



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.138/2023/6.

A tanács tagjai:

dr. Darák Péter, a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Demjén Péter bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes:

felperes1 Zrt.

(cím1)

A felperes képviselője:

ügyvéd1 ügyvéd

cím2)

Az alperes:

alperes1

(cím3)

Az alperes képviselője:

kamarai jogtanácsos kamarai jogtanácsos

A per tárgya:
per

adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Szegedi Törvényszék 2023. április 11. napján
kelt 3.K.701.400/2022/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Törvényszék 3.K.701.400/2022/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A Kúria a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét személyenként 100.000 (százezer) 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 felperes Zrt. és a számlakibocsátó Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó) kapcsolt vállalkozások, vezérigazgató a felperes vezérigazgatója és 2021. szeptember 20-ig egyedüli részvényese, egyben a Számlakibocsátó ügyvezetője és 2019. szeptember 23. óta minősített többségű befolyással bíró tulajdonosa (a befolyás mértéke: 90%).

[2] A Számlakibocsátó ellen felszámolási eljárás indult, amely 2020. december 17-én a tevékenység folytatásával zárult.

[3] A Számlakibocsátó, mint bérbeadó és a felperes, mint bérlő 2021. január 4-én határozatlan időre, a szerződésben meghatározott havi bérleti díj ellenében gépbérleti szerződést kötöttek 6 db munkagép működtető személyzet nélküli bérletéről. A szerződést mindkét szerződő fél nevében az ügyvezető-vezérigazgató írta alá.

[4] A Számlakibocsátó alkalmazottakkal nem rendelkezik, a felperes alkalmazotti állománya 45 -50 fő. Az ügyletek teljesültek, a felperes a munkagépeket bérbe vette, munkavállalóival azokat üzletszerű gazdasági tevékenysége keretében működtette.

[5] A felperes a gépbérletről kiállított 5 db számla ellenértékét részben több részletben átutalással megfizette (46.812.200 Ft-ból 27.860.454 Ft-ot), a számlák 9.952.200 Ft általános forgalmi adó (áfa) tartalmát a 2021. január – március időszaki bevallásában levonásba helyezte.

[6] A Számlakibocsátó a számlák áfa-tartalmát bevallásában fizetendő adóként szerepeltette, azonban azt nem fizette meg. Ügyvezetője 2021. január – március időszakban három alkalommal összesen 21.020.000 Ft-ot készpénzben vett fel a számlakibocsátó számlájáról.

[7] A elsőfokú adóhatóság (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2021. január - március időszakra áfa adónemben igényelt költségvetési támogatás, adó-visszatérítés, adó-visszaigénylés kiutalását megelőző vizsgálatára irányuló adóellenőrzés alapján meghozott iktatószám iktatószámú határozatával a felperes terhére 9.952.000 Ft adóhiánynak minősülő jogosulatlan visszaigénylést állapított meg, annak átvezetését megtagadta, és kötelezte a felperest az adóhiány 200%-ának megfelelő 19.904.000 Ft adóbírság megfizetésére.

[8] A fellebbezés alapján eljáró alperes a iktatószámú iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[9] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. (a továbbiakban: Art.) 1. §-ára, 215. § (1), (3) és (4) bekezdésére, 219. § (3) bekezdésére alapította.

[10] Indokolása szerint a felperest a Számlakibocsátó kifogásolt 5 számlája után az adólevonási jog nem illeti meg, mert ugyan a számlák szerinti ügyletek megvalósultak, azonban a Számlakibocsátó csalárd magatartást valósított meg, az adót nem fizette be a költségvetésbe, és erről a felperes nyilvánvalóan tudott [Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 3. pont]. Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Ha a szerződés célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy döntően a kölcsönös vagy egyoldalú adómegettakarítás és közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott

kár, visszaélésszerű magatartás valósul meg. Értékelése szerint a felperes a Számlakibocsátó törvényes képviselőjének azonossága (személyi összefonódás) révén került olyan helyzetbe, hogy a kapcsolt vállalkozása által esedékességig meg nem fizetett adót helyezett levonásba, magatartása a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményébe ütközik. Értékelte, hogy a Számlakibocsátó adófolyószámlája a felperes tárgydíszaki bevallása benyújtásának időpontjában hátralékot mutatott, amely a Számlakibocsátónál 2021. június hónapra lefolytatott ellenőrzés magállapítása szerint úgy került ellentételezésre, hogy a Számlakibocsátó hiteltelen számlák alapján bevallásában visszaigényelhető adót szerepeltetett.

[11] Az emelt összegű bírságmérték meghatározásánál figyelembe vette, hogy a felperes aktív résztvevője volt a felek által megvalósított adókijátszásnak, az ügyletek célja pedig tiltott adóelőny elérése, az adófizetési kötelezettség jogszerűtlen csökkentése volt. Ezt a Számlakibocsátó számláinak befogadásával és azoknak a nyilvántartásokban, könyvelésben való szerepeltetésével valósított meg. A befogadott számlák áfa-tartalmának levonásba helyezése valótlan könyvelést eredményezett.

[12] Az adóbevételi érdekeket legsúlyosabban sértő, szándékos adórövidítésre irányuló csalárd magatartások elkövetése esetén emelt mértékű adóbírságot kell kiszabni. Az e körbe tartozó adózói magatartások közös jellemzője, hogy az adóhatóság megtévesztése által az adófizetési kötelezettség elkerülésére, jogszerűtlen adóelőny megszerzésére irányulnak, ezért csak tudatos magatartással valósíthatók meg. Az Art. 215. § (4) bekezdése nem nevesíti az adókijátszásban, adócsalásban való aktív részvételt, azonban ezen magatartás kifejtése is egyértelmű okozati összefüggésben áll a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével. A felperes adókijátszásban való aktív részvétele bizonyított, amely alapján az adóhiány 200%-nak megfelelő adóbírság megfizetésére köteles.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[13] A felperes keresetlevelében elsődlegesen az adóhatóság határozatának megváltoztatását, az adókülönbözöt és az adóbírság törlését, másodlagosan az alperes határozatának megsemmisítését, az alperes új eljárásra kötelezését, a tárgyaláson pontosított keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályú megsemmisítését, másodlagosan emellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[14] A tényállástisztázási kötelezettség megsértését, a bizonyítékok egyoldalú értékelését sérelmezte. Hangsúlyozta, hogy valós, racionális ügyleteket bonyolított, a gépbérlet megtörtént, a gépeket üzletszerű gazdasági tevékenysége keretében használta, így az adólevonási jogának megtagadása jogszabálysértő. A joggal való visszaélés tilalma az ún. Halifax-típusú, tisztán mesterséges ügyletekre vonatkozik. Önmagában a Számlakibocsátó adófizetési kötelezettségének átmeneti elmulasztása - még a felek törvényes képviselője egyezősége esetén - sem eredményezheti az adólevonási jog korlátozását.

[15] Előadta, hogy törvényes képviselője annak volt tudatában, hogy a Számlakibocsátó által bevallott adó késedelmes megfizetésének egyedüli törvényes szankciója a késedelmi kamat lehet, és az adóhatóság végrehajtási eljárást indíthat az adó beszedése érdekében, amely esetben az adótartozás mértékét sokszorosán meghaladó tárgyi eszközállomány, a cég vagyona kerülhet veszélybe. A Számlakibocsátó adóhátralékának fedezete mindvégig biztosított volt, az adóhatóság a végrehajtási eljárásban az adótartozás összegét jóval meghaladó értékű tárgyi eszközállományt foglalt le, és lefoglalhatta volna perbeli számlákból eredő követelést is. A törvényes képviselője azt is tudta, hogy a Számlakibocsátó bevételeinek elmaradása átmeneti, amelyet az is bizonyít, hogy a vizsgált időszakon túl újabb tárgyi eszközök beszerzését tervezte. Okirati bizonyítékként csatolta az adóhatóság határozatát, amelyben a Számlakibocsátót terhelő 9.886.395 Ft áfa-tartozásra részletfizetést engedélyezett, illetve a Számlakibocsátó 2022.11.03. napján hatályos adószámla-kivonatát, amely szerint az adónemben nincs tartozása.

[16] Előadta, hogy a Számlakibocsátó az adóellenőrzése megállapításait, így az adókülönbözet megállapítását elfogadta, a határozat ellen jogorvoslással nem élt.

[17] Álláspontja szerint az adóhatóság jogszabályi alap és megfelelő indokolás nélkül szabott ki emelt összegű adóbírságot még abban az esetben is, ha az adólevonási joga korlátozható lenne.

[18] Az alperes ellenkérelme a határozatában foglaltak megismétlése mellett a kereset elutasítására irányult.

A jogerős ítélet

[19] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően - új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette.

[20] Ítélete jogi indokolásában részletesen ismertette az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) adólevonási joggal kapcsolatos gyakorlatát, majd ezt követően kifejtette, hogy a perbeli ügyben a felek között nem volt vitatott, hogy a számlákon szereplő gépbérlet megtörtént és azt a felperes adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel, gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag vagy elsődlegesen adóelőny megszerzésére való törekvés a felek részéről nem volt kimutatható. A héa-levonási jog a gazdasági tevékenység céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó és azt az EUB joggyakorlata szerint nem befolyásolja, hogy az ügyletek után fizetendő héa-t befizették e az államkincstárba, vagy sem. Az, hogy a Számlakibocsátó nem tett eleget az áfa befizetési kötelezettségének, nem minősül adócsalásnak és az nem érinti a felperes adólevonáshoz való jogát még akkor sem, ha személyi összefonódás okán ezen tényről tudott.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[21] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására történő utasítását kérte.

[22] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (1) bekezdését, 4. § (1) bekezdését, 78. § (2) bekezdését, 85. § (1) – (2) bekezdését, 89. § (1) bekezdés a) pontját, 90. § (1) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdését, 346. § (4) - (5) bekezdését, az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, az Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 165. § (1) - (2) bekezdését, 166. § (1) - (2) bekezdését, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 117. § (1) bekezdését, 89. § (1) bekezdését, valamint az Art. 1 - 2. §-ait, és ellentétes a Kúria közzétett gyakorlatával [Kfv.35.030/2021/12., Kfv.VI.35.246/2022/7., Kfv.I.35.371/2021/7.].

[23] Előadta, hogy az adóhatóság a felperesnél az Air. 89. § (1) bekezdése szerinti, ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzést folytatott le, határozat hozatala ezért nemleges megállapítás esetén is kötelező. A közigazgatási perben a bíróságnak módja van a jogsértő közigazgatási cselekmény megváltoztatására, ebben az esetben az Air. 117. § (1) bekezdése szerint megkövetelt határozat helyébe a bíróság Kp. 90. §-a szerinti jogerős ítélete lép. Az elsőfokú bíróság ítélete azonban lezáratlan adóellenőrzést eredményezne, határozat hiányában nem következik be az Air. 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti ellenőrzéssel lezárt időszak. Az elsőfokú bíróság ítélete ekképpen sérti az Air. 89. § (1) bekezdés a) pontját és 117. § (1) bekezdését, továbbá ellentétes a Kúria Kfv.I.35.030/2021/12. számú közzétett határozataiban, valamint az EUB C-611/19. (Crewprint-ügy) végzésében kifejtett jogértelmezésével is.

[24] Álláspontja szerint a jogerős ítélet az irányadó jogszabályok téves értelmezésén, a feltárt tényállás hiányos értékelésén, illetve a bizonyítékokból levont kirívóan okszerűtlen következtetéseken és iratellenes megállapításokon alapul, az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárás alapján rendelkezésre álló releváns bizonyítékokat néhol egyáltalán nem, vagy aránytalanul kis részben, míg máshol tévesen, okszerűtlenül és a jogszabályi előírásokkal ellentétesen értékelte, továbbá megsértette indokolási kötelezettségét azáltal, hogy a feltárt tényállás helyett jelen ügyétől eltérő tényállású európai bírósági és kúriai döntésekre alapította ítéletét.

[25] Álláspontja szerint az ítéletben is felsorolt körülmények olyan mennyiségben nyertek bizonyítást, hogy összességükben alkalmasak arra, hogy igazolják: a felperes és a Számlakibocsátó ügyvezetést ellátó személy egyezősége okán szükségszerűen tudott a Számlakibocsátó adóelkerüléséről, és aktív szerepet játszott abban [Kfv.35.371/2021/7.]. A személyi összefonódás azt igazolja, hogy a felperes az adóelkerülő konstrukció céljáról - számlakibocsátás az áfa meg nem fizetése mellett - szükségszerűen tudomással rendelkezett. Ezt támasztja alá az a határozatokban és a védíratban is kiemelt tény, miszerint a felperes törvényes képviselője csupán hivatkozott a Számlakibocsátó átmeneti likviditási problémáira, mint az adófizetés elmaradásának okára, azonban a probléma körülményeiről, mértékéről, kialakulásáról, kezeléséről semmit nem adott elő. Az elsőfokú bíróság mellőzte ezen körülmény ismertetését, így annak értékelését is, és a mellőzés okszerű indokát sem adta.

Szintén hiányzik az ítéletből annak érdemi értékelése, illetve a mellőzés indoka, hogy a Számlakibocsátó adószámlája a felperes vizsgált időszaki bevallása benyújtásakor hátralékot mutatott, és a hátralékot a Számlakibocsátó úgy kívánta ellentételezni, hogy a 2021. áprilisi és júniusi bevallásában hiteltelen számlák alapján szerepeltetett visszaigényelhető adót.

[26] Az elsőfokú bíróság tehát nem a rendelkezésre álló bizonyítékok, illetve azokon alapuló tények alapján, hanem az EUB és a Kúria ítélkezési gyakorlatára hivatkozással, több esetben eltérő tényállású, így szükségképpen eltérő jogi minősítésű ítéletei idézésével hozta meg döntését. Az EUB joggyakorlatára hivatkozás nem pótolhatja a tényállás megállapítását [Kfv.35.246/2022/7.]. Kirívóan okszerűtlen, egyben iratellenes és megalapozatlan az elsőfokú bíróság azon megállapítása is, miszerint az adóhatóság önmagában csak az adófizetési kötelezettség elmulasztása okán vitatta volna el a felperes adólevonási jogát.

[27] Hangsúlyozta, hogy a Számlakibocsátó adóelkerülő magatartást tanúsított azáltal, hogy nem fizette meg az áthárított áfát, a keresetben hivatkozott fizetési könnyítési eljárásban előírt részletfizetési feltételeket sem teljesítette, így tartozása jelenleg is fennáll.

[28] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében előadta, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme annyiban megalapozott, hogy az elsőfokú bíróság az Air. 117. § (1) bekezdésének megsértésével hozta meg ítéletét, az alperes határozatát a Kp. 89. § (1) bekezdés a) pontja alapján a keretében foglaltak szerint az adókülönbözet és az adóbírság törlésével a Kp. 90. § (1) bekezdése alapján meg kellett volna változtatni. Kérte erre tekintettel a jogerős ítélet megváltoztatását, az alperes határozatának az elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására való kötelezését.

[29] Ezen túlmenően hangsúlyozta, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amelynek feltételei nem állnak fenn: az elsőfokú bíróság a döntése alapjául szolgáló tényállást teljes egészében az alperessel egyezően állapította meg, hiányos, iratellenes, téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket nem rögzített. Nem minősül adócsalásnak, hogy a Számlakibocsátó az adót nem fizette meg és az nem érinti a felperes adólevonáshoz való jogát még akkor sem, ha személyi összefonódás okán ezen tényről tudott. Az EUB és kúriai joggyakorlat szerint az adólevonási jog megtagadhatóságának feltétele az adókijátszás, amelyet a felperes – elsőfokú bírósággal egyező - álláspontja szerint az alperes nem bizonyított. A joggal való visszaélés tilalma az ún. Halifax-típusú, tisztán mesterséges ügyletekre vonatkozik. A fizetési késedelemnek - ha egyébként a költségvetést megillető adóbevétel végleges elvonására irányuló szándék nem állapítható meg - nem lehet szankciója az adólevonási jog elvitatása.

[30] Az alperes álláspontjával ellentétben nem ütközik a Kúria BH2012.173 és BH2019.120 számú eseti döntéseibe a jogerős ítélet, ugyanis teljesen világosan és egyértelműen kiderül az indokolásából, hogy a bizonyítékok mérlegelése során melyek voltak azok a körülmények, amelyeket a bíróság irányadónak tekintett. Önmagában az, hogy a bíróság az alperesétől eltérő álláspontra helyezkedett, még nem jelenti azt hogy a jogerős ítélet megalapozatlan és jogszabálysértő. A bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékok teljes körű mérlegelésével hozta meg a felülvizsgálati kérelemmel támadott határozatát, az EUB (és a Kúria) joggyakorlatára hivatkozás nem a tényállás megállapítását pótolta, hanem a döntés jogszabályi és jogértelmezési alapjait adta meg.

[31] Szemben az alperes felülvizsgálati kérelemben többször rögzített véleményével a keresettel támadott és a bíróság által jogsértőnek talált közigazgatási határozat jogalapjaként az adóhatóság kizárólag az adófizetési kötelezettség elmulasztását jelölte. Ehhez képest nem jogsértő a bíróság eltérő álláspontja, hiszen az alperes által felhozott további bizonyítékoknak (személyi összefonódás, számlakibocsátó adóellenőrzésének határozathozatal során még nem jogerős megállapításai) csak akkor van relevanciája, ha az adó késedelmes megfizetése adókijátszásnak minősül. A felperes álláspontjával egyezően az elsőfokú bíróság nemlegesen foglalt állást.

[32] A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott Kfv.I.35.371/2021/7. számú ítélet alapjául szolgáló tényállás teljesen eltér a jelen ügy tényállásától, ugyanis abban az ügyben egy kifejezetten adókijátszás szándékával felépített számlázási láncolat vonatkozásában foglalt állást a Kúria, míg a jelen ügyben nem a költségvetést megillető adóbevétel végleges elvonásának szándéka, hanem a bevallott adó késedelmes pénzügyi rendezése volt megállapítható.

[33] A Számlakibocsátó fizetési könnyítés szerinti kötelezettsége teljesítésének elmaradásával kapcsolatban észrevételezte, hogy tényállítását az alperes bizonyítékkal nem támasztotta alá, továbbá az érvelése kapcsán a Kp. 117. § (3) bekezdése irányadó.

A Kúria döntése és jogi indokai

[34] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[35] 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 felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem 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].

[36] A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy az elsőfokú ítélet az eljárási szabályoknak megfelelően tartalmazza a tényállást, a felek perbeli nyilatkozatait, valamint a döntés jogi indokait, így az alperes felülvizsgálati kérelmében ennyiben alaptalanul állította a Pp. 346. § (4) bekezdésében foglaltak megsértését. Megfelel az ítélet tartalmára vonatkozó eljárásjogi

rendelkezőknek, hogy az adóhatóság döntése jogi indokainak részletes ismertetése mellett az alperes perbeli védekezésének rögzítésekor a bíróság a határozat indokaira visszautal, amennyiben – mint az a jelen esetben is történt - a védírat, illetve az alperes perbeli nyilatkozatai azokat megismétlik, és további, a jogvita szempontjából releváns nyilatkozatot nem tartalmaznak. A jogerős ítélet mindezek következtében érdemi felülvizsgálatra alkalmas volt.

[37] A Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálata során az ügy érdemében így azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság az adólevonási jog tárgyában az általa megállapított tényállásból okszerű, és a bírói gyakorlatba illeszkedő döntést hozott-e, illetve az alperes határozatának új eljárás elrendelése nélkül történő megsemmisítése törvényes-e.

[38] Az alperes határozatában a felperes adólevonási jogát megalapozó tényállás jogi minősítését a KMK vélemény 3. esetkörével azonosította. A visszaélés megvalósulását abban látta, hogy a felperes a gépbérleti szerződések alapján a rá áthárított áfát úgy helyezte levonásba, hogy az – mivel a Számlakibocsátóval azonos ügyvezetés alatt állt – általa is tudottan nem került a költségvetésbe befizetésbe.

[39] A KMK vélemény 3. pontja azt az esetkört írja le, amikor a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg. Kimondja, hogy ebben az esetben vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett az adókijátszásról, adócsalásról. A jelen esetben az adóhatóság azt állapította meg, hogy a felperes a Számlakibocsátó jogellenes magatartásáról tudott, a gépbérlet, illetve annak számlázása adókijátszásra irányuló olyan konstrukció volt, amelyben a felperes tudatosan a Számlakibocsátó által a költségvetésbe be nem fizetett áfához kívánt hozzájutni. Az adóhatóság szerint tehát nem pusztán a Számlakibocsátó jogsértő magatartása, illetve a felperes ahhoz fűződő pozitív tudattartalma, hanem a konstrukcióban való tudatos részvétel jogkövetkezménye az adólevonási jog megtagadása. Ezt a magatartást az adóhatóság a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye megsértéseként értékelte.

[40] Az Art. az adózás alapelvei között, 1. §-ában rögzíti a rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelményét, illetve a joggal való visszaélés tilalmát: az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

[41] A Halifax-teszt alapján akkor rendeltetésszerű az áfalevonási jog gyakorlása, ha

1. az adólevonási jog feltételei formálisan fennállnak, de

2. az ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az áfa-rendelkezők célkitűzéseivel, és

3. az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy az ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése volt.

[42] A nemzeti és az európai bírósági gyakorlat szerint bármely feltétel hiánya kizárja, hogy az adólevonási jogot a rendeltetésszerű joggyakorlás megsértése miatt elvitassák.

[43] A rendeltetésszerű joggyakorlás megsértése esetén a gazdasági esemény megvalósul, az adókijátszás tehát nem abban áll, hogy az adózó meg nem történt gazdasági eseményről kiállított számlára kíván adólevonási jogot alapítani, továbbá az adólevonási jog formai feltételeit illetően (adóalanyiség, számla, stb.) sincs hiányosság. Az adójogi felelősséget ebben az esetben olyan tudatos, célzatos magatartás bizonyítottsága alapozza meg, amely során az ügylet megkötése, lebonyolítása, illetve a számlázása során az adózó elsődleges célja meg nem engedett (a szabályozás céljával ellentétes) adóelőny megszerzése. Ez csalárd magatartásként jelenik meg az EUB és a Kúria ítélezésében: az adólevonási jogra nem lehet csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozni. Nem illeti meg az adólevonási jog a gazdasági szereplőket, ha visszaélésszerű magatartást tanúsítanak, ezért nem részesülhetnek az áfa-mechanizmus előnyeiből azon ügyletek után, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon jussanak adóelőnyhöz [C-255/02 (Halifax) 68 - 70. pont].

[44] Az áfa mechanizmus célját az elsőfokú bíróság is rögzítette: a gazdasági tevékenységet végző adóalanyt az ilyen minőségében végzett tevékenysége után ne terhelje áfa-fizetési kötelezettség: a szolgáltatás utáni áfát a szolgáltatást nyújtó adóalany a számlában felszámítja, bevallásában feltünteti, a költségvetésbe befizeti, a viszont a szolgáltatás igénybe vevő adóalany azt részére a számla alapján megfizeti, majd bevallásában levonásba helyezi. Ezáltal sem a szolgáltatást nyújtó, sem az azt igénybe vevő nem viseli tényeleghesen az áfát, a szolgáltatást nyújtó viszont az állam nevében az adó beszedését köteles elvégezni, a költségvetésbe befizetni.

[45] Amennyiben bizonyított, hogy tudottan az állam részére ténylegesen be nem szedett adót helyez levonásba az adóalany, sérül az áfa-mechanizmus, így az áfa-szabályozás célja is, továbbá mivel a költségvetésbe az áfa nem kerül befizetésre, a költségvetés viszont azt „kifizeti”, pénzben kifejezett közpénzügyi sérelem is előáll. A személyi összefonódás a perbeli esetben nem egyszerű ismeretséget (rokonság, ismerősi viszony, korábbi üzleti kapcsolat, stb.) fed, hanem a Számlakibocsátó és az adólevonási jogot gyakorolni kívánó felperes nevében gazdasági tevékenysége keretében intézkedni jogosult és köteles, egyben az ügyletek bonyolításában személyesen eljáró személy azonosságát takarja. Ebből következően nyilvánvaló, hogy a felperes olyan áfa levonását kívánta elérni, amely az áfa mechanizmusba nem illeszthető be.

[46] A jelen esetben az áfa-mechanizmus sérelme, illetve a felperes erről való tudomása a kifejtettek értelmében bizonyított, és a tényeket illetően a felperes által sem vitatott (a Számlakibocsátó nem fizette be az adót, azonos ügyvezetés). A rendeltetésellenes joggyakorlás tudatos, célzatos magatartást jelent: az adóalany visszaélési céllal alakítja a magatartását. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének teljesítése, illetve megsértése tény-, és nem jogkérdés, ezért kizárólag az ügy konkrétumai alapján állapítható meg, hogy az adózó a terhére rótt, a rendeltetésellenes joggyakorlás követelményét sértő, célzatos magatartást fejtett-e ki [Kúria Kfv.I.35.013/2020/9.]. Az EUB a C-255/02. (Halifax), C-653/11. (Ocean Finance), C-103/09. (Weald Leasing) és más döntéseiben a nemzeti bíróság feladatának minősítette az ügyletek tényleges vizsgálatát. A bíróságnak ezért arról kellett

volna állást foglalnia az ügy egyedi jellemzői alapján, hogy a felperes - objektív körülmények alapján bizonyítottan - célzatosan, jogosulatlan adóelőny elérése érdekében járt-e el a kifogásolt számlákra alapított adólevonási jog gyakorlásakor.

[47] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az adólevonási jog megtagadásának általános elveit helytállóan jelenítette meg ítélete indokolásában, azonban elmulasztotta jelen ügy körülményeinek érdemi értékelését, ezért a jogerős ítélet sérti a Pp. 346. § (5) bekezdését, egyben megalapozatlan. Értékelés nélkül maradt, hogy a Számlakibocsátó felszámolási eljárása megszüntetése nélkül a perbeli szerződés megkötését (2021. január 4.) megelőzően, mintegy két héttel fejeződött be (2020. december 17.). a felperes a számlák ellenértékét csak több részletben, és csak részben, fizette meg (46.812.200 Ft végösszegéből átutalással 27.860.454 Ft-ot), és a felperes ügyvezetője a vizsgált időszakban a Számlakibocsátó számlájáról a megfizetethez közelítő összegű (21.020.000 Ft) készpénzt vett fel. A felperes intézkedésre jogosult ügyvezetője a felperes 90%-os részesedésű, meghatározó befolyással rendelkező tulajdonosa, továbbá a Számlakibocsátó egyedüli részvényese volt, így mindkét társaságot nyilvánvalóan a saját tulajdonosi érdekei szerint irányította. A felperes kereseti előadásában maga is kitért arra, hogy a Számlakibocsátó a terhére fiktív számlákra alapított adólevonást megtiltó, illetve ennek szankcióiról rendelkező adóhatósági határozatot nem támadta meg. Az alperes a fiktív számlákra alapított adólevonásnak abból a szempontból is jelentőséget tulajdonított, hogy a Számlakibocsátó ezáltal kívánta a bevallott, de megfizetni elmulasztott adóját csökkenteni, emellett rögzítette, hogy a Számlakibocsátó adófolyószámlája a felperes tárgyidőszaki adóbevallásának időpontjában is hátralékot mutatott. Nem tért ki az elsőfokú bíróság azon körülményre sem, mely szerint a felperes csak állította, de felhívás (2021.12.16-án átvett iktatószám2 iktatószámú végzés) ellenére sem igazolta, hogy a Számlakibocsátó pusztán átmeneti likviditási zavar miatt nem fizette be a bevallott adót.

[48] Mindezen körülmények értékelése nélkül az adóhatóság által állított adóvisszaélésről megalapozott döntés nem hozható. Azáltal, hogy az elsőfokú bíróság az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó elvek ismertetésével, azonban az ügy lényeges, az adólevonási jog rendeltetésszerű gyakorlás szempontjából releváns körülményeinek értékelését mellőzve hozta meg ítéletét, megsértette a Kp. 78. § (2) bekezdését és a Pp. 279. § (1) bekezdését, ezáltal nem tett eleget a kereset érdemi elbírálására vonatkozó kötelezettségének, megalapozatlan döntést hozott [Kfv.35.246/2022/7.].

[49] A Kúria a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott további eseti döntések – jelen ügy szempontjából történő - részletes elemzését mellőzte, ugyanis a jogerős ítélet jogszabálysértő voltát az eljárásjogi és anyagi jogi rendelkezések megsértése miatt állapította meg, és nem merült fel a felülvizsgálati eljárásban olyan jogkérdés, amely csak bírói jogértelmezéssel lett volna megválaszolható.

[50] A Kúria megállapította, hogy alapos az alperes felülvizsgálata kérelme azon része is, amellyel a felperes is egyetértett: a jogerős ítélet sérti az Air. 117. § (1) bekezdését és 89. § (1) bekezdését azáltal, hogy az elsőfokú bíróság az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező ellenőrzés alapján meghozott végleges adóhatósági határozat megsemmisítése ellenére nem rendelt el új eljárást. A Kúria irányadó gyakorlata szerint „[48] Az Air. 117. § (1) bekezdés szerint adóellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás). Felperesnél

adóellenőrzés lefolytatására került sor, a határozat hozatala nemleges megállapítás esetén is kötelező lett volna. Az adóhatósági döntések esetében a közigazgatási perben a bíróságnak módja van a jogsértő közigazgatási cselekmény megváltoztatására. Ebben az esetben azonban az adóellenőrzés nem marad határozat nélkül, az Air. 117. § (1) bekezdés szerint megkövetelt határozat helyébe a bíróság Kp. 90. § szerinti jogerős ítélete lép. Az elsőfokú bíróság által alkalmazott Kp. 92. § szerinti megsemmisítés azonban a perbeli tényállás mellett jogsértően lezáratlan adóellenőrzést eredményezne. Adóellenőrzés esetén ugyanis határozat hiányában nem következik be az Air. 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti ellenőrzéssel lezárt időszak. (...)” [Kfv.35.093/2023/8.]. Hasonlóan rendelkezik a Kúria a Kfv.35.030/2021/12. számú határozata [14] bekezdésében is.

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

[52] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban köteles a Kúria iránymutatásának megfelelően az adóhatóság által feltárt tények, bizonyítékok, illetve a felperes érvelése és a keresetéhez csatolt okiratok alapján állást foglalni arról, hogy a felperes az Art. 1.§-ába ütköző módon, a rendeltetésszerű joggyakorlás tilalmát megszegve kívánta-e gyakorolni adólevonási jogát a Számlakibocsátó perbeli számlái alapján.

A döntés elvi tartalma

[53] *Az ügy egyedi körülményeinek értékelése nem pótolható az Európai Unió Bírósága döntéseinek ismertetésével. A rendeltetésszerű joggyakorlás tilalmának megsértéséről az ügy egyedi körülményeinek értékelésével kell dönten.*

Záró rész

[54] A Kúria a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A perköltség összegét a Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2), (5) és (6) bekezdése alkalmazásával határozta meg azzal, hogy annak összegét azért mérsékelte, mert a bírósági eljárás folytatódik.

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

[56] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. február 22.

dr. Darák Péter s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Demjén Péter s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő