



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I.35.123/2023/3.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke,

Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró,

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró,

dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró,

dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: Felperes1

cím5

A felperes képviselője: név Ügyvédi Iroda

(Cím4

ügyintéző ügyvéd: név)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím3

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes 8. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: a Fővárosi Törvényszék 37.K.700.075/2023/5. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes fő tevékenységi köre zöldség-gyümölcs nagykereskedelem. Gazdasági tevékenysége során belföldi és közösségi ügyletekben is érintett volt. A felperes a P.Kft.-vel (a továbbiakban: P.Kft.) 2018. áprilisáig, innentől az E.Kft.-vel (a továbbiakban: E.Kft.) állt kapcsolatban. A P.Kft. és az E.Kft. a közösségi beszerzésekből származó belföldi termékértékesítések után nem fizették meg az áfát, a termékeket felperesnek értékesítették. Számláikra felperes áfa levonási jogot kívánt alapítani.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a 2017. október 1. és 2018. június 30. közötti időszakra vonatkozóan áfa adónemben folytatott adóellenőrzést felperesnél. Az ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2017. IV. n. év – 2018. június időszakra 49.935.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönböt állapított meg, 100 %-os mértékű adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel. Alperes a 4317373108 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdés, 120. § a) pontja, 127. §, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2), 166. § (2) és 15. § (3)

bekezdés megjelölése mellett felhívta az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. (a továbbiakban: Art.) 1. §-át és az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. tv. (a továbbiakban: Air.) 1. §-át. Kitért arra, hogy az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése. A törvény olyan ügyletek létrehozása esetére helyez kilátásba speciális adójogi következményeket, amikor az ügylet célja az adónyereségen – az államháztartás adóvesztésén - való osztozkodás. Ez akkor valósul meg, ha az ügyletnek nincs valódi gazdasági célja, vagy az gyakorlatilag elhanyagolható. Hivatkozott az EUB gyakorlatára. Alperes értékelése szerint az érintett számlák tartalmilag nem hitelesek, az azokban szereplő gazdasági események ugyan megvalósultak, de a számlakibocsátók család magatartást valósítottak meg, amelyről felperes tudott.

A kereset

[3] Felperes keresetében mind eljárásjogi, mind anyagi jogi indokokra hivatkozva kezdeményezte az alperesi határozat bírósági jogorvoslatát.

[4] Az elsőfokú bíróság 38.K.705.513/2020/28. számú jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően, de az elsőfokú határozat keresettel nem támadott III. pontját (mulasztási bírság) nem érintve – akként változtatta meg, hogy a felperes terhére áfa adónemben megállapított adókülönbözetet és az arra tekintettel kiszabott adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot törölte. Az eljárásjogi kérdésekben tett kereseti előadásokat - elfogultság iránti kérelmet elutasító végzés, iratbetekintési jog gyakorlása, a büntetőeljárásból történő iratbeszerzés és adatfelhasználás, a büntetőeljárás eredménynek bevárása - alaptalannak értékelte. Alaposnak értékelte ugyanakkor az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a tényállás feltártságának, a gazdasági esemény megtörténtének körében.

[5] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a Kfv.I.35.411/2022/5. számú végzésével az elsőfokú bíróság 38.K.705.513/2020/28. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria nem érintette az ítéletnek a felperes eljárásjogi előadásait elutasító megállapításait. A végzés [44] pontjában adott iránymutatás szerint az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak alkalmaznia kell az Art. rendeltetésszerű joggyakorlás követelményére vonatkozó 1. §-át, a Halifax-tesztet, a láncolatos ügyletekre (láncszerződésre) vonatkozó szabályokat, az Sztv. előírásait. A bizonyítékokat ehhez képest kell rendszerbe foglalnia, és amennyiben megállapítja a rendeltetés ellenes joggyakorlást, el kell végeznie a tudta/tudhatta formula tesztjét felperesre nézve. A tudattartalom vizsgálata során tekintettel kell lennie arra, hogy az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása, kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (C-80/11 és C-142/11 ítélet 60. és 61. pont, C-642/11 ítélet 49. pont, C-33/13 végzés 38. és 39. pont). A bizonyítékok értékelése során arról is döntenie

kell, hogy a megbízólevelet megelőző időszak felperesi tulajdonosok adózói magatartására vonatkozó adóhatósági megállapítások mennyiben relevánsak a perbeli időszakra nézve.

Az elsőfokú ítélet

[6] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolásában rögzítette, hogy a Kúria Kfv.I.35.411/2022/5. számú végzésére figyelemmel már nem érinti a felperes eljárásjogi előadásait elutasító, a 38.K.705.513/2020/28. számú ítéletben foglalt megállapításokat.

[7] Az elsőfokú bíróság az új eljárás szempontjainak keretei között ismertette a Halifax teszt tartalmát, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához szükséges a HÉA irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek feltárása, hogy az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a HÉA irányelv célkitűzéseivel. Ki kell tűnni az objektív körülmények összességéből, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet indokolásának [42]-[47] bekezdéseiben vizsgálta az objektív körülményeket. Ezekre tekintettel a P.Kft. és az E.Kft. esetében a közösségi értékesítők és a felperes közé való mesterséges beiktatást állapította meg valós gazdasági cél nélkül. Ismertette név2-nek, a felperes egyik tulajdonosának szerepét az ügyletekben. A bizonyítékok értékelése alapján arra az álláspontra helyezkedett, hogy a név2 volt az, aki megszervezte a beszerzéseket, nem pedig a számlakibocsátó társaságok, ők nem vettek részt aktívan a közösségi beszerzésben. A tulajdonosi kör irányítói szerepét támasztja alá a felperes és az E.Kft. összefonódása és ehhez kapcsolódóan az E.Kft. egyik vevőjének a nyilatkozata. Az EKR bejelentések inaktíválása, majd a felperes nevében való bejelentések ugyanezt a kapcsolatot támasztják alá. A felperes és a számlakibocsátók egymással összehangoltan, név2 irányításával végezték a termékek közösségi beszerzését. Felperes és a P. Kft. által közösen használt raktár főbérletjének esetében is az összefonódást igazolja, hogy annak a cégjegyzésre jogosult képviselője korábban a név2 érdekeltségi körében tartozó cégeknél és a felperesnél is dolgozott. A felperes adó kijátszásra vonatkozó tudat tartalmát az is bizonyítja, hogy a felperes tulajdonosainak érdekeltségi körébe tartozó más társaságok (cégek) korábban hasonló számlázási lánc működtetésével, adóelőny elérésére irányuló ügyletekben vettek részt, ugyanezt a sémát alkalmazták, az általuk befogadott számlák tartalmilag hiteltelenek voltak.

[8] A bizonyítékok értékelése kapcsán az elsőfokú bíróság irányadónak tette, hogy az Air. 58. § (2) bekezdése alapján az adóhatósági eljárásban szabad bizonyítás érvényesül. A bizonyítási eszközöket az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet 79. § (5) bekezdés példaláldozó jelleggel sorolja fel. Ezek között az első helyen az irat szerepel, az Art. 7. § 24. pontja szerint pedig a határozat iratnak minősül. Jelen esetben az iratok egyértelműen tanúsítják, hogy a felperes tulajdonosi köre adó kijátszásra irányuló azonos séma szerinti, csak más társaságok részvételével működő ügyletek szervezője volt. A korábbi ellenőrzések határozatait jogosult volt az adóhatóság felhasználni. Az adóhatóság tehát nem végzett vizsgálatot a felperes ellenőrzésén keresztül az említett cégeknél, irreleváns, hogy a felperesnél végzett adóellenőrzés alapjául szolgáló megbízólevél nem

terjed ki az említett cégek ellenőrzésére. Ezek felhasználásával nem sérült a felperes jogorvoslathoz való joga sem, hiszen az azokban foglaltaknak jelen eljárásban való alkalmazását vitathatta, de szabatos vitatás helyett, pusztán formálisan eljárási okból támadta ezen bizonyítékok felhasználhatóságát.

[9] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a P.Kft.-től és az E.Kft.-től történő beszerzések rendeltetésellenes joggyakorlást tanúsítanak, a két beszállítónak a bevonása valós gazdasági ok nélkül, adóelőny biztosítása érdekében került sor, amelyről felperes tudott. A perbeli esetben nem a konstrukcióból ered az adóelőny, hanem a számlakibocsátók valósítanak meg adókijátszást azzal, hogy fiktív számlával csökkentik a fizetendő adójukat. Alperes határozatában helytállóan az 5/2016.(IX.26.) KMK vélemény 3. pontja szerinti tényállás megvalósulását állapította meg, mely esetben azt kell bizonyítani, hogy a számlakibocsátó adókijátszásáról a felperesnek tudnia kellett volna, vagy tudott. Az EUB C-610/19. számú döntése nyomán az elsőfokú bíróság kiemelte, hogy a felperes adókijátszásra vonatkozó tudattartalmát a jogerős ítélet [42]-[47] bekezdéseiben említett objektív körülmények alátámasztják, az adóhatóság megállapítása megfelel az EUB felperes által is hivatkozott joggyakorlatának.

[10] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint relevancia hiányában hivatkozott a felperes a VIES kontroll adatokra és az EKR rendszerre, mint az alperesi határozat alapjára, mivel az adóhatóság nem ezekre alapítottan tett megállapítást, hanem az azokban észlelték alapján folytatta le a bizonyítást. Alaptalan az a felperesi hivatkozás is, hogy az adóhatóság azért állapított volna csak meg adókülönbséget felperes terhére, mert nem közvetlenül a közösségből hozta be az árukat, a megállapítás fő oka az, hogy felperes tudatosan vett részt olyan beszerzési ügyletekben, amelyek adókijátszást érintettek.

[11] Az elsőfokú bíróság összegző értékelése szerint az adóhatóság az adójogi jogkövetkezmények megállapításához szükséges mértékben feltárta a tényállást, a tényekből okszerű következtetést vont le, döntését kimerítően indokolta, nyomon követhető a megállapított tények és a jogkövetkezmények közötti logikai kapcsolat.

A felülvizsgálati kérelem

[12] A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet. A felülvizsgálati kérelem befogadását a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: Kp.) 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontjára alapította.

[13] Előadta, hogy 3357/2017. (XII. 22.) AB határozat indokolásának 47. pontja alapján a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírósági döntésekkel szemben az a minimális elvárás, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossgal megvizsgálja és annak értékeléséről határozatában

számot adjon. A Kp. 78. § (2) bekezdése alapján, figyelemmel a Kúria Kfv.I.35.371/2014/7. számú ítéletére, az ítéleti teljességgel szembeni követelmény azt feltételezi, hogy a bíróságnak számba kell vennie minden bizonyítékot, amely az által felülvizsgált közigazgatási határozatban szereplő döntése alapját képezi és érdemben ki kell fejtenie a jogi álláspontját, a per tárgyalása során a felperes és az alperes által előadottal kapcsolatban, meg kell jelölnie a bizonyítékok értékelésénél irányadónak tekintett körülményeket. Az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. §-ába és 346. § (4)-(5) bekezdéseiben foglaltakat megsértve a bizonyítékok értékelése során kirívóan, okszerűtlenül, logikailag ellentmondásosan járt el. A jogerős ítélet nem tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást és adekvált jogi indokolást, indokolása az objektíven figyelembe vehető tények tekintetében általános, az ítélet egyes bizonyítékok jogellenes kizárását követően nem ismerteti az elsőfokú bíróság általa figyelembe vett és értékelt bizonyítékokat. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a Kúria Kfv.I.35.411/2022/5. számú végzésében előírt tényállás tisztázási kötelezettséget, az ügyben bizonyítást nem folytatott le, a bizonyítékokat ezzel ellentétesen mérlegelte. Megszegte ezzel a Kp. 110. § (3) bekezdésében foglaltakat, mely szerint az elsőfokú bíróságot köti a Kúria által adott iránymutatás köti. Hivatkozott még a Kúria Kfv.I.35.030/2018/6. számú végzésére.

A Kúria döntése és jogi indokai

[14] A felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei nem állnak fenn.

[15] A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatását meg kell előznie a kérelem befogadhatóságáról való döntésnek. Azt, hogy ennek során a Kúria milyen körben vizsgálódhat, a Kp. 117.§ (4) és 118.§ (1) bekezdése határozza meg.

[16] A Kp. 118. § (1) bekezdése szerint a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása, ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége, ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége, ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés miatt indokolt.

[17] A Kp. 117.§ (4) bekezdése folytán a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt - a 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti ok kivételével - indokolni nem kell. A 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti ok esetében meg kell jelölni azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltér. A fél által megjelölt befogadhatósági okhoz a bíróság nincs kötve.

[18] A felperes által megjelölt befogadhatósági ok a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja. Ebben az esetben a befogadás kérelmezőjét a Kp. 117. § (4) bekezdésére tekintettel indokolási kötelezettség terheli, melynek során azt kell bemutatnia, hogy alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy egyéb eljárási szabályszegés kihatással volt az ügy érdemére. Előadásával olyan mértékben kell kétséget ébresztenie a jogerős ítélet jogszerűsége tekintetében, hogy ezen előadás alapján, minden további vizsgálat nélkül valószínűsíthető legyen a jogsértés. Felperes arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a Kúria által előírtak teljesítését, hogy a jogerős ítélet nem tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást és adekvált jogi indokolást, az objektív körülmények tekintetében általános, továbbá az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat nem a Kp. követelményeinek megfelelően értékelte.

[19] Formai vizsgálat során is megállapítható, hogy a jogerős ítélet a felperesi hivatkozással szemben teljesítette a Kúria Kfv.I.35.411/2022/5. számú végzésében adott iránymutatást. Ezen okból nem valószínűsíthető a befogadást lehetővé tevő eljárási szabályszegés.

[20] Az elsőfokú bíróság ítéletének jogi indokolásában kiindulási pontként ismertette a Halifax tesztet, majd az ennek megfelelően konkrétumok és az azokra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével mutatta be a felperesi tudattartalom szempontjából értékelése szerint releváns körülményeket. A jogerős ítélet a felperes hivatkozásával szemben tartalmazza a bizonyítékokból az elsőfokú bíróság értékelése szerint levonható következtetéseket.

[21] A befogadás melletti érveivel felperes eljárási szabályszegésre hivatkozva ténylegesen a bizonyítékok mérlegelését vitatta. Az azonban, hogy nem ért egyet a bizonyítékok mérlegeléséből levont következtetésekkel, a bizonyítékok áttekintését és ismételt mérlegelését kéri, nem ad lehetőséget a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontra alapított befogadásra.

[22] A Kúria a Kp. 117.§ (4) bekezdésére tekintettel a felperes által megjelölteken túl is, valamennyi Kp. szerinti, hivatalból figyelembe vehető ok mentén vizsgálta a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságát. Ennek során nem észlelt a jogegységgel okozati kapcsolatban álló indokot, a felülvizsgálati kérelmet a Kp. által nevesített egyetlen szempont alapján sem találta befogadhatónak. Mindezekre tekintettel a felülvizsgálati kérelem befogadását a Kúria a Kp. 118.§ (2) bekezdése alapján megtagadta.

A döntés elvi tartalma

[23] *Az, hogy a befogadást kérő nem ért egyet a bizonyítékok mérlegelésével, a levont következtetésekkel, nem ad lehetőséget a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontjára alapított befogadásra.*

Záró rész

[24] Az eljárás az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) bekezdés a) pontja alapján illetékmentes, ezért a Kúriának az illeték megfizetéséről rendelkeznie nem kellett.

[25] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdés alapján tárgyaláson kívül határozott.

[26] A végzés ellen a Kp. 116. § d) pontja alapján felülvizsgálatnak nincs helye.

Budapest, 2023. június 29.

dr. Hajnal Péter s.k.

a tanács elnöke

**Huszárné dr. Oláh Éva s.k.
s.k.**

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet

előadó bíró

bíró

dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

dr. Heinemann Csilla s.k.

bíró

bíró