében előadta, hogy az elsőfokú határozat iratellenes megállapításokat tartalmaz. Ilyen iratellenes megállapítás, hogy a Kft.1., Kft.2., Kft.3. és Kft. 4. cégektől származó beszerzések kapcsán a számlákon és a felperes áfa analitikáján kívül más dokumentumokat nem csatoltak (elsőfokú határozat 9. oldal utolsó bekezdés, 10. oldal 3. bekezdés, 36. oldal, 37. oldal 5. bekezdés, 82. oldal 5. bekezdés), vagy a Községi beszerzésekkel kapcsolatban a számlákon kívül más iratot nem küldtek meg, mert a harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv kiadmányozása után a 4 belföldi szállító vonatkozásában szállítóleveleket, a Községi beszerzések tekintetében

CMR fuvarokmányokat csatoltak. Az adóhatóság az Air. 99. § (1) bekezdésébe ütközően mellőzte ezek figyelembevételét, többek között a csatolt tárolási szerződést, további beszerzési számlákat, azok mellékleteit, tárgyi eszköz listát, áfa listát, 2019. IV. negyedévi áfa bevallást önellenőrzési nyilvántartással, Közösségi beszerzési számlákat a hozzájuk tartozó átadás-átvételi jegyzőkönyvekkel, CMR-ekkel, a belföldi beszerzéshez kapcsolódó szállítóleveleket. A megküldött iratok nem is kerültek ismertetésre, két kivétellel (Kft.2. és Kft.3. számláinak táblázatos feltüntetése). Holott a CMR-ek, szállítólevelek ellenőrzése, a fuvarozás teljeskörű vizsgálata nem mellőzhető a termékszállítással egybekötött értékesítés esetén (a Kúria Kfv.I.35.486/2016/5. számú eseti döntésére is figyelemmel), és alkalmazható lett volna az Air. 116. §-a szerinti tényállás tisztázás folytatása azzal, hogy a számlakibocsátóknál érdemi kapcsolódó vizsgálatokat kellett volna végezni. Sérült az Air. 97. § (2) bekezdésének és a 124. § (3) bekezdésének előírása, a felperes bizonyítási lehetősége, mert az utóbbi jogszabályhely szerinti időkorlát miatt a fellebbezésben új tényt vagy új bizonyítékot felhozni nem lehet. Anyagi jogi szempontból téves, nem következetes a gazdasági események minősítése, az objektív tényeken alapuló ok-okozati összefüggések hiánya, a tudattartalom bizonyításának hibái állapíthatók meg. Az utóbbinál a felperest utalt az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-611/19. számú döntésére (a továbbiakban: Crewprint ügy) - azzal, hogy a személyi összefonódással kapcsolatos érvek nem tarthatóak fenn, mert a korábbi felperesi ügyvezető a számlakibocsátások időpontjaiban a nevezett beszállítóknál csak részlegesen vagy egyáltalán nem töltött be ügyvezető pozíciót. A felperes a jogkövetkezmények, az – álláspontja szerint – azonos minősítésű esetek különböző mértékű adóbírsággal való szankcionálását is vitatta.

[13] Az alperes a védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglaltakat fenntartva. Az eljárásjogi és anyagi jogi kifogásokat alaptalannak nevezte, és kifejtette, hogy a jelen ügyre nem vonatkoztatható a felperes által felhívott kúriai eseti döntés és EUB döntés. A keresetben foglaltakkal ellentétben a harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv lezárását követően csatolt felperesi iratok alapján újabb kiegészítő ellenőrzés lefolytatása nem vált szükségessé, melyet az alperesi határozat megindokolt.

A jogerős ítélet

[14] Az elsőfokú bíróság az 1.K.700.819/2021/30. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolásában megállapította, hogy az alperes a kereset szerinti jogszabályi rendelkezéseket, az Air. 99. § (1) bekezdését, Air. 116. §-át, Air. 97. § (2) bekezdését és 124. § (3) bekezdését megsértve járt el. Kifejtette, hogy a felperes az iratanyag elvesztését hiteles dokumentummal igazolta, az iratpótlásra intézkedett, az iratok csatolására és észrevétel benyújtására jogosult volt a harmadik jegyzőkönyv kiadmányozását követően, és az adóhatóságnak kötelessége lett volna az ellenőrzést folytatni a tényállást jelentősen befolyásoló, új információt szolgáltató iratok kontrollja érdekében. Nem lett volna mellőzhető az érdemi kapcsolódó vizsgálatok lefolytatása, a fuvarozás teljes körű ellenőrzése; a további ellenőrzési cselekményeket nem akadályozhatta az áfa analitika hiánya, mert annak túlnyomó része már az ellenőrzés kezdeti szakaszában az adóhatóság rendelkezésére állt. A tudattartalom bizonyítása kapcsán a Crewprint ügyre utalva rögzítette, hogy a beszállítóknál a székhelyszolgáltató igénybevétele, a külföldi képviselők, a személyi és tárgyi feltételek felperesi ellenőrzésének hiánya, valamint a személyi összefonódás nem bizonyítja, hogy a felperes nem járt el kellő körültekintéssel a partnerei ellenőrzésekor vagy, hogy objektív

felelőssége állna fenn. A jogerős ítélet elvetette a személyi összefonódás kapcsán felhozott alperesi érveket és e körben kúriai eseti döntésre (Kfv.I.35.258/2021/6.) hivatkozott. Ez utóbbi elvi álláspont szerint önmagában a felek közötti személyi kapcsolatok fennállása még nem alapozza meg az adólevonási jog megvonását, de más, a teljesítést megkérdőjelező tények együttes jelenlétével elegendő indokot szolgáltat annak megtagadására. Összehasonlítva a korábbi felperesi ügyvezető Kft.1., Kft.2., Kft.3. és Kft.4. beszállítóknál és a felperesi cégben betöltött képviselői tisztségének idejét, tartamát, a vitatott számlák kibocsátásának időpontját megállapította, hogy személyi összefonódás okán 4 db számla volt elvitatható, a többi nem.

[15] A jogerős ítélet [31] pontjában a megismételt eljárásra adott iránymutatásában a felsorolt dokumentumok (utólag becsatolt belföldi beszerzési számlák jelentős része, mellékletei, Közösségi beszerzési számlák, utóbb – a Kft.2. és Kft. 3. cégektől – kapott beszerzési számlák, mellékletek, a tárgyi eszköz lista, az áfa lista, a 2019. IV. negyedév áfa bevallás önellenőrzési nyilvántartással, CMR-ek, belföldi beszerzéseket tanúsító szállítólevelek, számlák, tárolási szerződés) újabb kiegészítő ellenőrzés keretében, illetve Air. 116. §-a szerint történő kötelező vizsgálatát írta elő. Kiemelte olyan releváns dokumentumok ellenőrzésének szükségességét, amelyek a fuvarozást támasztják alá, ehelyütt utalt konkrétan, szám szerint a Kft.1., Kft.2., Kft.3. és Kft.4. egyes szállítóleveleire, a Közösségi beszerzésre vonatkozó CMR fuvarokmányokra, amelyek értékelését, gazdasági eseményenkénti tényállás tisztázást írt elő, figyelemmel arra: a felperes a harmadik jegyzőkönyv kiadását követően is jogosult volt iratot beadni, észrevételt tenni, melyre kötelező lett volna ellenőrzést folytatni, az új tényként benyújtott iratok vizsgálatát elvégezni. Az adóhatóság a Kft.5. és Kft.6. esetének kivételével nem folytatott le a számlakibocsátóknál érdemi kapcsolódó vizsgálatot; elengedhetetlen a számlakiállításkor „regnáló” ügyvezetők megállapítása. Megjegyezte, hogy a kapcsolódó vizsgálati iratok csatolásra kerültek, azokat a bíróság értékelte. Kiemelte, hogy csak a tényállás teljes feltárását követően történhet a gazdasági események minősítése, ahogy a jogkövetkezmények levonása is. Megállapítása szerint az adóhatóság a Kft.5., Kft.6. és Kft.7. esetének azonos minősítése ellenére eltérő (adóbírság) jogkövetkezményt alkalmazott. Végül kitért arra, hogy az iratok folyamatos leadása a felperes részéről nem az eljárás „elhúzását”, nem csalárd magatartást szolgált, figyelemmel a postai kártérítésre is.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] Az alperes a jogerős ítélet elleni felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján. Közzétett kúriai eseti döntésekre, és a BH2019.120. számon megjelent döntésre hivatkozással kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság nem tett eleget az indokolási kötelezettségének, saját belső meggyőződéséről nem adott számot, amikor a kereseti érveket átvette, azokat az iránymutatásában is szerepeltette, és a védiratot figyelmen kívül hagyta. Iratellenes és megalapozatlan megállapításokat tett az érdemi kapcsolódó vizsgálatok hiánya és a gazdasági események KMK vélemény szerinti minősítése kapcsán. Hiányos indokolással és a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelése mellett értékelte a felperes adóigazgatási eljárás során tanúsított magatartását; a személyi összefonódással érintett négy beszállító kapcsán a felperes szerepét (mely az adóhatóság megállapítása szerint az adóelkerülésre irányultságot, az aktív szerepet takarta), az iratok elvesztésének körülményeit, az iratpótlás során a dokumentumoknak olyan társaságoktól való beszerzését,

