



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I. 35.230/2024/10.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Figula Ildikó bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

Az I. rendű felperes: Felperes1

(Cím2)

Az I. rendű felperes képviselője: Dr. Sóvágó Ügyvédi Iroda (ügyintéző: név

ügyvéd, Cím4

A II. rendű felperes: felperes2

(Cím3)

A II. rendű felperes képviselője: Réti, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr.

név1 ügyvéd, Cím6)

Az alperes: Alperes1a

Cím1

Az alperes képviselője: név2 kamarai jogtanácsos

Cím1

A per tárgya: adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: I. és II. rendű felperes 13. és 14. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Debreceni Törvényszék 101.K.700.507/2024/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 101. K. 700.507/2024/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

Az I. rendű felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 250.000 (kétszázötvenezer) forintban, a II. rendű felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 250.000 (kétszázötvenezer) forintban, az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 250.000 (kétszázötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

I. rendű felperes

[1] Az I. rendű felperes tevékenységi köre többek között haszon és hobbiállat eledel gyártása, gabona raktározása, szárítása és tárolása, míg II. r. felperes dísznövény, vetőmag, műtrágya, hobbiállat eledel kiskereskedelem főtevékenységi körrel alakult.

[2] A felperesek 2016. július 01. napján határozatlan időre szállítási szerződést kötöttek 5.000.000 db keretmennyiség meghatározása mellett konzervdoboz és konzerv fedél termékekre vonatkozóan, mely az I. rendű felperes által gyártott nedves kutyatáp csomagolására szolgált. Az I. rendű felperes a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adóalanyi körbe tartozik, közepes összevont kockázati besorolással és 2020. május 01-től folyamatosan megbízható adózói minősítéssel rendelkezik.

[3] Az I. rendű felperes 2019. január 01- 2020. december 31-e közötti időszakban adólevonási jogot gyakorolt a II. rendű felperes által kis, illetve nagy konzervdoboz, fedél, alj termékek értékesítéséről kibocsátott számlák alapján. Az adóhatóság megtagadta az I. rendű felperes adólevonási jogát, mert álláspontja szerint az I. rendű felperes nem a II. rendű felperestől szerezte be a termékeket, hanem közvetlenül a lengyel gyártótól vásárolta meg. A II. rendű felperes pedig csupán számlákat állított ki, amelyet az I. rendű felperes arra használt fel, hogy az eladótól eltérő adóalany számlájára adólevonási jogot alapítson, noha tisztában volt azzal, hogy a konzervdobozokat nem a számlakibocsátó értékesítette felé, mivel a termékértékesítési ügylet tartalmi elemeiről maga állapodott meg közvetlenül a lengyel gyártóval.

[4] A fenti megállapítás alapján az adóhatóság az I. rendű felperes terhére a vizsgált időszakra 426.255.000, - Ft adókülönböt, egyben adóhiányt állapított meg, mely adóhiány után 200%-os adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel.

[5] Az I. rendű 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 99. § (1) bekezdésében rögzített tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. Kifejtette, hogy az I. rendű felperes és lengyel eladó között a konzervdoboz beszerzési ügyletben szükségszerűen szoros kapcsolat állt fenn, melyben a II. rendű felperes csak formálisan vett részt, de amely nem biztosított az I. rendű felperes által beszerzett konzervdobozok felett tulajdonosként való rendelkezési jogot, ennek hiányában pedig nem tudta azt az I. rendű felperes felé az Áfa tv. 9. §-a szerinti termékértékesítés objektív fogalma szerinti ügyletet teljesíteni.

[6] Álláspontja az volt, hogy a vizsgált ügylet a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK vélemény 2. pontja esetkörnek feleltethető meg. Az I. rendű felperes pozitív tudata átfogta az adólevonási jog gyakorlására felhasznált számlák hiteltelenségét, hiszen objektív körülmények alapján megállapítható volt, hogy a számlázási lánc aktív alakítója volt, úgy az adózó tudattartalmára vonatkozóan további bizonyítási cselekmény lefolytatására már nem volt szükség. Az I. rendű felperes maga élt vissza az adólevonások rendszerének céljával, amikor az eladótól eltérő adóalany számlájára alapított adólevonási jogot.

Kereset és védirat I. rendű felperes vonatkozásában

[7] 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.

[8] 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.

[9] 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.

[10] Az alperes nem bizonyította, hogy a számlákon feltüntetett konzervdobozok átengedése nem került sor, emellett eljárása ellentétes az adósemlegesség, arányosság, jogbiztonság, uniós jog alapelveivel, valamint az Art. 99. § (1)-(2) bekezdésével. 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 teljesítették a termékértékesítés Áfa tv. 9. §-ban meghatározott feltételeit, azok valóságban az adóalanyok között végbementek.

[11] Vitatta az adóbírság mértékének megállapítását is.

[12] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás II. rendű felperesnél

[13] A II. rendű felperesnél 2019. július 01-től 2019. december 31-ig terjedő időszakra végzett az adóhatóság általános forgalmi adónemre kiterjedő adóellenőrzést.

[14] A II. rendű felperes az cég1-től (továbbiakban: Kft1.) márkanev állateledel értékesítéséről kiállított számlák után élt általános forgalmi adó levonás jogával. Ezen termékeket a II. rendű felperes a cég2 (továbbiakban: S.r.l.) román társaságnak értékesítette tovább. Az adóhatóság megállapítása szerint a román társaságnak értékesített termékeket az cég3 (továbbiakban: Kft2.), cég5 (továbbiakban: Kft3.), vagy a cég4 (továbbiakban: Kft3.) részére adták el, amely azt az eredeti beszállító társaságnak a Kft1.-nek adta tovább, ahonnan az áru a II. rendű felpereshez került, majd a II. rendű felperes az S.r.l.-nek továbbította. A feltárt számlázási láncolat alapján az adóhatóság álláspontja az volt, hogy a számlák nem hitelesek, nem alkalmasak az adólevonási jog gyakorlására, a gazdasági események a valóságban nem történtek meg, a számlák csak önmagukban léteztek, sem a II. rendű felperes, sem a feltárt számlázási láncolat tagjai nem tudtak hiteles bizonylatot bemutatni a termékek beszerzéséről, eredetéről. Erre figyelemmel az 5/2016. (IX.26) KMK vélemény 1. esetkörét állapította meg.

[15] Ezen túlmenően a II. rendű felperes a vizsgált időszakban beszerzései között tartotta nyilván a Kft3. által kibocsátott számlát, amely egy 44.330.709, Ft + 11.969.291, Ft áfa összegű márkanev1 típusú személygépkocsi értékesítéséről került kiállításra. Az adóhatóság szerint a számlakibocsátó a számlán szereplő gépjármű tekintetében sem a számla szerinti teljesítési időpontban, sem a számla kibocsátásakor nem bírt tulajdonosi jogokkal, ezen ügylet a számla szerinti tartalommal nem történt meg.

[16] A konzervdobozok és fedelek beszerzése és értékesítése kapcsán átvette az I. rendű felperesi határozatában leírtakat, anélkül, hogy a II. rendű felperesnél erre vonatkozóan bármilyen bizonyítási eljárást folytatott volna, illetve a beszerzett bizonyítékokat a II. rendű felperes részére megküldte volna. Álláspontja az volt, hogy azt az I. rendű felperes közvetlenül a lengyel gyártótól vásárolta meg a konzervdobozokat, fedeleket, a II. rendű felperes számláival csupán adólevonási jogot teremtett magának, a valóságban a termékértékesítések nem mentek végbe, a II. rendű felperes az I. rendű felperes felé termékértékesítés hiányában számlákat bocsátott ki, mely tényre tekintettel az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdése alapján áfa fizetésre kötelezett.

[17] Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság a 6437797260 számú határozatával a II. rendű felperes terhére 155.997.000,- Ft adókülönbözetet tárt fel, mely után 311.921.000,- Ft adóbírságot szabott ki, továbbá 30.066.000, - Ft késedelmi pótlék megfizetését írta elő.

[18] A II. rendű felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6449435699 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóságnak nincs olyan jogszabályi kötelezettsége, hogy a kiegészítő jegyzőkönyv mellékleteként megküldje az adózó részére a megállapítással kapcsolatos dokumentumokat, továbbá rámutatott arra, hogy iratbetekintési joga a II. rendű felperesnek nem volt korlátozva, és határozatában részletesen ismertette a társigazgatóság által feltárt tényállást és az azt megalapozó bizonyítékokat. A II. rendű felperes teljesítés nélkül jogszabályba ütköző módon bocsátott ki számlát, helyesbítő számla kiállítására pedig nem jogosult, mert jóhiszeműség oldalán nem áll fenn, az abból eredő bevétel kiesés veszélyének elhárítása az adóhatóság fellépésének a következménye, nem pedig a felperesi magatartásból következik.

[19] Elvetette a II. rendű felperesnek a csődeljárás hatálya alatt állással kapcsolatos álláspontját is.

A II. rendű felperes keresete és a védírat

[20] A felperes keresetében elsődlegesen a határozat megváltoztatását, másodlagosan annak elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Kifogásolta, hogy az alperes a terjedelmes felperesi fellebbezést ténylegesen nem bírálta el, a jogorvoslati eljárás formális volt, lényegében az elsőfokú határozatban foglalt indokolás megismétlésére terjedt ki.

[21] Az alperes figyelmen kívül hagyta a II. rendű felperessel szemben megindított csődeljárást, amibe az adóhatóság elmulasztott hitelezőként belépni, emiatt az alperes végrehajtható fizetési kötelezettséget nem állapíthatott volna meg.

[22] Előadta, hogy az alperes hiányosan és tévesen tárta fel, illetve nem bizonyította a tényállást, melyből szükségszerűen téves következtetéseket levonva állapította meg, hogy a befogadott bizonylatok alapján a II. rendű felperes nem volt jogosult az adólevonási jog gyakorlására.

[23] Előadta, hogy az adóhatóság az ellenőrzést anélkül zárta le, hogy a II. rendű felperes bizonyítékait, indítványait bevárta volna és sérelmezte, hogy a végleges határozat a kiegészítő

jegyzőkönyvhöz nem került csatolásra, s annak alapjául szolgáló bizonyítékokat sem bocsátották rendelkezésére.

[24] Az I. rendű felperes kapcsán megállapított tényállással összefüggésben az Air. 100. §-nak a sérelmére hivatkozott, miután az adóhatóság a párhuzamos eljárásban azt állapította meg, hogy II. rendű felperes számlái szerint II. rendű felperes nem volt részese a termékértékesítésnek, azonban jelen eljárásban erre nézve megállapítást nem tett. Míg az I. rendű felperesnél a megállapításoknak megfelelően csökkentette a bevallásokban szerepeltetett összegeket, addig értékesítési oldalon ugyanezt az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére hivatkozással megtagadta. Nézete szerint köteles lett volna ezeket az ügyleteket egységesen kezelni.

[25] Az alperes megsértette az EUB C-189/18. számú Glencore ügyben hozott döntésében foglaltakat, mert e döntés értelmében az adóhatóság csak olyan eljárásokban beszerzett bizonyítékokat használhat fel, melyek jogerős határozattal zárultak, ilyen jogerős határozatokat pedig a beszállítóknál a keresettel érintett időszak vonatkozásában nem hozott. A II. rendű felperesnél bizonyítási eljárást nem folytatott le, az ellenőrzés végén benyújtott beadványára tekintettel kiegészítő ellenőrzés keretében, kiegészítő jegyzőkönyvben tett ezekre nézve megállapításokat, de ehhez sem csatolt bizonyítékokat, az eljárás iratanyagát a II. rendű felepressel nem ismertette. Ez az alperesi eljárás sérti tisztességes eljáráshoz, hatékony jogorvoslathoz fűződő jogait.

[26] Kifogásolta a 200%-os mértékű adóbírság alkalmazását, és előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését kérte a bírság mérték, továbbá az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése kapcsán követett magyar adóhatósági gyakorlattal összefüggésben.

[27] Alperes védiratában a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság döntése

[28] Az elsőfokú bíróság a pereket egyesítette és a felperesek kereseteit elutasította.

[29] Az irányadó jogi előírásokra és a kialakult EUB és kúriai gyakorlatra hivatkozva rögzítette, hogy adólevonási jog kizárólag a valós ügyletekhez, tényleges teljesítéshez kapcsolódhat mesterséges ügyletekhez nem. A nemzeti bíróság, hatóság feladata az érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének feltárása, megállapítása. Idézte a KMK vélemény megállapításait, így különösen a 2. esetre hivatkozva kifejtette, hogy az adólevonási jog alperes általi megtagadásának indoka az I. rendű felperes tekintetében az volt, hogy az

adólevonási joggal érintett számlákon megjelölt ügyleteknek a számlákon szereplő felek közötti megvalósulása nem igazolt, és a számlákat befogadó I. rendű felperes tisztában volt azzal, hogy a termékeket nem a számlakibocsátó II. rendű felperestől szerezte be, hanem a lengyel gyártótól, ekként egy tudatosan létrehozott számlázási láncolat tagjaként tudott arról, hogy a számlák befogadásával és azok áfa bevallásaiba történő beállításával adókijátszásban vett részt.

[30] A bíróság álláspontja szerint az a körülmény, hogy az I. rendű felperes a lengyel gyártótól konzervdobozokat vásárolt, és azt az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenysége körében használta, hasznosította, nem jogosította arra, hogy a fiktív eladó II. rendű felperes 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. Utalt az Art. 2. §-ban foglaltakra, miszerint az adóhatóság az eljárásban a szerződést, ügyletet, és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti, s erre figyelemmel határozta meg a felperesek között létrejött szerződés gazdasági tartalmát.

[31] Elvetette az adóbírság mértékére vonatkozó I. rendű felperesi érvelést is.

[32] A II. rendű felperes kereseti kérelmét sem találta megalapozottnak. Szerinte azzal, hogy az alperes határozatában kisebb terjedelemben reagált a fellebbezésre, nem teszi formálissá a másodfokú eljárást. Nem osztotta a II. rendű felperesnek a csődeljárással összefüggésben kifejtett álláspontját sem.

[33] A konzervdobozok beszerzése kapcsán megjegyezte, hogy az alperes az I. rendű felperessel szemben lefolytatott eljárás eredményeképpen született határozat tartalmát vette át. A II. rendű felperes nem volt elzárva attól, hogy észrevételt, vagy bizonyítási indítványt tegyen adólevonási joga gyakorlásának jogszerűsége bizonyítása érdekében. A megelőző eljárás során a II. rendű felperest az adóhatóság valamennyi, a megállapításai alapját képező dokumentum tartalmáról tájékoztatta, így semmilyen joghátrány bekövetkezése nem volt megállapítható. Nem találta alkalmazhatónak a Glencore ügyben kimondott tételeket, arra is figyelemmel, hogy a Glencore ügyben az EUB az Air. 100. §-hoz hasonló esetekre fogalmazta meg jogértelmezését. Utalt a Kúria Kfv.VI.35.172/2023/7. számú végzésében foglaltakra, ami kiemelte, hogy a Glencore ügyben hozott ítélet szerint sem korlátlan az adózó iratbetekintési lehetősége, az adózói jog nem terjed ki arra, hogy az adóhatóság az iratokat kérelem nélkül, automatikusan megküldje a fél részére.

[34] A bizonyítékok összegzését a kiegészítő ellenőrzési jegyzőkönyv oly módon tartalmazta, hogy az I. rendű felperesi határozatnak a II. rendű felperest érintő részeit átemelte. Ekképp a II. rendű felperessel a rá vonatkozó bizonyítékok ismertetésre kerültek, így a II. rendű felperes ügyféli jogainak gyakorlásában nem volt korlátozva.

[35] Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság bizonyítása nem parttalan, hanem csak a megalapozott döntés meghozatalához szükséges adatok, tények és körülmények feltárására terjed ki. Így, ha a II. rendű felperes szerint az adóhatóság nem tárt fel bizonyos javára szolgáló tényeket, illetve azokat nem vette figyelembe, azt azon keresztül kell értékelni, hogy az adóhatóság által feltártak alátámasztották-e a megállapított tényállást, az értékelt bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége és helyessége megállapítható-e.

[36] Az értékesítési lánc kérdésében irányadónak tekintette a Kúria e körben kiforrott gyakorlatát, ezzel kapcsolatban idézte a Kúria irányadó döntéseit. Utalt az EUB kialakult joggyakorlatára is, így a Mahagében Dávid és az SGI ügyben kifejtett EUB tételekre.

[37] Az adóbírság mértéke tekintetében is egyetértett az alperessel abban, hogy bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával függött össze a feltárt tényállás, ezért jogszerű volt a 200%-os mértékű adóbírság kiszabása.

[38] Nem találta alaposnak az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére történő hivatkozást sem, e tekintetben kúriai döntéseket idézett, illetve hivatkozott az EUB C-712/17. számú EN.SA ügyben kifejtett jogértelmezésre is.

Az I. rendű felperes felülvizsgálati kérelme és alperes felülvizsgálati ellenkérelme

[39] Az I. rendű felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a jogerős ítélet ellen, melyben kérte a jogerős ítéletnek a közigazgatási határozatokra is kiterjedő hatályon kívül helyezését. Állította, hogy az elsőfokú bíróság megsértette az Áfa tv. 9. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3), 165. § (2) és 166. § (1), (2) bekezdéseit, valamint az Air. 58. § (1)-(4) bekezdéseit, 99. § (1)-(2) bekezdéseit, 100. §-t, a 129. § (3) bekezdését, valamint az Art. 155. § (1)-(4) bekezdéseit, és a 215. § (3), (4) bekezdéseit.

[40] Változatlanul fenntartotta az adóbírság mértéke körében korábban kifejtett álláspontját, s állította, hogy a 200%-os mértékű bírság alkalmazásának nem volt helye, hiszen az csak bevétel eltitkolása, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállítása, felhasználása, illetve bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisítása és megsemmisítése esetén alkalmazható. Márpedig a perbeli esetben ilyenről nem beszélhetünk, a felperesnél tudatos adóelkerülő magatartás folytatása nem tárható fel.

[41] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében jogerős ítéletnek az I. rendű felperes tekintetében történő hatályában való fenntartását kérte arra utalva, hogy az I. rendű felperes lényegében a kereset ismételt elbírálását és a bizonyítékok felülmérlegelését kéri a Kúriától, amelyre azonban nem kerülhet sor.

II. rendű felperes felülvizsgálati kérelme és az alperes felülvizsgálati ellenkérelme

[42] A II. rendű felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatásával az alperesnek és az elsőfokú adóhatóságnak a határozatának megsemmisítésével az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezését kérte, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítását indítványozta.

[43] A II. rendű felperes felülvizsgálati kérelmében eljárásjogi és anyagi jogi jogszabálysértésre hivatkozással kérte a jogerős ítélet felülvizsgálatát. Elsődlegesen kifogásolta, hogy a bíróság ítélete túlterjeszkedett az első- és másodfokú határozatban foglaltakon, mégpedig az I. rendű felperes tekintetében megállapított tényállás vonatkozásában. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróságnak a II. rendű felperes keresetét a II. rendű felperessel szemben lefolytatott adóhatósági eljárás, keresetlevél, ellenkérelem és előkészítő iratok tükrében kellett vizsgálnia, ezzel szemben a jogsértő egyesítés következtében olyan iratanyagok bevonására is sor került, amelyeket a II. rendű felperes az eljárásban nem kapott kézhez, azokról tudomással sem bírt, továbbá az ítélet olyan láncolatot mutat be, amelyet maga az adóhatóságok sem állítottak, amely már önmagában az ítélet jogsértő voltát támasztja alá. A perek egyesítésével súlyosan sérült a II. rendű felperes tisztességes eljáráshoz való joga, hiszen a felperesnek nem volt tudomása arról, hogy az alperes az I. rendű felperesnél milyen bizonyítási eljárást folytatott le, a II. rendű felperes adóellenőrzése során az I. rendű felperes közti ügyleteket egyáltalán nem vizsgálta, azzal kapcsolatban bizonyítást nem folytatott le, az alperesi ellenőrzésnek ez nem képezte tárgyát. Az alperesi eljárás e körben olyan eljárási hibában szenved, amely az ügy érdemére is kihatott. Ez az eljárási hiba abban áll, hogy valójában a II. rendű felperessel szemben nem került lefolytatásra adóellenőrzés e körben, lényegében az I. rendű felperesi határozatban foglaltakat emelte át a II. rendű felperesi határozatba.

[44] Azáltal, hogy a törvényszék ezt az eljárási hibát nem orvosolta, sőt, ő maga tett olyan megállapításokat, amelyeket az adóhatóság sem, lényeges eljárási szabálysértésnek minősül. Az egyesítés sérti továbbá a felperesek adóitokhoz fűződő jogait, hiszen az egyesítés folytán az elsőfokú bíróság mindenféle eljárási garancia biztosítása, vagy ellenőrzés nélkül biztosította, hogy a felek hozzáférjenek a másik fél adóitkához. Ez a probléma a II. rendű felperes tekintetében még súlyosabban jelentkezik, hiszen a II. rendű felperesnél egy teljesen eltérő számlázási láncolat vonatkozásában tett megállapítást az alperes, amely nem állt összefüggésben I. rendű felperes ügyével. Rámutatott arra is, hogy a korábbi felfüggesztő végzést elbíráló Fővárosi Ítéletábla is kifejtette, hogy a felek ügye egymással nem függ össze. A perek egyesítésével az elsőfokú bíróság olyan helyzetet állított elő, amelyben a felperesek egymás is peres feleivé vált, holott arra vonatkozóan eredetileg semmiféle jogosítványuk

ügyeinek nem volt, és nem is merült fel olyan körülmény, amelyre tekintettel ilyen hozzáférést kellett volna engedni. Az iratok csatolásának és megismertetésének hiányában az adóhatóság, és a bíróság is megsértette a Glencore ítélet [52] pontjában írtakat. Ezzel összefüggésben idézte a BH 2020.7.220. számú határozatban rögzítetteket, amelyek kimondták, hogy a bíróság csak olyan bizonyítékokat értékelhet, amelyeket a peres iratokhoz csatoltak, és azokat a felekkel ismertették.

[45] A felülvizsgálati kérelmében táblázatos formában bemutatta, hogy mely bizonyítási indítványának nem tett eleget az adóhatóság. Kifogásolta, hogy a jogosulatlan adóelőnyt az adóhatóság nem tárta fel, amely a Kúria gyakorlata szerint egyértelműen a be nem vallott és be nem fizetett áfát jelenti, ezáltal nem helytálló az ítélet azon indokolása, miszerint azt nem szükséges feltárni, hogy hol keletkezett adóhiány.

[46] Álláspontja szerint az I. rendű felperes vonatkozásában megvalósult az Air. 100. §-a szerinti jogsértés, vagyis ugyanazt a jogviszonyt eltérően minősítette az adóhatóság és a bíróság is. Ezzel összefüggésben hiányolta az Áfa tv. 55. §-nak alkalmazását. Sérelmezte, hogy a jogügyletet nem azonosan értékelte a II. rendű felperesnél beszerzési és értékesítési oldalon, ezzel súlyosan megsértette az Art. 3. § (1) bekezdésében írt követelményt. Vitatta a beszállítói Kft. termékbeszerzései kapcsán tett megállapításokat is.

[47] Összegző értékelése szerint a bíróság ítélete ellentmond a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK véleményében foglaltaknak, helytelen KMK esetkört határozott meg, ebből kifolyólag elmaradt a felperes tudattartalmának vizsgálata is. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának irányadó eseteire, s ezek áttekintésével cáfolta az alperesi és bírósági megállapításokat.

[48] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a II. rendű felperes tekintetében is kérte az ítélet hatályában való fenntartását.

A Kúria döntése és jogi indokai

[49] A felülvizsgálati kérelmek az alábbiak szerint alaposak.

[50] A Kúria a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (továbbiakban: Kp.) 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, illetve a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor

rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdés].

[51] A II. rendű felperes eljárásjogi és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással kérte a jogerős ítélet felülvizsgálatát, a Kúria elsőként az eljárásjogi, így különösen a perek egyesítése kapcsán előállt helyzetet vizsgálta arra figyelemmel, hogy ez mennyiben befolyásolta a II. rendű felperessel szemben lefolytatott adóhatósági eljárás jogszerűségét. A Kúria hangsúlyozza, hogy a közigazgatási jogvitában a keresetlevélben hivatkozott eljárási szabálysértések az anyagi jogi jogszabálysértéseket megelőzően vizsgálándók. Ha ugyanis súlyos, az ügy érdemére is kiható eljárási jogszabálysértést állapít meg a bíróság, akkor az a közigazgatási határozat megsemmisítését és szükség esetén a közigazgatási hatóság új eljárásra kötelezését önmagában megalapozza.

[52] A tisztességes eljárás a jogállamiság és a demokratizmus része. Az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke biztosítja a tisztességes eljáráshoz való jogot. Az Alaptörvény XXIV. cikkének (1) bekezdése rögzíti: mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni. Magyarországon tehát Alaptörvény írja elő közigazgatási eljárásokra is a fair eljárás követelményét. A tisztességes eljáráshoz való jog a felek és a megfelelő igazságszolgáltatás érdekeinek védelme érdekében egy sor eljárási jogot foglal magában. Ezek közül mind a büntető, mind a polgári eljárásokra vonatkozik a személyes meghallgatás joga, a hatékony részvételhez való jog, a tárgyalás közvetlensége, a fegyverek egyenlőségének követelménye, a kontradiktórius eljárás követelménye, a bizonyítási eljárás megfelelőségének követelménye, a visszaható hatály tilalma, továbbá az ügy alapos kivizsgálásának és a döntés megfelelő indokolásának követelménye.

[53] A Kúria rögzíti, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önálló, az ügyintézés alapjogaként ismeri el a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot. Arra vonatkozóan, hogy mikor minősül egy eljárás tisztességesnek, terjedelmes alkotmánybírósági joggyakorlat áll rendelkezésre. A 3311/2018. (X.16.) AB határozat [26] bekezdésében az Alkotmánybíróság leszögezte, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog magában foglalja mindenkinek a jogát arra, hogy az őt hátrányosan érintő egyedi intézkedések meghozatala előtt meghallgassák, az iratokat megismerje és az igazgatási szervek a döntéseiket indokolják. A [34] bekezdés szerint a tisztességes eljáráshoz való jog alapján az egyes eljárási garanciák olyan értéket jelentenek, amelyek megszegése vagy be nem tartása kihat az ügy érdemére, az ügy kimenetelétől függetlenül, tekintve, hogy a sérelem eléri az alaptörvény-ellenesség szintjét.

[54] A közigazgatási szerv a jogalkalmazás során, a konkrét eljárásában nem hagyhatja figyelmen kívül az ügyfél jogait, egyidejűleg kell teljesítenie közérdekvédelmi és szubjektív jogvédelmi funkcióját. A bizonyítékok megismeréséhez való jog szintén a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog szerves részét képezi, mert az ügyfél a bizonyítékok megismerését követően tudja kialakítani a hivatalból indított, felelősséget megállapító hatósági eljárásokban a védekezését. A nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog

érvényesülése feltételezi, hogy az ügyfél megismerhesse a hatóság bizonyítási eljárását, az annak keretében beszerzett bizonyítékokat, amelyekre a hatóság az ügyfelet érintő döntéseit alapozza {3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, Indokolás [36] pont}.

[55] Ahogyan az adóhatóság előtt az adózók alakilag és tartalmában hiteles, ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatják állításaikat, úgy ez hatósági követelmény is, azaz a tisztességes eljárás elemét képező fegyveregyenlőség elve a bizonyítékok beszerzése körében a közigazgatási eljárásban a hatóságra és az ügyfélre is vonatkozik.

[56] Az Európai Unió Bírósága a C-189/19. számú ügyben nyomatékosította a védelemhez való jog tiszteletben tartását, amely az uniós jog által biztosított jogok között szerepel, és amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog általános alapelveinek minősül. Ezt akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személynek sérelmet okoz. Ezen elv értelmében azon határozatok címzettjei számára, amelyek e címzettek érdekeit érzékelhetően érintik, lehetővé kell tenni, hogy megfelelően kifejtessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv támaszkodni kíván. E kötelezettség a tagállamok közigazgatási szerveire hárul, amennyiben azok az uniós jog hatálya alá tartozó intézkedéseket fogadnak el, akkor is, ha maga az uniós jog nem ír elő kifejezetten ilyen alakszerűséget. [39. pont]

[57] A fentiekben kifejtettek alapján a Kúria alaposnak ítélte a II. rendű felperesnek az I. rendű felperessel kapcsolatos gazdasági események feltárásának, bizonyíték ismertetésének hiányára vonatkozó álláspontját. Az alperes a II. rendű felperesnél semmilyen vizsgálatot nem folytatott le, a II. rendű felperesre vonatkozó megállapításai e körben pusztán az I. rendű felperesnél lefolytatott vizsgálat anyagán alapultak, de úgy, hogy az I. rendű felperesnél lefolytatott bizonyítási eljárás során beszerzett bizonyítékot nem adta át a II. rendű felperesnek. A II. rendű felperesnek nem volt lehetősége arra, hogy ezeket a nyilatkozatokat megismerje, az állításokkal kapcsolatban kérdéseket tegyen fel, észrevételeket terjeszthessen elő, mert az adóhatóság az I. rendű felperesi határozatban foglaltakat pusztán átemelte az őt érintő határozatba, anélkül, hogy a bizonyítékok teljes körű megismerését biztosította volna.

[58] Az elsőfokú bíróság ezt a súlyos eljárási jogszabálysértést akként kívánta kiküszöbölni, hogy az egyesített perben lehetővé tette II. rendű felperes részére az I. rendű felperesnél lefolytatott bizonyítás anyagába történő betekintést. Ez is csak amiatt vált lehetővé, mert a Kp. 31.§ (1) bekezdése alapján elrendelte a perek egyesítését, ezáltal a II. rendű felperes által a hatósági eljárásban meg nem ismerhető bizonyítékok a peres eljárás részévé váltak. Az egyesítés teremtette meg az I. rendű felperesi iratanyag II. rendű felperes peres eljárásába való bevonását, ami nem csupán eljárásjogi jogszabálysértést valósított meg, hanem a tényállás feltárására és bizonyítására vonatkozó alperesi kötelezettség teljesítésének felfedését akadályozta.

[59] Az előbb említett jogszabályhely alapján a bíróság csak az egymással szoros összefüggésben álló tárgyú pereket egyesítheti – a felek kérelmére vagy hivatalból –, az együttes elbírálás érdekében. Ez a szoros összefüggés azonban csak egy tényállás esetében állt fenn. A II. rendű felperesnél az adóhatóság további tényállásokat is vizsgált és azokkal kapcsolatban is megállapításokat tett. Ezek a tényállások semmilyen szinten nem álltak összefüggésben az I. rendű felperesi tényállással. Az egyesítés folytán sérült a II. rendű felperesnek adótitokhoz való joga, hiszen az I. rendű felperes a másik tényállásokra vonatkozóan a II. rendű felperes adózását érintő tényeket, adatokat, határozatot ismert meg. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az egyesítéssel jogszerűtlenül teremtette meg az alperesi eljárás korrigálásának lehetőségét, akként, hogy a bírósági eljárásban biztosította a II. rendű felperes részére a bizonyítékok megismerését. Ezzel azonban az elsőfokú bíróság is megsértette a felperes tisztességes eljáráshoz való jogát.

[60] A fentiekre figyelemmel a Kúria érdemben nem tudott állást foglalni a felperesek felülvizsgálati kérelméről, mert az elsőfokú bíróság a perek egyesítésével olyan súlyos eljárási hibát vétett, amely megakadályozta az érdemi elbírálást. A Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

[61] A megismételt eljárásban a felperesek keresetét egymástól el kell különíteni, azokat külön perben önállóan kell elbírálni. Az I. rendű felperes keresetét arra figyelemmel kell elbírálni, hogy az alperes a KMK vélemény 2. esetkörét tárta fel, és ennek eldöntésekor figyelemmel kell lenni a Kúria kialakult gyakorlatára. A II. rendű felperesnél elsőként a bizonyítékok megismerésére vonatkozó eljárásjogi jogsértést kell elbírálni jelen végzés [64-68] pontjaiban kifejtettek alapján.

A döntés elvi tartalma

[62] *A perek egyesítésével nem lehet a hatósági bizonyítási eljárás megfelelőségét pótolni, biztosítani.*

Záró rész

[63] A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 110.§ (3) bekezdésben írtakra figyelemmel csupán megállapította a peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét, annak viseléséről az elsőfokú bíróság határoz az eljárást befejező új határozatában. Annak mértékének meghatározásakor figyelemmel volt arra, hogy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére eljárási hiba miatt került sor.

[64] A Kúria végzésével szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2025. február 13.

Dr. Hajnal Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Heinemann Csilla s.k.

előadó bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

bíró

Dr. Figula Ildikó s.k.

bíró

Dr. Tóth Kincső s.k.

bíró