



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma:

Kfv.I. 35.205/2025/8.

A tanács tagjai:

Dr. Kalas Tibor a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit

Dr. Figula Ildikó bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

A felperes:

Felperes1

(Cím2.)

A felperes képviselője:
(ügyintéző: név ügyvéd)

Dr. Sóvágó Ügyvédi Iroda

Cím4

Az alperes:

Alperes1

Cím1

Az alperes képviselője:

név1 kamarai jogtanácsos

(Cím5)

A per tárgya:
bíróági felülvizsgálata

adóhatósági határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:

felperes 10. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma:
101.K.700.464/2025/6. számú ítélete

Debreceni Törvényszék

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 101. K. 700.464/2025/6. számú ítéletét megváltoztatja, az alperes 6436291835 iktatószámú határozatát- az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisíti- és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 9.207.438 (kilencmillió-kétszázhétezer-négyszázharmincnyolc) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adóalanyi körbe tartozik, közepes, összevont kockázati besorolással és 2020. május 01-től folyamatosan megbízható

adózói minősítéssel rendelkezik. Tevékenységi köre tartozik többek között haszon és hobbi állateledel gyártása, gabona raktározása, szállítása és tárolása. A felperes 2016. július 01. napján határozatlan időre szállítási szerződést kötött Kft. (továbbiakban: Kft.) -vel 5 millió darab keret mennyiség meghatározása mellett konzervdoboz és konzervfedél termékek beszerzésére, mely a felperes által gyártott nedves kutyatáp csomagolására szolgál. A termékek gyártója egy lengyel társaság. A felperes 2019. január 01-2020. december 31-e közötti időszakban adólevonási jogot gyakorolt a Kft. által konzervdoboz termékek értékesítéséről kibocsátott számlák alapján. A felperesnek 2010 óta áll fenn gazdasági kapcsolata a Kft.-vel, beszerzési és értékesítési ügyletek kapcsán.

[2] Az adóhatóság megtagadta a felperes adólevonási jogát, mert álláspontja szerint a felperes nem a Kft.-től szerezte be a termékeket, hanem közvetlenül a lengyel gyártótól vásárolta meg. Az adóhatóság megállapította, hogy a Kft. olyan számlázási láncolatot alakított ki, melyben valódi, Áfa tv. 9. §-a szerinti termékértékesítési akarata egyik eladónak sem volt, illetve fizikai értelemben sem létezett az a fajtájú, mennyiségű termék, amelyeket a kiállított számlákon feltüntettek. A Kft. csupán számlákat állított ki és a felperes tudta, hogy a konzervdobozokat nem a számlakibocsátó Kft. értékesítette felé, mivel a termékértékesítési ügylet tartalmi elemeiről maga állapodott meg közvetlenül a lengyel gyártóval. Az Kft. a dolog feletti hatalom hiányában saját ügyleti akaratából nyilvánvalóan nem is értékesíthette a számláin feltüntetett termékeket a felperes részére.

[3] Hangsúlyozta, hogy az Art. 2. §-ában megfogalmazott valódisági klauzula alapján az adóhatóságnak a szerződéseket, ügyleteket a valódi tartalmuk alapján az adótörvények rendelkezései, jelen ügyben az Áfa tv. alapján kellett minősítenie. Az általános forgalmi adó fogalma objektív, ami azt is jelenti, hogy egy ügylet az általános forgalmi adó szempontjából csak akkor minősül termékértékesítésnek, ha az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében foglaltak teljes egészében megvalósultak. Ahhoz pedig arra lett volna szükség, hogy a számlakibocsátó képviselője ne az adózótól szerezzen tudomást arról, hogy az áru megérkezett, minőségileg megfelelő, hanem hogy valódi uralmat gyakoroljon a megrendelt áru felett. A felperes tisztában volt azzal, hogy a számlakibocsátónak nem volt rendelkezési joga az áru felett, pontosan tudta, hogy azokat valójában ő szerezte be a lengyel adóalanytól. Azáltal, hogy az adózó tartalmilag hiteltelen bizonylatokat szerepeltetett a könyvelésében és az azokon áthárított általános forgalmi adót levonásba helyezte, megsértette az Áfa tv. és Számv. tv. határozatban hivatkozott rendelkezéseit.

[4] Az elsőfokú adóhatóság a számlákkal kapcsolatos beszerzéseket a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK véleményének 2. esetköre szerint minősítette, annak aktív alakzatát állapította meg, melyre figyelemmel a 9001552629 számú határozatával a felperes terhére mindösszesen 426.255.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után 852.510 Ft adóbírságot szabott ki, valamint 44.244.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6436291835 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Értékelése szerint az elsőfokú adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 58. § (1) bekezdésében és a 99.

§ (1) bekezdésében rögzített tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. A felperes, a Kft. képviselőjének nyilatkozatából, valamint a lengyel adóhatóság válaszából kétséget kizáróan megállapítható volt, hogy a felperes beszerzési ügyletébe bevont Kft.-nek nem volt hatalma a lengyel gyártótól az adózó gyártási elvárásainak megfelelő konzervdobozok felett, de még szerzési és eladási akarata sem, hiszen a felperes maga folytatott tárgyalásokat a lengyel gyártóval, aki az üzlet sikeres lebonyolítása érdekében Magyarországra, a felperes telephelyére is ellátogatott, a felperessel egyeztetett a csomagolási technológiát érintő hibákról, javaslatot tett azok kiküszöbölésére. A felperes pozitív tudata átfogta az adólevonási jog gyakorlására felhasznált számlák hiteltelenségét, hiszen objektív körülmények alapján megállapítható volt, hogy a számlázási lánc aktív alakítója volt, így a felperes tudattartalmára vonatkozóan további bizonyítási cselekmény lefolytatására már nem volt szükség.

[6] A számlakibocsátó Kft.-nél is adóellenőrzést végzett az adóhatóság, melynek során a felperes és a Kft. között létrejött szerződés vonatkozásában megállapítást nem tett. Több más megállapítás kapcsán a Kft. által előterjesztett kereset folytán eljáró elsőfokú bíróság ítéletével megsemmisítette az alperes megállapításait, majd az új eljárás során az adóhatóság már a lengyel gyártó cég, a felperes és a Kft. értékesítési viszonyait is vizsgálva, azonos megállapításokat tett, vagyis, hogy a Kft. konzervdobozokat a felperes felé nem értékesített, mivel azokat be sem szerezte. A Kft. keresetet terjesztett elő, melyben rámutatott arra, hogy az alapellenőrzés során az adóhatóság nem vizsgálta a lengyel társasággal folytatott ügyleteket és erre a megismételt eljárás keretei között már nem is volt jogosult lehetősége.

[7] Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Rögzítette, hogy az adóhatóság az új eljárásra kötelező bírósági ítélet szerinti iránymutatás kereteit meg nem engedett jogszabálysértő módon túllépte azzal, hogy a megismételt eljárásban annak ellenére vont be a lengyel társaságtól a felperes részére kiállított számlák vizsgálatát, hogy azok nem képezték az alapeljárás tárgyát. Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a Kfv.V.35.139/2025/9. számú döntésében helytállónak találta azt az elsőfokú bírósági megállapítást, hogy az adóhatóság az új eljárásra szóló utasítást, így a megismételt eljárás kereteit az Air. 129. § (3)-(4) bekezdésének megsértésével túllépte a felperes és a lengyel társaság szerződéses kapcsolatait illetően.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[8] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megsemmisítését, másodlagosan az alperesi döntés megsemmisítését és az alperes új eljárás lefolytatására történő kötelezését, harmadlagosan a határozat megváltoztatását és az adóbírság 50%-os mértékben történő megállapítását kérte.

[9] Előadta, hogy az alperes a tényállást iratellenesen állapította meg, abból helytelen következtetést vont le, továbbá kirekesztett releváns körülményeket vizsgálatából. A

jogszabálysértést az Áfa tv. 120. § a), 127. § (1) bekezdésének a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3), 165. § (2) és 166. § (1)-(2) bekezdéseire, az Air. 99. § (1)-(2) bekezdéseire, és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 155. § (1), (4) bekezdéseire alapította, továbbá állította, hogy az alperesi határozat nem felel meg az áfa levonás körében kimunkált bírói joggyakorlatnak sem.

[10] Hangsúlyozta, hogy a konzervdobozok és ehhez tartozó fedelek, aljak beszerzése során az Áfa tv. 27. §-ban meghatározott láncügylet valósult meg és kifogásolta, hogy az adóhatóság nem egyöntetűen ítélte meg a konzervdobozok és szárított kukoricatönköly beszerzést. Az alperes tévesen értelmezte az Art. 2. §-ban lefektetett valódisági klauzula elvét azzal, hogy ezen ügyletek kapcsán az ügyleteket a valódi tartalmuk alapján nem a felek között létrejött gazdasági eseményként minősítette. Rámutatott arra, hogy a számlák szerinti gazdasági események létrejöttét az ellenőrzés során a felek kölcsönösen elismerték, a vizsgált időszakra és adónemre vonatkozóan a bevallási kötelezettségeiket teljesítették, a lebonyolított ügyletek megfeleltek a termékértékesítés Áfa tv. 9. §-ban meghatározott feltételeinek, azok valóságban az adóalanyok között végbementek. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem mutatott ki egyik társaságnál sem adóelőnyt, adókijátszást sem bizonyított és hiányolta a Halifax teszt elvégzését. Vitatta az adóbírság mértékének megállapítását is.

[11] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság első döntése és a Kúria felülvizsgálati eljárásban hozott döntése

[12] Az elsőfokú bíróság a felperes és a Kft. ügyében hozott közigazgatási határozatok ellen indított pereket egyesítette és a felperesek kereseteit elutasította.

[13] A felperes és a Kft. felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a Kfv.I.35.230/2024/10. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Rögzítette, hogy az alperes a Kft.-nél semmilyen vizsgálatot nem folytatott le, a Kft.-re vonatkozó megállapításai e körben pusztán a felperesnél lefolytatott vizsgálat anyagán alapultak, de úgy, hogy a felperesnél lefolytatott bizonyítási eljárás során beszerzett bizonyítékokat nem adta át a Kft.-nek. Az elsőfokú bíróság a súlyos eljárási jogszabálysértést akként kívánta kiküszöbölni, hogy az egyesített perben lehetővé tette a Kft. részére a felperesnél lefolytatott bizonyítás anyagába történő betekintést. Az egyesítés teremtette meg a felperesi iratanyag Kft.-nek peres eljárásban való bevonását, ami nem csupán eljárásjogi jogszabálysértést valósított meg, hanem a tényállás feltárására és bizonyítására vonatkozó alperesi kötelezettség teljesítésének felfedését akadályozta.

[14] A Kúria érdemben nem tudott állást foglalni a felülvizsgálati kérelmekről, mert az elsőfokú bíróság a perek egyesítésével olyan súlyos eljárási hibát vétett, amely megakadályozta az érdemi elbírálást. A megismételt eljárásra előírta, hogy a felperes és a Kft. keresetét egymástól el kell különíteni, azokat külön perben, önállóan kell elbírálni. A felperes keresetét arra figyelemmel kell elbírálni, hogy az alperes a KMK vélemény 2. esetkörét tárta fel.

Új eljárásban hozott elsőfokú döntés

[15] Az új eljárásban az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[16] Az irányadó EUB gyakorlat és a KMK vélemény ismertetését követően az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében foglaltakra történő utalással kifejtette, hogy az alperes által feltárt objektív körülmények alapján összességében az volt megállapítható, hogy az alperes okszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a felperes a Kft. számláira írt konzervdobozokat és azok tartozékait nem a számlakibocsátótól szerezte be, hanem közvetlenül azok lengyel gyártójától. Hangsúlyozta, hogy a felperes és a lengyel eladó között közvetlen ügyleti kapcsolat volt, a lengyel eladó mindkét féllel kereskedelmi kapcsolatban állt és a két társaság által preferált értékesítési modell került kialakításra, akként, hogy a Kft., mint közvetítő jelent meg, a konzervdobozok értékesítésére vonatkozó szerződést ezért a Kft.-vel kötötték meg.

[17] Az alperes objektív körülmények alapján helytállóan vonta le azt a következtetést határozatában, hogy a felperes által beszerzett konzervdobozok felett őt megelőzően csak a lengyel gyártónak volt tulajdonosként való rendelkezési joga. Az a körülmény, hogy a felperes a lengyel gyártótól konzervdobozokat vásárolt, és azt az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenysége körében hasznosította, nem jogosította arra, hogy a fiktív eladó Kft. nevét tartalmazó számlára áfaként írt összeget az általa fizetendő áfa összegéből levonja. Az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése ugyanis a tulajdonosként való rendelkezési jog átruházását követeli meg feltételként. Hangsúlyozta, hogy az ellenőrzés során feltárt objektív tények és körülmények alapján az a következtetés volt levonható, hogy a számlakibocsátó Kft. a számlákon feltüntetett termékekkel nem rendelkezett tulajdonosként, enélkül pedig nem is engedhette át a rendelkezési jogát a felperesnek, aki így az adólevonási jogával sem élhet az érintett ügyletekhez kapcsolódóan.

[18] Elvetette a felperes által hivatkozott Áfa tv. 26.-27. §-aiban szabályozott láncügyletekre vonatkozó felperesi érvelést, miután az említett esetben az ügyletek lényege, hogy ugyanazon áru több társaság egymást követő adásvétel ügyletének tárgya, de a termék útja nem követi az egyes számlázásokat, hanem a szállítás közvetlenül az egyébként egymással számlázási kapcsolatban nem lévő legelső értékesítőtől a legvégső beszerzőkhöz történik. Ezekkel ellentétben a körhinta csalás esetén az adózók a tényleges gazdasági eseményekkel szemben, vagy éppen annak hiányában, az ügylet szempontjából irreleváns cégek fiktív számláinak felhasználásával az áfa fizetési kötelezettségük minimalizálására,

illetve a láncügylet végén álló cégnél nagy összegű adó visszaigénylésére törekszenek. Hivatkozott az Art. 2. § (1) bekezdésében írtakra, és arra, hogy a nem rendeltetésszerű joggyakorlás megállapítására nem csak akkor kerülhet sor, ha a jogügylet célja kizárólagosan csak az adóelőny elérése, hanem akkor is, ha adóelőny elérése uralja a jogügyletet, ha az ügyletre nincs más racionális gazdasági magyarázat.

[19] A kukorica tönköly beszerzési ügyletek eltérő minősítését az indokolta, hogy a felperes nem vett részt az ezek beszerzésére irányuló szerződés megkötésében, kizárólag a Kft. állapodott meg a beszerzési részletekről. A konzervdobozok beszerzését célzó számlázási láncolatba szükségtelenül került beiktatásra a Kft., ugyanis az értékesítéssel összefüggésben tényleges tevékenységet nem végzett, a megrendeléseket valójában a lengyel gyártó teljesítette saját erőből, a felperes beszerzésének minden eleme a lengyel eladóhoz kapcsolódott. Az ügylet célja az adókötelezettség csökkentése volt azáltal, hogy a felperes a közösségen belüli áfa mentes beszerzést a Kft. közbeiktatásával kívánta belföldi, adólevonási joggal járó beszerzésnek álcázni.

[20] Szerinte alaptalanul hivatkozott a megismételt eljárásban a felperes az Air. 100. §-nak megsértésére. Az alkalmazási tilalom feltétele az, hogy az adóhatóság az adott jogviszony mindegyik alanyánál feltárja a tényeket és azonos ténymegállapítás esetén nem juthat eltérő jogkövetkeztetésekre. A Kft.-nél 2018. július 01-től 2019. június 30-ig terjedő időszakra vonatkozóan áfa adónemben lefolytatott adóellenőrzés során az adóhatóság nem tett érdemi megállapítást a konzervdobozokkal kapcsolatos ügyletekkel összefüggésben. A felperesi hivatkozással ellentétben nem végezte el a felperes és a Kft. közötti jogviszony tartalmának minősítését, mindezért a felperessel szemben folytatott adóellenőrzés során feltárt újabb bizonyítékok alapján nem volt akadálya annak, hogy a felperes és a Kft. közötti jogviszonyt annak valódi tartalma alapján minősítse az adóhatóság. Kitért arra is, hogy a felperes által hivatkozott eltérő időszakra vonatkozó korábban végzett adóhatósági vizsgálatok nem érintették a jelen perbeli ügyleteket, illetőleg az ahhoz kapcsolódó áfa levonást.

[21] Az adóbírság mértékére vonatkozó felperesi keresetet sem találta megalapozottnak, kiemelte, hogy a 200%-os mértékű adóbírságot az alapozta meg, hogy a felperes tisztában volt azzal, hogy a konzervdobozok valódi eladója a lengyel gyártó volt, valódi vevője pedig ő maga, a közösségen belüli áfamentes beszerzést a Kft. bevonásával kívánta belföldi, adólevonási joggal járó beszerzésnek álcázni, emiatt a hiteltelen számlák felhasználásával az adókijátszás aktív alakítója volt, tartalmilag hiteltelen számlákat szerepeltetett könyveiben, nyilvántartásaiban.

[22] Szükségtelennek tartotta tanúbizonyítási eljárás lefolytatását, mert a felperes és a Kft. ügyvezetőjét az adóhatósági eljárásban nyilatkoztatták, továbbá a lengyel társhatóság a lengyel gyártó válaszairól tájékoztatást adott.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[23] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy az alperes határozatát a Kúria az elsőfokú adóhatóság határozatára is kiterjedően semmisítse meg és utasítsa az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására, míg másodlagosan az adóbírság 50%-ra történő mérséklését kérvényezte, az alperes perköltség viselése mellett.

[24] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti az Áfa tv. 9. § (1), 120. § a), 127. § (1) bekezdés a) pontjában, Sztv. 15. § (3), 165. § (2) és 166. § (1), (2) bekezdéseiben, valamint az Air. 58. § (1), (4) bekezdéseiben, 99. § (1), (2) bekezdéseiben, 100. §-ban, 129. § (3) bekezdésében, valamint az Art. 155. § (1), (4) bekezdéseiben és 215. § (3), (4) bekezdéseiben foglalt rendelkezéseket.

[25] Előadta, hogy az Áfa tv. 27. §-ban írt láncügylet valósult meg a lengyel gyártó cég, a Kft. és felperes között, hiszen ugyanaz a termék egymást követően több értékesítés tárgya lett úgy, hogy a termékelszállítása az első értékesítőtől közvetlenül a végső beszerzőhöz történt. A bíróság a Kft.-től történt belföldi beszerzéseket nem azonos elvek mentén ítélte meg, így különbséget tett a konzervdoboz és a kukorica tönköly közötti beszerzés esetében, ugyanakkor mindkét alapanyag beszerzése kapcsán megállapítható, hogy az Áfa tv. 27. §-a szerinti láncértékesítés. A bíróság tévesen értelmezte az Art. 2. §-ban megfogalmazott valódiság klauzula elvét, mikor jelen ügyletek kapcsán a szerződéseket, ügyleteket a valódi tartalmuk alapján nem a felek között létrejött gazdasági eseményként minősítette.

[26] Nem megfelelően értékelte a Kft. tevékenységét ezen ügyletek kapcsán, és nem vette figyelembe, hogy a Kft. vonatkozásában a vizsgálattal érintett időszak tekintetében az általános forgalmi adó adónemben lefolytatott vizsgálatot lezártnak kell tekinteni, így a felperessel szemben már eltérő tényállás sem állapítható meg az Art. 100. §-ban írtak okán.

[27] Nem került rögzítésre, hogy milyen tények, adatok birtokában jutott a bíróság arra a megállapításra, hogy a számlázásokra csak azért került sor, hogy a felperes részére a Kft. biztosítsa az áfa levonás formális feltételét. Téves az a bírósági következtetés is, hogy az árrés alkalmazásának egyetlen célja az lehetett, hogy a Kft. részére magas összegben tudja kiszámlázni a konzervdobozt, ezáltal a felperes még több általános forgalmi adót tudjon visszaigényelni.

[28] Utalt a NAV Észak-Magyarországi Bűnügyi Igazgatóság Kiemelt Ügyek Vizsgálati Osztálya 2018. óta folytatott nyomozására, amelyben a felperes rendelkezésre bocsátott iratanyag semmilyen módon nem támasztja alá, hogy adóelkerülő tevékenységben vett volna részt. Iratellenes az a megállapítás, hogy a felperes és Kft. között szoros gazdasági összefonódás bármilyen formája állna fenn. A felperes tartalmilag hiteles bizonylatokat szerepeltetett könyvelésében, az általános forgalmi adót jogszerűen helyezte levonásba, az

alperes által sem vitatottan beszerezte a számlán feltüntetett konzervdobozokat, és azt adóalanyiságot eredményező tevékenysége során használta, hasznosította. Szerinte még abban az esetben sem kerülhet sor az adólevonási jog megtiltására, hogyha az Európai Unió Bírósága által C-255/02. számú (Halifax) ítéletében kifejtett tesztet alkalmazta volna az alperes.

[29] Vitatta, hogy az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében foglalt termék feletti rendelkezési jog átadása ne valósult volna meg a lengyel gyártó és a Kft. tekintetében. Hivatkozott a 7006/2008. APEH irányelvre, mely az áfa levonási jog feltételeit rögzíti. Rámutatott arra, hogy a számlakibocsátó Kft. eleget tett adófizetési kötelezettségének, az állami költségvetést kár nem érte, így az alperes lényegében jogszerűtlenül fosztotta meg felperest az adólevonási jogától. Adóelkerülés, adókijátszás a Kft. részéről nem került bizonyításra, adóelőny sem keletkezhett, hiszen az ügylet a vevői oldalon adólevonási jogot, az eladó oldalán pedig áfa fizetési kötelezettséget keletkeztet. A bíróság hipotetikus felvetésekre alapozva állította, hogy csalárd módon, vagy visszaélészerűen hivatkoztak az adólevonási jog által biztosított előnyre a felek.

[30] Előadta, hogy jelen ügyben körhinta jellegű adókijátszás esete fel sem merült, mivel a konzervdobozok és tartozékai beszerzése kapcsán a felek között az Áfa tv. 27. §-a szerinti láncértékesítés valósult meg.

[31] Nem megalapozott a csalárd adóelőny tekintetében a bíróság magyarázata, miután mesterséges belföldi beszállítói lánc létrehozásával végzett közösségi beszerzések kapcsán az adókijátszás elsősorban azzal követhető el, hogy a közösségi beszerzést végrehajtó belföldi szereplő adófizetési kötelezettségének nem tesz eleget és úgy bocsát ki levonható adót tartalmazó áfát belföldi értékesítésről, hogy annak adóját a közösségi beszerzés után nem fizette meg. Ez pedig a perben nem került feltárássra. A felperes adólevonási joga önmagában azzal az indokkal nem vitatható el, hogy a közbeiktatott kereskedő révén az adózó a számlázási láncban nem első közösségi beszerzőként, hanem belföldi beszerzőként vett részt. Tényként rögzíthető, hogy az értékesítési láncban adókijátszás nem történt, a felperesnek adóelőnye nem származott.

[32] Szerinte sérült az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes ügyintézéshez való jog, tekintettel arra, hogy indokolási kötelezettségének a hatóság és a bíróság sem tett eleget. Ezzel összefüggésben felhívta a Kúria korábbi döntéseit, amelyben arra mutatott rá, hogy bizonytalan történeti tényállásra adójogi következmény nem alapozható. A határozatot hozó szervnek abban kell állást foglalnia, hogy a feltárt esetben történt-e tényleges gazdasági esemény. Ha pedig megállapítható, hogy a felek között gazdasági esemény történt, akkor vizsgálható, hogy a teljesítésnek a számlakibocsátó oldalán vannak-e hibái és az, hogy arról kellő körülmények tanúsítása mellett a másik félnek tudnia kellett volna, vagy egyenesen tudott ezekről a hibákról. Teljesen más megítélés alá esik a láncolatot ügylet, mert a láncolatot ügyletek kapcsán született EUB döntésekből levezethető, hogy adócsalás és visszaélések esetén az adólevonási jog megtagadása értékesítési láncsal összefüggésben csak akkor jön szóba, ha éppen a több egymást követő ügylet sajátos

kombinációja eredményezi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét. Kifejtette, hogy a visszaélésszerű joggyakorlás körében pedig milyen vizsgálatot kellett volna az adóhatóságnak és a bíróságnak is lefolytatnia az irányadó EUB, illetőleg kúriai döntések alapján.

[33] Állította továbbá az okszerűtlen bizonyíték értékelést, így kifejezetten sérelmezte az általa indítványozott tanúk meghallgatásának mellőzését. Ezen túlmenően a bíróság több olyan tanúvallomásnak tulajdonított jelentőséget, akiknek nem képezte feladatát az alapanyag beszerzés, így nyilvánvalóan nem tudhattak a Kft.-vel kialakított kapcsolatáról. Felhívta a Kúria Közigazgatási Munkaügyi Kollégium általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlatával kapcsolatban elkészített összefoglaló véleményt, és így különösen azokat a körülményeket, amelyek e munkacsoport véleménye szerint sem képezhetik a levonási jog megtagadását. Ezen túlmenően hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-440/04., C-80/11., Mahagében C-142/11. Dávid, C-18/13. Maks Pen ügyében kifejtettekre.

[34] Változatlanul sérelmezte az adóbírság mértékének megállapítását, és tagadta, hogy az Art. 215. § (4) bekezdése szerinti eset valósult volna meg.

[35] Összefoglaló értékelése szerint a bíróság a tényállást iratellenesen állapította meg, és a megállapított tényállásból helytelen jogi következtetést vont le, releváns körülmények vizsgálatát kirekesztette, ezen túlmenően az Art. 215. § (4) bekezdését megszegve állapította meg az adóbírság mértékét is.

[36] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, szerinte az elsőfokú bíróság a tényállást megfelelően rögzítette, ítéletében a bizonyítékokat tartalmuknak megfelelően, logikusan és okszerűen értékelte, erről pedig indokolásában számot adott.

A felülvizsgálati kérelem befogadásának indokai

[37] A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmét a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésének, az Air. 100. §-nak alkalmazásával kapcsolatos jogkérdések egységes elbírálásának biztosítása érdekében fogadta be.

A Kúria döntése és jogi indokai

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

[39] A Kp. 120. § (5) bekezdése, valamint a 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt. A bizonyítékok felülmérlegelésének csak kivételesen és akkor van helye, ha a tényállás iratellenesen került megállapításra, a bizonyítékok értékelése jogszerűtlen, vagy a logika szabályainak nem felel meg.

[40] A közigazgatási per tárgyát a támadott közigazgatási cselekmény jogszerűségi felülvizsgálata képezi, a bíróság nem csak a kereseti kérelemhez, hanem a közigazgatási cselekményben (határozatban) írtakhoz is kötve van. Az egységes bírói gyakorlat szerint nem állapítható meg a keresettel támadott határozat jogszerűsége olyan indok alapján, amelyet a határozat nem tartalmaz (Kfv.III.35.121/2016/5.). A közigazgatási perben a közigazgatási döntés jogszerűségét az abban rögzített indokolás alapján kell megítélni, ezért a per központi kérdése az volt, hogy az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésére történő hivatkozás elegendő és alapos indok-e az áfa levonási jog megtagadásának.

[41] Az alperesi határozat középpontja ugyanis az volt, hogy a felperes beszerzési ügyletbe bevont Kft.-nek nem volt hatalma, rendelkezési joga a lengyel gyártó által az adózó elvárásainak megfelelően legyártott konzervdobozok felett, de még szerzési és eladási akarata sem, hiszen a felperes maga folytatott tárgyalásokat a lengyel gyártóval, aki az üzlet sikeres lebonyolítása érdekében Magyarországra, a felperes telephelyére is ellátogatott, a felperessel egyeztetett a csomagolási technológiát érintő hibákról, tett javaslatot azok kiküszöbölésére. Álláspontja az volt, hogy a tulajdonosként való rendelkezési jog hiánya okán helyes az a megállapítás, hogy ez a konstrukció a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetkörnek feleltethető meg.

[42] Az Áfa tv. 9. §-a termékértékesítés fogalmát határozza meg, amely fogalomra történő hivatkozás nem alkalmas az adólevonási jog megtagadására, hiszen e fogalomnak az áfa törvény tárgyi hatályának meghatározása szempontjából van jelentősége. Ezen túlmenően a Kúria a Kfv. V. Kfv.V.35.029/2024/10. számú döntésében már kifejtette, hogy a termék feletti rendelkezési jog az áfalevonási jog szempontjából nem korlátozódik a nemzeti jogszabályokban előírt formákra, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi olyan lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne. E jog nem követeli meg, hogy az a fél, akire e dolgot átruházzák, e dolog felett fizikailag rendelkezzen, sem pedig azt, hogy a dolgot fizikailag a részére elszállítsák, és/vagy azt fizikailag megkapja [pl. C-414/17. (Arex CZ) 75. pont]. Ennek következtében nem perdöntő az adólevonási jog gyakorlása szempontjából, hogy a Kft. fizikailag nem vette át az árut, illetve a fuvarozásnál, az áruátvételnél, a raktározásnál nem volt jelen. A Kfv.I. 35.202/2024/8. számú döntésben a Kúria arra mutatott rá, hogy az adólevonási jog megtagadásánál eltérő vizsgálati és bizonyítási kötelezettséget eredményez, ha azt állapítja meg az adóhatóság, hogy a számlázási láncban értékesített termék feletti rendelkezési jog hiányzik és az, amikor azt állítja, hogy a

termékértékesítés megtörtént, de nem a számlában szereplő felek között. E kettő vizsgálatára vonatkozó kötelezettséget és körülmények feltárását, bizonyítását nem lehet összekeverni, összemosni.

[43] Az alperesi határozat indokolása ellentmondásos, mert utal az Art. 2. § -ban szabályozott szerződések valódi tartalma szerinti minősítésére, a KMK 2. esetkörére, de alapvetően az Áfa tv. 9. §-a szerinti termékértékesítés megvalósulásának hiányát állítja. Ehhez képest az elsőfokú bíróság ítéletében olyan indokot is megemlít, melyre az alperes határozatában nem hivatkozott. Döntésének [80] bekezdésében a rendeltetésellenes joggyakorlásra utal és fejti ki, hogy az adózót nem lehet felelősségre vonni azért, ha felesleges és gazdaságilag szükségtelen szerződéseket köt, de ha az párosul egy csalárd, adókijátszást megvalósító magatartással akkor már a gazdasági szükségtelenség is lehet- a többi indok mellett- egy olyan ok, amely megalapozza az adólevonási jog elvitatását. A [83] bekezdésben a társaságok közötti ügyletek mesterséges jellegét emeli ki és arra hivatkozik, hogy a felperes a számlázási láncolat fennállására racionális gazdasági vagy egyéb indokot nem mutatott be. A Kúria ismételt hangsúlyozza, hogy az Art. 1. §-a szerinti rendeltetésellenes joggyakorlásra történő hivatkozás és ezzel összefüggésben a Halifax teszt szerinti elemzés nem szerepelt az alperes határozatában. Ezzel kapcsolatos bizonyítás elmaradása nem róható a felperes terhére, hiszen a határozat sem ezen alapult.

[44] Az EUB irányadó döntéseiben több alkalommal is megállapította, hogy amikor az adólevonáshoz való jog anyagi jogi feltételei teljesülnek, az adólevonási jog által biztosított előny csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra kerül, hogy ezen adóalanynak, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által az értékesítő, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 40. pont; Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 28. pont; Vikingo Fővállalkozó ítélet, C-610/19, EU:C:2020:673, 53. pont). A Bíróság ugyanis e tekintetben kimondta, hogy a levonási jognak a 2006/112 irányelvben előírt rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg, ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 47. és 48. pont; Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont; Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 52. pont).

[45] Lényeges hiányossága az adóhatósági határozatnak és ebből következően a bírósági döntésnek is, hogy nem tárta fel, hogy hol keletkezett adókijátszás, melyik fél követett el azt, milyen kár érte a költségvetést, és ha azt a felperestől eltérő személy követte el, akkor erről a felperes miként tudott vagy tudhatott. Ennek vizsgálata és bizonyítása nélkül az adólevonás jogot jogszerűen megtagadni nem lehet. Rámutat a Kúria arra is, hogy az a körülmény, hogy a felperes a gyártási feltételek, a termék paramétereinek tisztázásában aktívan részt vett nem

azonos azzal, hogy az adócsalásban aktív szerepet játszott vagy arról tudott volna. Ezzel összefüggésben utal a Kúria az Európai Unió Törvényszékének T-363/25. számú végzésében kifejtett azon tételére, hogy 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet az adósemmiség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek keretében az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a termékbeszerzéshez kapcsolódó hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jogot, hogy a számla hiteltelen, mivel az e számla tárgyát képező gazdasági ügylet nem az abban feltüntetett felek között valósult meg, és az adóalany ily módon adóelőnyre tett szert, jóllehet

– a szóban forgó ügylet ténylegesen megtörtént, sor került e termék adóalany részére történő értékesítésére, azt az adóalany a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel, és ezen értékesítésről számlát állítottak ki, és

– az állami költségvetést nem érte kár, mivel a számlázási lánc valamennyi tagja eleget tett héabevallási és -befizetési kötelezettségének. A héalevonási jog e megtagadásának megalapozásához az adóhatóságnak a jogilag megkövetelt módon bizonyítania kell, hogy az adóalany aktívan részt vett valamely héacsalásban, vagy hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátó ilyen csalást követett el.

[46] Az adóhatóság a Kft.-nél a felek közötti beszerzési jogviszonyra vonatkozóan megállapítást egyáltalán nem tett, nem állította, hogy a szerződés teljesítésében a Kft. nem vett részt. Téves az elsőfokú bíróságnak az az érvelése is, hogy a felperes ott jutott adóelőnyhöz, hogy belföldi értékesítés folytán levonási jogát érvényesítette, ilyenre az alperes határozatában nem utalt. Az EUB már több irányadó döntésében kifejtette, hogy a jogalanyok maguk döntenek el, kötnek-e szerződést, ha igen, kivel, milyen tartalommal, a felek szabadon választhatják meg a szerződéses konstrukciót, jogukban áll az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani. A héa irányelv tiltja a mesterséges, a valóságban végbe se ment ügyleteket és az ahhoz kapcsolódó adólevonást, de a perbeli esetben az alperes nem az Art. 1. §-ára, a rendeltetésellenes magatartásra alapította határozatát, hanem a felek közötti termékértékesítés megvalósulását vonta kétségbe.

[47] Helytállóan hivatkozott a felperes az Air. 100. §-ának sérelmére is. Az egyértelműen rögzíthető, -----ez következik a tényállásban hivatkozott kúria döntésből is, - hogy a Kft.-nél volt olyan időszak, ahol vizsgálták a lengyel gyártó- Kft.-felperes közötti szerződéses konstrukciót és azzal kapcsolatban megállapítást nem tett az adóhatóság. Hibás az az elsőfokú bírósági álláspont, ami azt mondja ki, hogy az Air. 100. §-nak sérelme azért nem következett be, mert megállapítást a szerződéses viszonyra nem tettek, ami szerinte egyet jelent azzal, hogy érdemben nem került felülvizsgálatra a szerződéses jogviszony. Az elsőfokú bíróság által hivatkozott kúria döntés a perbeli esetre (Kfv. I. 35.380/2021/7.) azért nem alkalmazható, mert az az Air. 91. § (1) bekezdés c) pontja szerinti jogkövetési vizsgálat és Air. 100. § kapcsolatára mutatott rá.

[48] Emiatt hiányos az alperes határozata, hiszen adat van arra, hogy a Kft.-nél a vizsgált időszakot részben lefedő időszakra nézve végeztek áfára kiterjedő adóellenőrzést. Az Air. 100. §-ában megfogalmazott feltételek fennállását az adóhatóság nem vizsgálta. Holott, ha van olyan vizsgált időszak a Kft.-nél, amelyre vonatkozóan a hatóság nem tett megállapítást a Kft. és a lengyel cég közötti jogviszony tekintetében, ha tartalmilag azt mindenben helyesnek fogadta el, akkor azzal nem áll összhangban a felperes vonatkozásában elvégzett bizonyítékértékelés. Vagyis ugyanezen időszakra nézve nem állíthatja azt az alperes, hogy a felperes és a lengyel cég között jött létre közvetlenül a jogviszony. Az adóhatósági határozatok megsemmisítése folytán nem volt szükséges az adóbírság mértéke kapcsán előterjesztett felülvizsgálati kérelem elbírálására.

[49] A fent felsorolt hiányosságok miatt a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján a jogerős ítéletet megváltoztatta, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú hatóság új eljárás lefolytatására kötelezte.

[50] Az új eljárásra a Kúria további bizonyítást nem ír elő, azonban, ha az adóhatóság az adólevonási jog gyakorlását változatlanul tilalmazni akarja, akkor annak jogi alapját egyértelműen a jogszabályhely pontos megjelölésével meg kell határoznia. Fel kell derítenie, hogy hol történt adókijátszás, azt ki, milyen magatartással követte el, ha az nem a felperes oldalán jelentkezett, akkor arról a felperes tudott vagy tudhatott-e és milyen objektív körülményekre tekintettel állt fenn tudattartalma. Figyelemmel kell lenni az Air. 100. §-ban megfogalmazott tiltó szabályra, amennyiben az szerinte a perbeli esetben nem érvényesíthető, úgy határozatában részletesen indokolnia kell e szabály alkalmazásának elmaradását.

A döntés elvi tartalma

[51] *Az Áfa tv. 9. §-a a termékértékesítés fogalmát adja meg, önmagában ebből a fogalomból kiindulva az adólevonási jog megtagadása nem vezethető le.*

[52] *Nem jogszerű az adólevonási jog megtagadása, ha az adóhatóság nem mutatja be, hogy a felek jogviszonyában hol merül fel adókijátszás.*

Záró rész

[53] A Kúria a felperes pernyertességére figyelemmel a részére járó elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget a 17/2024. (XII.09.) IM rendelet 2. §. (1) bekezdés a) -c) pontja és 3. § (4) bekezdése alapján állapította meg és annak megfizetésére az alperest a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése, (5) bekezdése, 82. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[54] Az alperes személyes illetékmentes, így a feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

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

Budapest, 2025. december 04.

Dr. Kalas Tibor s.k.

a tanács elnöke

Dr. Heinemann Csilla s.k.

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

előadó bíró

bíró

Dr. Figula Ildikó s.k.

Dr. Tóth Kincső s.k.

bíró

bíró