amelyek az adóhatósággal nem működtek együtt. Az elsőfokú bíróság nem értékelte a személyi összefonódással kapcsolatban azt sem, hogy a felperes korábbi ügyvezetője egyes számlakibocsátók nevében ügyvezetőségét követően is bevallásokat nyújtott be vagy a bankszámlák felett rendelkezett. A Kft.5., Kft.6. és a Kft.7. beszállítók esetében a gazdasági események bíróság általi azonos minősítésével (jogerős ítélet [31] pontja) szemben az adóhatóság a Kft.5., Kft.6. vonatkozásában a KMK vélemény 1. esetkörét, a Kft.7. tekintetében a KMK vélemény 2. esetkörét azonosította. A jogerős ítélet az újabb kiegészítő ellenőrzés lefolytatásának szükségességét is jogsértően állapította meg: a harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv kiadmányozása után előterjesztett - továbbra is hiányos – iratok nem voltak alkalmasak az adóhatóság által feltárt tények megdöntésére, így a fuvarokmányok adatai nem cáfolták a megállapításokat, figyelemmel az addig is rendelkezésre álló információkra (hiányoztak a teljesítéshez szükséges feltételek, EKÁER bejelentések és az online számlaadatok). A CMR fuvarokmányok vizsgálata sem merült fel, mert a Közösségi beszerzéseket az adóhatóság nem vitatta. Az alperes eljárási jogszabálysértésként a Kp. 78. § (2) bekezdésének, 85. § (1)-(2) bekezdésének, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdésének és 346. § (4)-(5) bekezdésének sérelmére hivatkozott.

[17] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte. Hivatkozása szerint nem helytálló az az alperesi állítás, miszerint az elsőfokú bíróság döntése okszerűtlen mérlegelésen és iratellenes megállapításokon alapul. Az elsőfokú bíróság helyes jogértelmezéssel, a belső meggyőződéséről számot adva, megfelelő indokolás mellett hozta meg ítéletét.

A Kúria döntése és jogi indokai

[18] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos a következők szerint.

[19] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése]. A felülvizsgálati kérelem korlátain is túlmutató kérdés, hogy az ítélet nem szenved-e olyan hiányosságban szenved, amely miatt az érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan.

[20] A Kúria a fentiek alapján a perbeli esetben elsődlegesen azt állapította meg, hogy a jogerős ítéletnek nincs olyan tényállása, amely koherensen, ugyanakkor az egyes kereseti kérelmi elemekre vonatkoztatva tartalmazná a bíróság által megállapított tényeket, az azok alapjául szolgáló bizonyítékokat. Ezáltal a döntés indokolásával szembeni követelményeket sem teljesíti a bíróság határozata. Nem tükrözi továbbá az elsőfokú bíróságnak azt a belső

meggyőződését, amellyel bemutatná a saját értékelését a perben rendelkezésre álló adatokat illetően, amiből látható lenne, min alapul ténylegesen a döntése.

[21] Az adóhatóság által feltárt tényállás ismertetése, az ellenőrzés során végzett eljárási cselekményeknek a felsorolása nem váltja ki a perben irányadó tényállás megállapításának kötelezettségét, ez az eljárás nem felel meg a közigazgatási perben eljáró bíróság Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése szerinti feladatának. Ennek értelmében a bíróság a perben jelentős tényeket, a felek tényállításainak és perben tanúsított magatartásának, valamint a per tárgyalása során megismert bizonyítékoknak és egyéb peradatoknak az egybevetése, egyenként és összességében történő értékelése alapján a meggyőződése szerint állapítja meg. A perbeli esetben az alperes a felülvizsgálati kérelmében helytállóan hivatkozott arra, miszerint nem derül ki a jogerős ítéletből, hogy mi volt az elsőfokú bíróság saját meggyőződése a peradatok értékelését illetően. A felhívott BH2019.120. számon közzétett eseti döntés [11] pontja értelmében el kell végezni a tényállás, a bizonyítékok és a jogszabályok egybevetését, azokat értékelni kell, és végül mindezekre tekintettel a bírónak saját meggyőződése szerint kell elbírálni a kereseti kérelmet; a folyamatnak az ítélet indokolásában úgy kell megjelenni, hogy az bármelyik fél – szükségsszerű – pernyertessége esetén is a bíróság és nem a pernyertes fél álláspontja legyen, abban a bíróság az alperesi határozat-kereseti kérelem összevetésén nyugvó belső meggyőződéséről adjon számot. A jelen esetben a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet jogi indokolásában szó szerint megismételte a keresetlevél érveinek, indokainak túlnyomó részét, azokat változtatás nélkül átvette és mintegy saját értékeléseként mutatta be. Miként az alperes a felülvizsgálati kérelemben is kiemelte, példálózó jelleggel bemutatva ezeket a párhuzamokat (jogerős ítélet [25] pontja – keresetlevél 9. oldal 3. pont kiemelt részek; jogerős ítélet [27] pontja – keresetlevél 10. oldal utolsó bekezdés, 11. oldal kiemelt részek; jogerős ítélet [28] pontja – keresetlevél 16-17. oldal, jogerős [31] pontja – keresetlevél 6. oldal 1. bekezdés), megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság eljárása nem teljesíti a Pp. 346. § (4)-(5) bekezdése szerinti indokolási kötelezettséget.

[22] A Kúria a következőkre mutat rá: a közigazgatási perben eljáró bíróság a hatósági határozatok megsemmisítését akkor rendelheti el, ha a kereset alapján bizonyított az ügy érdemére kiható jogszabálysértés fennállása. A perbeli esetben a felperes kereseti kérelmében a harmadik jegyzőkönyv kiadmányozását követően csatolt iratok adóhatósági mellőzése kapcsán az észrevételezési jogra [Air. 97. § (2) bekezdése] vonatkozó, a tényállás tisztázási kötelezettséget [Air. 99. § (1) bekezdése] előíró, a kiegészítő ellenőrzés lehetőségét [Air. 116. §] tartalmazó szabályok és az új tény állításának, új bizonyíték hivatkozásának fellebbezési eljárásban érvényesülő korlátját érintő [Air. 124. § (3) bekezdése] rendelkezések megsértését állította. Ugyancsak a tényállás tisztázási kötelezettség elmulasztására hivatkozott, amikor az érdemi kapcsolódó vizsgálatok lefolytatását hiányolta és a bemutatott áfa analitikát továbbra is hiányosnak minősítő megállapítással szemben érvelt. A jogerős ítélet ebben az összefüggésben nem tükrözi, hogy az elsőfokú bíróság a tényállás, a bizonyítékok és a jogszabályok egybevetését az állított jogsértések vizsgálata végett elvégezte. Nem derül ki a jogerős ítéletből, hogy az elsőfokú bíróság mire alapozta a jogsértések fennállására – így az Air. 97. § (2) bekezdésének, 99. § (1) bekezdésének, 116. §-ának és 124. § (3) bekezdésének megsértésére - vonatkozó következtetéseit.

[23] A törvényszék megállapította, hogy a felperes által utólag, illetve a harmadik ellenőrzési jegyzőkönyv kiadmányozását követően csatolt iratok relevánsak voltak, a tényállást jelentősen befolyásoló, és új tényeket (információkat) szolgáltató dokumentumoknak minősültek. A Kúria kiemeli, hogy ennek a kérdésnek a megítéléséhez az ítélet tényállási részében ezeket a dokumentumokat konkrétan, – az adott alperesi megállapításhoz való kapcsolódásukat azonosítva – meg kellett volna jelölni, valamint a jogi

indokolásban az adóhatóság által addig feltárt tényekkel összevetve kellett volna értékelni, hogy az újabb iratok az adóügy érdeme szempontjából mennyiben relevánsak, valóban új, nem vizsgált tényre vonatkoznak-e, a felderített tényállást megváltoztatják-e, alkalmasak-e a megállapítás megdöntésére, a felperes által állított jogszabálysértések megvalósultak-e és az ügy érdemére kihatottak-e. A közigazgatási perekre irányadó Kp. 78. § (2) bekezdése ugyanis a perben megállapított adatoknak a megelőző eljárásban feltárt tényállással való egybevetése kötelezettségét írja elő, amikor kimondja, hogy a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A perbeli esetben a jogerős ítélet ezt a követelményt nem teljesítette.

[24] Az elsőfokú bíróság úgy jelenítette meg, mely dokumentumok értékelése hiányzott, hogy a kereseti kérelem ismertetése körében átemelte a felperes felsorolását az ítéletbe (jogerős ítélet [7], [9], [12] és [14] pontjai), de a perben erre vonatkozó tényállást nem állapított meg, a jogi indokolásban ezen iratok körét általánosan jelölte meg, szállítólevelek, fuvarlevelek, tárolási szerződések megnevezéssel (jogerős ítélet [25] pontja), és csak az új eljárásra adott iránymutatásban (jogerős ítélet [31] pontja) részletezte az adóhatóság által mellőzött dokumentumokat. Továbbá nem vetette össze megállapításoként, hogy a revízió, és az annak eredményét realizáló határozat milyen adatokat értékelt [például a Kft.2., Kft.3 beszállítók az EKÁER bejelentésben nem voltak érintettek, online számlarendszerben bejelentést a felperessel kapcsolatban nem tettek (elsőfokú határozat 21. oldal utolsó előtti bekezdés, 29. oldal utolsó bekezdés), a Kft.4. EKÁER bejelentést nem tett, az online számlarendszer adatai szerint a számlakibocsátáskor szállító partnere nem volt (elsőfokú határozat 37. oldal 5. bekezdés), tárgyi és személyi feltételekkel a teljesítéshez nem rendelkeztek stb.] és az adóhatóság milyen következtetésre jutott. Az elsőfokú bíróság nem vizsgálta, hogy ehhez képest az újabban becsatolt konkrét iratok valóban új, addig nem értékelt tény, az egyes megállapítások megdöntésére esetlegesen alkalmas adatot tartalmaznak-e.

[25] Miután a felperes a Közösségi termékbeszerzéseket igazoló számlák mellé csatolta a CMR-eket, amelyek a Közösség területéről érkező termékek szállítását igazolják, a CMR fuvarokmányok esetében a jogerős ítélet [31] pontjában előírta, hogy a megismételt eljárás során ezeket az iratokat értékelni kell. A Kúria rögzíti, hogy az ítélet ezen előírása is csak általánosságban minősíti az ügyletet (a szállítást igazoltnak tekinti), úgy, hogy azt az adóhatóság által feltárt tényekkel nem veti össze, az adóhatósági megállapításokra nem vonatkoztatja. A revízió ugyanis a Közösségi termékbeszerzéseket, amelyek esetében a számlák rendelkezésre álltak, a bevallással szemben a számlák szerinti összegben elfogadta, azokat a fizetendő adó és azzal párhuzamosan a levonható adó összegében figyelembe vette; kizárólag a 2019. I. negyedév vonatkozásában rögzítette, hogy iratanyag- és a nemzetközi megkeresésekre adandó válasz hiányában nem volt elfogadható a bevallott Közösségi termékbeszerzés; ezáltal a felperesnek fizetendő adója és levonható adója nem keletkezett. Mivel e körben nem merült fel pénzügyi rendezést igénylő számszaki eltérés, az elsőfokú bíróságnak a kereseti kérelmet is tisztáznia kellett volna a felperessel (pontosan mit sérelmez), és ahhoz képest vizsgálni, hogy kihat-e, és miként az ügy érdemére a CMR fuvarokmányok csatolása, majd azok revízió általi mellőzése.

[26] Ugyanez vonatkozik azon ítéleti megállapításra is, amely egyetértett a felperes kapcsolódó vizsgálatokkal, áfa analitika hiánnyal összefüggő kereseti kérelmével. A felperes a tényállás tisztázási kötelezettség elmulasztását állította az érdemi kapcsolódó vizsgálatok lefolytatásának elmaradására hivatkozva, illetve vitatta a revíziónak a bemutatott áfa analitikát továbbra is hiányosnak minősítő megállapítását. Az elsőfokú bíróság e körben sem derítette fel, hogy melyik időszakra nem került becsatolásra áfa analitika (csak megállapította, hogy hiánya nem volt akadálya az ellenőrzés lefolytatásának), nem tárta fel: az adóhatóság

mely gazdasági társaságokkal szemben milyen kapcsolódó vizsgálatokat végzett, milyen eredménnyel, volt-e és mely partnereknél akadályozta azok megindításának, és mindezekhez képest az adott cégekre vonatkozóan ezekből a vizsgálatokból vagy más forrásból álltak-e rendelkezésre adatok az adóhatósági megállapításokhoz.

[27] Elmaradt a megelőző eljárás releváns tényeinek meghatározása, és ennek összevetése a perben irányadó tényállással. Az elsőfokú bíróság a perbeli tényállás megállapítását követően foglaltatott volna állást arról, hogy a keresetben állított jogszabálysértések megvalósultak-e, és az ügy érdemére kihatottak-e. A perben irányadó tényállás rögzítésének hiánya és az ítélet indokolását érintő hibák miatt a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálata nem végezhető el.

[28] A Kúria kiemeli, hogy az adóhatóság megállapításainak érdemére, anyagi jogi megfelelőségére tartozó kérdés a gazdasági események adókijátszás szempontjából történő minősítése; a felperes korábbi ügyvezetőjét érintő személyi összefonódás mikénti megítélése, annak – a felperes adókijátszásban való részvételének, szerepének értékelésére vonatkozó – hatása, valamint a minősítésnek megfelelő jogkövetkezmények alkalmazása. Ezekről azonban az elsőfokú bíróság annak ellenére állást foglalt (kimondva, hogy a kellő körütekintés hiánya milyen körülményekre nem alapítható; a személyi összefonódásra vonatkozó érv nem tartható fenn, ez alapján kizárólag 4 számla volt elvitatható; azonos minősítés ellenére eltérő jogkövetkezmények alkalmazására került sor), hogy a tényállás tisztázási kötelezettség megsértését állapította meg. Ezzel ellentmondott a jogerős ítélet [31] pontjában tett megállapításának is (a gazdasági események minősítésére, a jogkövetkezmények levonására csak a tényállás teljes feltárását követően kerülhet sor). Mindezekben az anyagi jogi kérdésekben tehát a releváns tények tisztázása nélkül foglalt állást az elsőfokú bíróság. A Kúria az ítélet érdemi felülvizsgálatra való alkalmatlansága miatt ezzel részleteiben nem foglalkozhatott. Az elsőfokú bíróságnak annak rögzítésénél, hogy a gazdasági eseményeket a megelőző eljárásban hogyan minősítették a Kft.5., Kft.6. és a Kft.7. beszállítók esetében (jogerős ítélet [31] pontja), az alperesi határozat 19. oldalának 2. és 3. bekezdéséből kell kiindulnia (Kft.5., Kft.6. esetében KMK vélemény 1. esetkör, Kft.7. esetében KMK vélemény 2. esetkör), és – amennyiben sor kerül az alperesi határozat anyagi jogi megfelelőségének, majd a jogkövetkezmények alkalmazásának vizsgálatára, – ehhez a kiindulópontból képest tehetők megállapítások a perben. A bizonyítékok mérlegelése nem történhet egyoldalúan (csak a kereseti kérelemben foglaltak és az alperesi határozatban megállapított valamennyi körülmény ütköztetésével értékelhető a gazdasági esemény minősítése, az adókijátszásban betöltött szerep, a kellő körütekintés hiánya/megléte, a személyi összefonódás, utóbbinál nemcsak az időszakok átfedései, hanem az adott személynek a beszállítónál betöltött szerepének tisztázását követően, illetve ha az e cégnél tett intézkedései is feltárássra kerültek). Miként az iratok elveszése, illetve pótlásuk címén a „fokozatos” iratszatolást illető felperesi magatartás is csak úgy ítéltető meg, ha az elsőfokú bíróság a kereseti érveket és az e körben tett alperesi megállapítást, az egyes eljárási cselekményeket (az ellenőrzés megkezdéséről szóló értesítés, az iratanyag postai feladása, elvesztésre történő hivatkozás időpontja, az iratpótlásra felhívó végzések, az azokban foglaltak teljesítése) együttesen értékeli. Önmagában a kereseti érvek elfogadásával, nem lehet félre tenni azt az alperesi álláspontot, hogy az elveszett iratok folyamatos leadása a felperes részéről az eljárás elhúzását szolgálta.

[29] Mindezekre tekintettel a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[30] Az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak a Kúria jelen végzésében foglaltak alapján kell eljárnia, a releváns tények megállapítása és a kereseti kérelmi elemekkel való megfelelő

összevetése alapján kell döntést hoznia arról, hogy az alperesi határozat a keresetben megjelölt jogsértések vonatkozásában jogsértő-e vagy sem, figyelemmel arra is, hogy az eljárásjogi jogszabálysértések vizsgálata megelőzi az anyagi jogi kérdések vizsgálatát. Amennyiben anyagi jogi kérdések vizsgálatára sor kerül, az alperesi határozatban megállapított valamennyi körülmény és a kereseti érvek ütköztetésével minősíthető csak a gazdasági esemény, illetve értékelhető az adókijátszásban betöltött szerep, a kellő körülmények hiánya/megléte, a személyi összefonódás. Az iratok „fokozatos” csatolásával összefüggő felperesi magatartás megítélésénél sem mellőzhetők az adóhatósági eljárás tényei, az alperesi megállapítás indokainak a figyelembevétele a kereset érvei mellett.

A döntés elvi tartalma

[31] *Érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan a jogerős ítélet, ha a bíróság nem állapítja meg a perben irányadó tényállást, a kereset érveit úgy emeli át döntésének jogi indokolásába, hogy az alperesi határozat és a kereseti kérelem összevetése alapján kialakított saját belső meggyőződéséről nem ad számot.*

Záró rész

[32] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[33] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban felmerült költséget csak megállapította, annak viseléséről az elsőfokú bíróság dönt a befejező határozatában. Az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét – amely jogtanácsosi munkadíj címén merült fel – a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 3. § (2) bekezdése alapján, a 3. § (4) bekezdésére és 3. § (6) bekezdésére is figyelemmel 250.000 forintban állapította meg, a kért 4.789.000 forinttal szemben a felülvizsgálati kérelem elkészítésével felmerült munka mennyiségére tekintettel. A felperes felülvizsgálati eljárási költséget nem kért, nem jelölt meg ellenkérelmében.

[34] A Kúria végzése ellen a további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja kizárja.

Budapest, 2023. május 4.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
s.k.

dr. Márton Gizella

Kúria
V.Kfv.35.427/2022/6.

12

előadó bíró

bíró

dr. Demjén Péter s.k.
s.k.

bíró

dr. Stefancsik Márta

bíró

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő