



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I. 35.521/2021/8.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró;

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: ügyvéd1 ügyvéd

Cím3

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatala Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: jogtanácsos

Cím4

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 10. sorszám alatt.

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 31.K.705.185/2020/9.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 31.K.705.185/2020/9. számú ítéletét- az indokolás módosításával- hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes tonerek és festékpatronok forgalmazásával foglalkozó gazdasági társaság, amely 2009. október-december időszakban a cég2-től (a továbbiakban: Kft.1) és a cég1-től (a továbbiakban: Kft.2) számlákat fogadott be tonerek és festékpatronok beszerzéséről, melyek adótartalmát levonásba helyezte. A felperesnél az adóhatóság új eljárás keretében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek során az adózás rendjéről szóló 2003. évi XLII. törvény (a továbbiakban: Art.) 164. § (1) bekezdése alapján október és novemberi időszakokra megállapítást nem tett, míg a decemberi időszakra 20.988.000,-Ft összegű adókülönbötet, egyben adóhiányt, 335.000,-Ft következő időszakra átvihető követelés különbötet állapított meg, továbbá 15.741.000,-Ft adóbírságot és 7.526.000,-Ft összegű késedelmi pótlékot számított fel.

[2] Megállapításait a számlakiállítók és a fuvarozást végző személynél lefolytatott kapcsolódó vizsgálatokra, nyilatkozatokra, tanúvallomásokra, nemzetközi megkeresések eredményeire, belföldi jogsegélyre, VIES adatokra alapozta. Álláspontja szerint a gazdasági események a Kft.1 által kibocsátott számlák szerinti megtörténte nem nyert igazolást, valós gazdasági tevékenységet nem végzett, a gazdasági események a Kft.1 esetében nem a számlán szereplő felek között, illetve nem a számlán feltüntetett módon ment végbe, míg a Kft.2 esetében a gazdasági esemény megtörténte sem igazolt hitelt érdemlően. Feltárta, hogy egyik számlakibocsátó sem rendelkezett a valóságban árukészlettel, raktárhellyel, tárgyi eszközökkel, részükre szállítást igazoltan senki nem teljesített. Továbbá a Kft.1 esetében a számlakibocsátásban kimerülő tevékenységét nem a cég képviselőjére igazoltan jogosult személy végezte. Ezen túlmenően a Kft.1 tárgyidőszaki bevallásának adatai sem utalnak arra, hogy a vizsgált gazdasági eseményeket e társaság végezte volna. Mindezen tényekkel szemben a Kft.1 valós gazdasági tevékenységét önmagában nem alapozza meg az, hogy a gazdasági eseményeket bonyolító magánszemély a vizsgált időszakban alkalmazotti jogviszonyban állt a számlakibocsátó társasággal, másrészt a Kft.1 nevében eljáró személlyel a felperes email-eket váltott az áru megrendeléseivel kapcsolatban. Megállapítható, hogy a magánszemély nem tudott a Kft.1 kereskedelmi tevékenységéről.

[3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2015. december 27. napján kelt 3145552168. számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság eleget tett a tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének, jogszerűen állapította meg, hogy a két számlakiállító cég számlái tartalmilag hiteltelenek, a

gazdasági események fiktívek és a felperes emiatt adólevonásra sem jogosult. Az alperes álláspontja szerint adóelőny elérésre tudatosan felépített láncolatnak a felperes volt a haszon húzója. Hangsúlyozta, hogy nem áll rendelkezésre egyetlen olyan hiteles adat sem, amely a gazdasági események számlakibocsátók általi teljesítését a számviteli szabályoknak megfelelően alátámasztaná. A felvett nyilatkozatok, feltárt körülmények nem alkalmasak arra, hogy a számlák tartalmi hitelességét alátámasszák, és az eljárás során beszerzett további bizonyítékok között pedig több esetben ellentmondások állnak fenn. Hangsúlyozta, hogy a felperes nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy a gazdasági eseményben való részvétele, így az általa teljesített ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Több Európai Unió Bírósága (EUB) által hozott döntésre is hivatkozott álláspontjának alátámasztása érdekében, így többek között a visszaélésszerű magatartás, és láncolatos értékesítés kapcsán kifejtett döntéseket idézett.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[4] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, elsődlegesen a határozat megváltoztatását és a megállapítás törlését, másodlagosan a határozat megsemmisítését és új eljárás elrendelését kérte. Vitatta a határozati megállapításokat, azok álláspontja szerint a valósággal és a feltárt körülményekkel ellentétesek és hangsúlyozta, minden esetben jogszerűen járt el, valós adóalanyok jogszerűen kiállított számlával teljesítettek felé, a vitatott termékek ellenértékét banki úton egyenlítette ki, és a jogszabály által előírt dokumentumok a gazdasági eseményekkel kapcsolatosan rendelkezésre állnak. Anyagi- és eljárásjogi jogsértések miatt támadta az alperesi határozatot, így kifogásolta a jogvesztő határidő túllépését, azt, hogy az alperes fellebbezésére részlegesen adott csak választ, mely önmagában megalapozza a határozat megsemmisítését. A jogsértések között jelölte meg a felperes működésével kapcsolatos alperesi ismertetés hiányát, részletesen felsorolta az alperes által elmulasztott bizonyítékok csatolását, az eljárás befejező időpontját, az eljáró osztályvezetőjének személyes eljárását és feltűntetésének hiányát, illetve magának a jegyzőkönyvben a beszállítók cégjogi változásait figyelembe nem vevő valótlan állításokat, továbbá a magánszemély alkalmazotti státuszának figyelembevételének elmulasztását, iratbetekintési jogának sérelmét a piaci árak bemutatása körében.

[5] Állította, hogy az észszerűen elvárható intézkedéseket megtette, adóigazolást szerzett be ellenőrizte a járulékfizetési kötelezettséget, próbavásárlást hajtott végre, cégkivonatot gyűjtött be, melyek ellenőrzésével teljes bizonyossággal meggyőződhetett a cégek törvényes működéséről. Kifogásolta a cég3-vel kapcsolatos megállapításokat, miután az a határozat még meg sem született, amikor a jelen vizsgált időszakra vonatkozó jegyzőkönyvet postára adták.

[6] A Kft.2 esetében kiemelte, hogy az alperes nem tett eleget teljeskörűen tényállás tisztázási kötelezettségének, miután az cég4 webáruház megkeresése elmaradt. A per során hivatkozott továbbá arra, hogy a Kft.2 az Államnak is beszállítója volt a vizsgált időszakban 10.000.000 nagyságrendben, mely összeget a Magyar Állam Kincstár ki is fizette, így az alperes az elvárhatóság szintjét ok nélkül emelte magasabbra felperessel szemben, és emiatt tévesen állítja, hogy a Kft.2 nem folytatott valós gazdasági tevékenységet. Ezen túlmenően az adóbírság és a késedelmi pótlék felszámítása körében is kifogásokat terjesztett elő.

[7] Az alperes ellenkérelmében fenntartotta határozatában foglaltakat, kérte a kereset elutasítását.

[8] A felperes adóbírságra tett kifogásait az alperes időközben született módosító határozatára figyelemmel, nem tartotta fenn.

Az elsőfokú bíróság döntései

[9] Az elsőfokú bíróság a 19.K.30.143/2016/27. számú ítéletével a keresetet elutasította, a felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria Kfv.VI.35.691/2017/6. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A Kúria döntése szerint a jogerős ítélet elsősorban az abban foglalt döntés jogszabályai alapjának megjelölése hiányában, érdemben nem volt felülvizsgálható. Osztotta azt a felperesi álláspontot is, miszerint a támadott ítélet azért is jogszabálysértő, mert az indokolás nem meríti ki a kötelező tartalmi elemeket. Az új eljárásra előírta, hogy az elsőfokú bíróságnak először tisztáznia kell a felperes kereseti kérelmét, egyértelműen meg kell határoznia, hogy a felperes a határozat mely részét milyen jogszabálysértésre hivatkozással, milyen indokok alapján támadja. Ezek vizsgálatát követően választ kell adnia a felperes egyes kereseti kérelmeire, világosan megjelölve, hogy az alperes döntésének meghatározott része sérti-e, vagy sem a felperes által hivatkozott jogszabályi rendelkezést.

[10] Az így megindult új eljárásban az elsőfokú bíróság a 13.K.32.632/2018/14. számú ítéletével az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a Kfv.I.35.355/2019/10. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a korábbi hatályon kívül helyező végzésben foglaltaknak nem, illetve nem a jogszabályoknak megfelelően tett eleget. Megítélése szerint az elsőfokú bíróság a támadott ítélet meghozatalakor egyoldalúan, kizárólag a felperes által előadottakat értékelte, továbbá szem elől tévesztette, hogy az adóhatóság a felperes adólevonási jogát a számlákon szereplő gazdasági események hiánya miatt tagadta meg. Ez azt eredményezte, hogy a felperes által állított eljárási jogsértéseket nem a közigazgatási döntés tükrében ítélte meg, azokat nem az adóhatóság által lefolytatott bizonyítás eredményeként levont jogi következtetésekhez mérte, így megalapozatlanul állapította meg, hogy azok az ügy érdemére kihatottak. Ezen túlmenően azt is rögzítette, hogy a jogerős ítélet a felperesi előadásokat nem teljeskörűen bírálta el, ezzel megsértette a Pp. 213. § (1) bekezdését.

[11] Előírta, hogy az új eljárásban a keresetet az elsőfokú bíróságnak olyan módon kell rögzítenie, hogy alkalmas legyen annak megállapítására, hogy a felperes milyen eljárásjogi és anyagi jogi sérelmet állít. Az elsőfokú bíróság ítéletében a bizonyítékok alapján általa megállapított tényállást köteles rögzíteni, számot kell adnia a bizonyítékok értékeléséről, egyes bizonyítékok esetleges mellőzésének okszerű indokáról és a bizonyított tényekből levont jogi következtetéseit a jogszabályok a nemzeti és közösségi joggyakorlat által kidolgozott szempontok alapján köteles levonni.

Az új eljárásban hozott elsőfokú ítélet

[12] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta.

[13] Elsőként az eljárási jogsértések körében foglalt állást. Egyetértett azzal a felperesi állásponttal, hogy a felperesi fellebbezést az alperes hiányosan bírálta el, nem adott választ valamennyi a fellebbezésben felhozott indokra, így különösen: a piaci ár megállapítására, a kellő körültekintés igazolására becsatolt adóigazolásokra, járulékfizetési kötelezettség ellenőrzésére, a raktározás körülményeire, és szakismeret hiányára, az adóelőny kimutatására vonatkozó álláspontjára. Az alperes határozata érdemi okfejtést nem tartalmazott az email-en történt rendelkezések, a becsatolt CD-k adattartalma, a cég3-re vonatkozó álláspontra, a visszárra vonatkozó dokumentumokra vonatkozóan. Ezzel összefüggésben hivatkozott az Alkotmánybíróság 3311/2018. (X.16) AB határozatában kimondottakra, így különösen a bizonyítékok megismeréséhez való jogok tekintetében. Kifogásolta az alperesnek a kapcsolódó vizsgálat során feltárt és felhasznált adatoknak a felperes megismertetésével kapcsolatos magatartását, és rögzítette, hogy a felperes a kapcsolódó vizsgálatok és a nemzetközi megkeresés eredményéről nem értesült a keresetlevél előterjesztésére nyitva álló határidőn belül. Miután kifogásait csak a határozatban foglaltak ismeretében tehette meg, ezért sérült a bizonyíték megismerésének joga mellett a fegyver egyenlőség és a védekezéshez való joga, és ezzel összefüggésben a tisztességes hatósági eljáráshoz való joga.

[14] Megítélése szerint a tényállás tisztázási kötelezettség elmulasztása is megállapítható az alperes terhére, mivel alperes határozata egyrészt rögzíti, hogy a Kft.1 árukészlettel nem rendelkezett, gazdasági tevékenységet nem végzett, ezzel szemben a szlovák társhatósági megkeresések, a CMR-ek adatai alapján igazoltnak tekinti a szlovákiai árubeszerzést, annak magyarországi betárolását és külön is rögzíti, hogy a beszerzett áru megfeleltethető a felperes részére történt értékesítésnek, majd megállapításként a gazdasági esemény létrejöttét, de nem a felek közötti létrejöttét állítja. Egy kúriai döntésre hivatkozva kifejtette, hogy bizonytalan történet tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alapítható. Hiányolta, hogy az alperes sem a megrendelt áruk volumenére, sem a magánszemélyhez köthető címen történő tényleges raktározás elvi lehetőségére vonatkozóan nem vizsgálódott. Ugyanakkor mind a szlovák beszállító, mind a szlovák társhatóság a Kft.1 rendelését igazolta vissza, ezek alapján az árukészletre tett megállapítása vitatható.

[15] Helytállónak tekintette a magánszemély alkalmazottként történő eljárására vonatkozó felperesi érvelést. Az alperes megállapításait minden jogszabályi hivatkozás nélkül tette, érdemben nem adta válaszát a felperes által többször és következetesen is hangsúlyozott, a Kft.1 és a felperes között meglévő, a gazdasági társaságok törvényes képviselői által ellenjegyzett keretszerződésnek. Nem vitatott, hogy a magánszemély alkalmazott volt, ennek ellenére az eljárási és képviseleti jogosultság Munka Törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény 46. § (1) bekezdés d) pontja szerinti vizsgálata elmaradt. Ennek hiányában jogszabályi rendelkezés megjelölése nélkül jelentette ki az alperes, hogy az alkalmazotti státuszhoz nem járt kapcsolattartási, illetve eljárási jogosultság.

Ezt anélkül rótta a fel a felperesnek, hogy a vizsgálat során ennek ellenkezőjét bizonyította volna.

[16] Azt is hangsúlyozta, hogy az alperesi határozatban nem rögzülhet olyan tényállás, amely a jogorvoslati rendszert nem járta végig, ezért álláspontja szerint az alperes a magánszemélyhez köthető cég3-vel kapcsolatos vizsgálat megállapításait jogszerűen a bírósági felülvizsgálat alapját adó alperesi döntés vonatkozásában nem használhatta fel. Indokolatlan jelentőséget tulajdonított az alperes a Kft.1 cégjegyzékében szereplő email címnek is.

[17] A tényállás tisztázatlanságát rótta az alperes terhére a Kft.2 esetében is, miután a Kft.2 képviselőjének nyilatkozatában megjelölt beszállítók mindegyikének megkeresése elmaradt, pedig maga az alperes is kiemelte a megkeresések jelentőségét. Így a Kft. 2 képviselője által megadott beszerzési forrás ellenőrzésének hiánya okán a tényleges teljesítést megalapozottan kétségbe vonható bizonyítás nélkül vont le következtetést, amellyel megsértette az Art. 94. § (6) bekezdésében foglaltakat. Az Art. 86. § (1), 121. § (1) bekezdésében foglaltakat idézve rögzítette, hogy az adóhatóságnak nincs jogszabályi felhatalmazása bizonyítás nélküli végkövetkeztetés, vagy a többségből az egészre levont következtetésre, ezáltal az adóigazgatás során az extrapolálás feltételei nem állnak fenn.

[18] Összegző értékelése szerint az előbb felsoroltak alapján az ügy érdemére kiható eljárásjogi jogsérelem miatt vált szükségessé az alperesi határozat hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú hatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezése. A döntés a megállapítás alapját nem érintette, a bíróság az új eljárásra utasítás miatt a felperes által felhozott megállapításhoz köthető egyéb jogsértéseket nem vizsgálta, és a bizonyítási indítványok teljesítésétől eltekintett.

[19] Az új eljárásban a hatóság köteles biztosítani, hogy a felperes őt érintő részben megismerhesse a kapcsolódó vizsgálat során feltártakat, továbbá a nemzetközi megkeresések visszajelzéseit, azokra érdemi nyilatkozatot előterjeszthessen és az ismételt megállapítás esetén ügyféli jogait teljeskörűen és tartalmával összeegyeztethető módon gyakorolhassa. Az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettsége során a döntésben megalapozatlannak ítélt tényállási elemeket köteles figyelembe venni és kizárni döntéséből. A Kft.1 esetében állást kell foglalnia a felek közötti gazdasági eseményre vonatkozóan, vizsgálandó továbbá az alkalmazottként eljáró magánszemély képviseleti minősége, a Szlovákiából érkezett áru volumene, és a szállítás és raktározás közötti időtartam összevetése a tárolásra szolgáló ingatlan paramétereivel. Az email címre tett megállapítást mellőzni kell. A Kft.2 tekintetében pedig az árukészletre vonatkozóan kell megkeresni a webáruházat és azt az állami szervet, amely felé a Kft.2 végezhetett gazdasági tevékenységet, annak eldöntése érdekében, hogy a gazdasági tevékenység hiányára vonatkozóan megalapozott döntést hozzon. Jogorvoslat esetében pedig az alperes köteles a felperes fellebbezésében felhozott érvekre ellenérveit megadni.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[20] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalára történő utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem tett eleget a Kúria által elrendelt eljárásra vonatkozó iránymutatásnak, továbbá az új eljárásra utasítás szempontjainak megadása körében is jogszabálysértő rendelkezéseket hozott.

[21] Állította, hogy az elsőfokú bíróság tévesen ítélte meg, hogy a közigazgatási eljárásban keletkezett, az adóhatóság által beszerzett bizonyítékok megismeréséhez való joga a felperesnek sérült. Hangsúlyozta, hogy az Art. 100. § (4) bekezdése szerint az adóhatóságot a feltárt tényállással összefüggésben beszerzett bizonyítékok adózóval való megismertetéskor kizárólag abban a tekintetben terheli kötelezettség, hogyha más adóalanynál végzett kapcsolódó ellenőrzés eredményét, vagy annak keretében beszerzett bizonyítékot használ fel, ez esetben az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell. Tényszerűen megállapítható, hogy a vizsgálat megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvben, az elsőfokú határozatban a Kft.1 és Kft.2 számlakibocsátó társaságoknál lefolytatott vizsgálat során feltárt tények, körülmények, a felperest érintő részben részletesen ismertetésre kerültek, következésképpen az adóhatóság eleget tett az Art. 100. § (4) bekezdésében foglaltaknak. Azt is hangsúlyozta, hogy az alperes az alapper során csatolta a szlovákiai társaság kapcsán a nemzetközi megkereséseket és az azokra adott tagállami adóhatósági válaszokat, továbbá a VIES kontroll adatokat, valamint a számlakibocsátó társaságok bankszámla kivonatait is. Az iratmegismeréssel kapcsolatban utalt az EUB C-298/16. és C-189/18. számú ügyben hozott határozataira, amelyek rögzítették, hogy az adóhatóságnak nincs olyan általános kötelezettsége, hogy teljeskörű betekintést biztosítson a rendelkezésre álló iratokba. Ezzel összefüggésben idézte a Kúria a Kfv.I.35.225/2021/7. számú ítéletében írtakat.

[22] Kifogásolta az elsőfokú bíróságnak a felperesi fellebbezésre adott alperesi válaszok kapcsán kifejtett érvelését. Rámutatott arra, hogy az alperesi határozat meghozatala időpontjában hatályos közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdése meghatározza a határozat tartalmi követelményeit, ennek során a jogalkotó nem rögzítette azt, hogy a döntés indokolási részének szó szerint, pontosan tartalmaznia kell a fellebbező által előadottakat. Ebből következően nem sérül a fellebbezést előterjesztő jogorvoslati joga, ha a felettes szerv a határozata indokolási részében a fellebbezésben előadottakat nem szó szerint, hanem lényegre törően, összefoglalóan rögzíti. Ugyanígy nem köteles az alperes a felperes által előadott kifogásra részletesen és azt teljes terjedelmében ismertetve válaszolni, hanem kizárólag az ügy szempontjából releváns jogi indokolást és érveket kell döntésében megjeleníteni. Cáfolta, hogy ne bírálta volna el a felperesnek az emailen történt rendeléssel kapcsolatos álláspontját és figyelmen kívül hagyta volna a becsatolt CD-k tartalmát. Az alperes nem üresítette ki a felperes jogorvoslati jogát, hiszen a fellebbezés lényegét kiemelve, pontokba szedve, összegzetten adta meg indokolását.

[23] Vitatta azt az elsőfokú bírósági álláspontot is, hogy a Kft.1 vonatkozásában az alperes ne tett volna eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, részletezte, hogy milyen bizonyítási cselekményeket folytatott a szlovákiai beszerzés, szállítás, tárolás körülményeire nézve, s ezzel összefüggésben jogsértőnek tartotta az elsőfokú bíróság új eljárásra, különösen a raktározás tekintetében megfogalmazott utasítását.

[24] A hatályon kívül helyező kúriai végzés alapján az elsőfokú bíróságnak a rendelkezésre álló valamennyi bizonyítékot egymással való összefüggéseiben értékelnie kellett volna, ennek az utasításnak nem tett eleget. Arra is rámutatott, hogy a magánszemély eljárási jogosultságának megítélése tekintetében az elsőfokú bíróság ítéletében olyan jogszabályra hivatkozott, amely 2009. évben még nem is volt hatályban. Támadta azt az elsőfokú bírósági megállapítást, hogy az adóhatóság nem adta volna érdemi indokát a Kft.1 és felperes által kötött keretszerződések mellőzésének, ezzel összefüggésben utalt a vizsgálati jegyzőkönyvben kifejtettekre. Azt is vitatta, hogy ne használhatta volna fel a későbbi időpontban megjelenő beszállítói Kft. perbeli magánszemély alkalmazott személy azonosságára vonatkozó megállapítást, mivel ez támasztja alá, hogy egy olyan számlázási láncolatot hoztak létre a felek, amelynek egyetlen feladata az volt, hogy valós gazdasági tevékenység nélkül a nevükben kiállított számlák csalárd módon biztosítsák az adólevonási jogot a felettük elhelyezkedő társaság, végső soron a felperes számára. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy a felperes lényegében ugyanazon személyek irányítása alatt álló vállalkozásokkal került gazdasági kapcsolatba az egyes ellenőrzés alá vont időszakokban. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság által hivatkozott Kfv.I.35.742/2015/8. számú eseti döntésben foglaltak nem alkalmazhatók tényállásbeli azonosság hiányában, ezért az Art. 121. §-nak adóhatósági általi megsértése nem állapítható meg.

[25] A Kft.2 vonatkozásában sem végezte el teljeskörűen a bizonyítékok értékelését a bíróság, ezzel megsértette a Pp. 206. § (1) bekezdésében foglaltakat. Lényegtelen körülmény, hogy a Honvédelmi Minisztérium a Kft.2 részére átutalást teljesített, és az a tény sem befolyásolja az alperesi határozat jogszerűségét, hogy az alperes az ügyvezető által beszállítónak megnevezett cég4 webáruház helyett az cég4 Kft.-t kereste meg.

[26] Összegző értékelése szerint az elsőfokú bíróság a Kúria korábbi végzésében foglalt iránymutatásoknak nem tett eleget, a bizonyítékokat nem teljeskörűen mérlegelte, értékelte, ezért téves jogkövetkeztetésre jutott.

[27] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[28] Az alperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint- túlnyomó részt – alaptalan.

[29] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértéssel hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Bizonyítás felvételének nincs helye.

[30] Az elsőfokú bíróság az adóhatóság eljárási szabálysértései miatt döntött a határozatok hatályon kívül helyezéséről, és jutott arra következtetésre, hogy ezek olyan súlyúak voltak, amelyek gátolták a felperesnek a döntés érdemére vonatkozó anyagi jogi sérelmeinek az elbírálását, mert az elkövetett hibák a határozat érdemére is kihatottak. A Kúria erre figyelemmel elsőként a bíróság által megállapított eljárási jogsértéseket vizsgálta meg.

[31] A Kúria is leszögezi, hogy a fellebbezés érdemi elbírálásának a követelménye a jogorvoslat érvényesülésének elengedhetetlen feltétele. Ellenkező esetben sérül az ügyfélnek az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való joga, továbbá a XXIV. cikk (1) bekezdés szerinti tisztességes eljárás követelménye. A perben az a kérdés merült fel, hogy a felperesi fellebbezést milyen terjedelemben kell ismertetni és az arra adott válasznak milyen mélységűnek kell lennie. Elegendő-e, mint ahogy azt az alperes felülvizsgálati kérelmében állítja-, a felperesi fellebbezés lényegének összefoglalása, és az arra adott válasznak is csak kizárólag az ügy szempontjából releváns jogi indokolást és érveket kell tartalmaznia. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése nemcsak alapvető jogként rögzíti a hatósági eljárások tisztességes intézéséhez való jogot, hanem – törvényben meghatározottak szerint – alkotmányos kötelezettségként fogalmazza meg a döntések indokolással való ellátását is. Az indokolási kötelezettség szerepe a döntés jogszerűségének és azon keresztül a közigazgatás joghoz kötöttsége követelménye betartásának ellenőrizhetősége, ekként egyike a törvényes és tisztességes eljárás garanciáinak.

[32] Helytállóan utalt az alperes arra, hogy a perbeli határozat meghozatalakor hatályos Ket. 72. § (1) bekezdése tartalmazta a határozat tartalmi követelményeit. (megállapított tényállás, bizonyítékok, szakhatósági állásfoglalás indokolása, mérlegelés és a döntés indokai, valamint az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölése) A törvénytörvény nem tartalmaz előírást arra, hogy milyen terjedelemben kell a határozat elleni fellebbezést ismertetni. Ennek hiányában önmagából a Ket. 72. § (1) bekezdésének rendelkezéseiből nem következik a fellebbezés szó szerinti leírásának kötelezettsége, hanem elegendő annak meghatározó érveinek összefoglaló ismertetése. Ennek pedig az alperesi határozat megfelelt, pontokba szedve összefoglalóan bemutatta a felperes fellebbezésének a sarokpontjait.

[33] Ugyanakkor a Kúria is észlelte, hogy az erre adott válaszok viszont nem voltak teljeskörűek, az alperes bizonyos felvetésekre nem válaszolt, vagy válaszai általánosak voltak, nem álltak összefüggésben a fellebbezés érveivel. Nem tért ki az alperes a CD tartalmának vizsgálatára, a felperes által a számlakibocsátók tekintetében beszerzett adatok elemzésére, vagyis arra, hogy miért nem tekintette azokat az ésszerűen elvárható magatartás igazolására szolgáló bizonyítékoknak. Ugyanakkor tévedett az elsőfokú bíróság abban, hogy nem lelhető fel indokolás a piaci ár vonatkozásában, hiszen az alperes határozatának 16. oldal 5. bekezdése erre részletesen kitér. A Kúria megítélése szerint is elvárás, hogy az alperes valamennyi a felperesi fellebbezésben felvetett kérdésre megadja a választ, nem pedig általánosságban a tényállás más részeivel összefüggésben kelljen következtetni az ezzel kapcsolatos alperesi álláspontra. A Kúria megítélése szerint ezek a hibák önmagukban nem eredményezhették az alperesi határozat hatályon kívül helyezését.

[34] Ugyanakkor a Kúria osztja azt az elsőfokú álláspontot, hogy az alperesi határozatban rögzített tényállás és abból levont jogi következtetések nem egyértelműek, nem lehet meghatározni, hogy az alperes milyen jogalapon tagadta meg a felperes adólevonási jogát. Az alperesi határozat 15. oldal 1. bekezdése azt rögzíti, hogy a Kft.1 és Kft.2-től befogadott számlák az adólevonási jog- konjunktív- feltételeit (adóalany által kiállított, hiteles, alakilag és tartalmilag megfelelő számla, amely valós gazdasági eseményről került kiállításra) nem teljesült. A határozat 16. oldal 3. bekezdése azt tartalmazza, hogy az áru beszerzése a számlákon feltüntetett felek között a számlákon szereplő módon végbe nem mehetett. A határozat 20. oldala a visszaélésszerű magatartás megállapításával kapcsolatos EUB döntéseket idézi, ismerteti, majd a 21. oldal 4. bekezdése arra utal, hogy fiktív számlázás történt, melyről az adózó objektív körülmények alapján tudott. A határozat 23. oldala szerint a felperes adókijátszási láncolatnak a tagja volt, a Kft.1 szerepe az volt, hogy a közösségi beszerzést belföldiesítse, szerepe az átszámlázás és a két Kft. tevékenysége kimerült a vitatott számlák adókijátszás elősegítése céljából történő kibocsátásban. (23. oldal 4. bekezdés) Az adóhatóság határozatának indokolása nem következetes, abból levonható olyan következtetés, mely szerint egyáltalán nem történt gazdasági esemény, olyan értelmezés is, miszerint csak a felek között nem jött létre, de olyan értelmezés is, mely szerint a felperes egyenesen adókijátszásban vett részt. Nem egyértelmű tehát, hogy mi az a történeti tényállás, amelyre a közigazgatási szerv alapította döntését, és mi az a szempontrendszer, amelynek figyelembevételével a bíróságnak a közigazgatási határozat törvényességét vizsgálnia kellett volna.

[35] A Kúria már rámutatott korábbi döntéseiben arra, hogy bizonytalan történeti tényállásra adójogi következmény nem alapozható. A határozatot hozó szervnek abban kell állást foglalnia, hogy a perbeli esetben történt-e tényleges gazdasági esemény. Amennyiben ugyanis gazdasági esemény nem történt, az adólevonás jog érvényesítése nyilvánvalóan jogszerűen fel sem merül. Ezt követően az adóhatóságnak azt kellett eldöntenie, hogy amennyiben történt gazdasági esemény, akkor az a felek között jött-e létre. Ha megállapítható, hogy a felek között gazdasági esemény történt, akkor vizsgálható, hogy a teljesítésnek a számlakibocsátó oldalán vannak-e hibái és azt, hogy arról kellő körültekintés tanúsítása esetén a másik félnek tudnia kellett volna, vagy egyenesen tudott ezekről a hibákról. Ha az adóhatóság azt bizonyítja, hogy a szerződés fiktív, tehát nem történt gazdasági esemény, nyilvánvalóan nem merülhet fel az adóalany tudattartalmának vizsgálata és az e körben lefolytatott bizonyítás szükségtelen. (Kfv. I.35.356/2015/4.) Teljesen más megítélés alá esik a láncolatos ügylet, a láncolatos ügylet 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 (C–131/13, C–163/13 és C–163/13, 67. pont). Ehhez viszont szükséges a felperes részvételének, az adócsalás megvalósításához való tényleges magatartásának bizonyítása. Nem elegendő arra csupán a láncban távolabb álló adózók magatartásából következtetni, ahhoz legalább az elősegítés vagy a támogatás formáját öltő saját közreműködésnek kell fennállnia. Az adóelkerülési célzat a láncszerződéses ügyletek többségében az Art. 2.§ (1) bekezdésén keresztül közelíthető meg. A visszaélésszerű joggyakorlás körében kialakult joggyakorlat lényege szerint a hatóságnak azt kell vizsgálnia, hogy a megvalósult gazdasági események az adójogszabályok rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzésére irányultak-e.

[36] A Kúria korábban elvi élel mutatott rá, hogy a másodfokú hatóságnak határozatát aggálytalanul, ellentmondásoktól mentesen kell megindokolnia [Kfv.V.35.131/2018/6.].

[37] Nem ért egyet a Kúria az alperesnek az iratismertetés kapcsán a felülvizsgálati kérelemben előadott érveivel sem. Az EUB a Glencore ügyben hozott ítélet [39] bekezdésében kiemelte, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartását (...) akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személynek sérelmet okoz. A védelemhez való jog azt jelenti, hogy lehetővé kell tenni, hogy az adóalany kifejtse álláspontját azon bizonyítékokkal kapcsolatosan, amelyekre a közigazgatási szerv támaszkodni kíván. A védelemhez való jog alapvető eleme a meghallgatáshoz való jog, amely alapján az adóalany a közigazgatási eljárásban még a határozat meghozatalát megelőzően ismertetheti az álláspontját, előterjesztheti észrevételeit, a hatóság tudomására hozhatja a releváns körülményeket. A védelemhez való jog szerves része a meghallgatáshoz való jog, ami az alapja a közigazgatási szerv azon kötelezettségének, hogy az adóalany észrevételeit értékelje. Ahhoz azonban, hogy az adóalany észrevételeket terjeszthessen elő, meghallgatáshoz való jogát gyakorolhassa, alapvető követelmény az, hogy számára lehetővé tegyék az eljárás anyagának megismerését, azaz a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének szükségszerű feltétele az iratbetekintési jog gyakorlása. A hatékony védelem érdekében az iratbetekintést a közigazgatási eljárás során még a döntés meghozatalát megelőzően kell biztosítani akként, hogy az adóalanynak kellő ideje legyen arra, hogy az adatokat megismerje, és a védelmét előkészíthesse.

[38] Az adóhatóság megtagadta a külföldi adóhatóságokkal folytatott információcseréről keletkezett iratok megtekintését, ezt csupán a bírósági eljárásban biztosította részére. A Kúria már a Kfv.VI.35.306/2013/7. számú döntésében kifejtette, hogy a magyar és a külföldi adóhatóság közötti iratváltás nemzetközi megkeresés és az arra adott válasz nem minősül az Art. 12.§ (3) bekezdés a) pontja szerinti belső levelezésnek, hiszen a nemzetközi megkeresésre adott válasz érdemben befolyásolhatja a közigazgatási jogviszony megítélését és megkereséseket és az azokra adott válaszokat a felperes jogosult teljes körűen megismerni. Ekként nem tévedett az elsőfokú bíróság mikor az iratbetekintési jog sérelmét megállapította a külföldi megkeresés kapcsán. Azt az álláspontját viszont nem osztotta, hogy ugyanez a sérelem fennállna a kapcsolódó vizsgálat anyagainak ismertetésével összefüggésben, hiszen iratbetekintési jogát itt korlátlanul gyakorolhatta a felperes.

[39] Egyetért a Kúria azzal az elsőfokú bírósági állásponttal is, hogy a vizsgált időszakban még rendelkezésre nem álló információ, későbbi események a perbeli jogvita megítélésakor nem vehetők figyelembe, nem szolgálhatnak bizonyítékkul a felperesnek a láncügyletben való részvételére. A Kft.1-nél eljáró magánszemély több évvel későbbi, más gazdasági társaságban betöltött ügyvezetői minősége és felperessel létrejövő gazdasági kapcsolata egyéb bizonyíték híján nem alapozza meg azt a következtetést, hogy a felek már ebben a vizsgált 2009 évben is láncolat tagjai voltak és tudatosan adókijátszásra törekedtek. A hibás jogszabályi hivatkozás ellenére nem jogsértő az az elsőfokú bírósági megállapítás sem,

hogy az alperes nem tisztázta a Kft.1-t képviselő magánszemély eljárási jogosultságát, csupán a cégjegyzékben megjelenő kézbesítési megbízotti státus alapján állította, hogy az ügyletek lebonyolítására nem volt jogosultsága.

[40] Kiemeli a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság döntését megismételt eljárásban hozta, melynek során követnie kellett a kúriai hatályon kívül helyező végzésben előírtakat. Ez a döntés a felperesi kereset pontosítását, eljárásjogi és anyagi jogi jogsértéseinek elbírálását, valamennyi rendelkezésre álló bizonyíték összevetését, értékelését írta elő. Az alperes felülvizsgálati kérelmében hangsúlyosan arra is hivatkozott, hogy a fenti utasításnak az elsőfokú bíróság nem tett eleget, elmaradt az alperesi döntés alapjául szolgáló bizonyítékok rögzítése és azok egységes, összefüggéseikben való értékelése. Hangsúlyozza a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság a határozat érdemére kiható eljárásjogi jogszabálysértések miatt helyezte hatályon kívül az adóhatósági határozatokat, az adólevonási jog jogszerűségét megítélni nem tudta, ekként az adólevonási jog megtagadását alátámasztó bizonyítékok értékelését, összevetését sem végezhetette el, ekként az ennek hiányát kifogásoló alperesi támadás alaptalan.

[41] Az alperesi határozatból hiányzó egyértelmű és behatárolható az adólevonást megtagadó álláspont hiánya okán a [31-38] pontokban említett indokolásbeli ellentmondásokkal együtt az alperesi határozat oly mértékben jogszabálysértő volt, amely miatt az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését jogszerűen állapította meg az elsőfokú bíróság. Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján – az indokolás részbeni módosításával – hatályában fenntartotta.

[42] Az új eljárásra adott iránymutatást annyiban helyesbíti a Kúria, hogy iratismertetési kötelezettség az eljárásban már nem szükséges, hiszen a bíróság biztosította az iratok megismerését, viszont lehetőséget kell adni a felperesnek ezek ismeretében újabb észrevételek benyújtására. Helytálló az elsőfokú bíróságnak a magánszemély képviseleti jogosultsága, kereskedelmi kapcsolatban betöltött szerepének tisztázására vonatkozó előírása, ugyanakkor nem szükséges az áruk raktározása kapcsán további tényállás feltárása. A további iránymutatásban foglaltakat az adóhatóságnak az új eljárás során figyelembe kell vennie. Határozatában állást kell foglalni az irányadó nemzeti és EUB-döntések tükrében, hogy a felek közötti jogviszonyt miként minősíti, milyen alapon tagadja meg a felperes adólevonási jogának gyakorlását. Ahhoz képest, hogy melyik esetkörűt állapítja meg (5/2016. (IX.26) KMK. vélemény) kell a felperes tudattartalmára vonatkozó érveit felsorakoztatnia.

A döntés elvi tartalma

[43] *Az alperesi határozat akkor jogszerű, ha az alperes valamennyi a felperesi fellebbezésben felvetett kérdésre megadja a választ, nem pedig általánosságban a tényállás más részeivel összefüggésben kell következtetni az ezzel kapcsolatos alperesi álláspontra.*

[44] *Az alperesnek határozatát aggálytalanul, ellentmondásoktól mentesen kell megindokolnia.*

Záró rész

[45] A felperesnek a felülvizsgálati eljárásban perköltsége nem merült fel, ezért a Kúriának arról rendelkeznie nem kellett.

[46] Az illetékekről szóló 1990. évi III. törvény 50. § (1) bekezdés és 62. § (1) bekezdés h) pontja alapján felmerülő illetéket a pervesztes alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a 6/1986. (VI.26.) IM számú rendelet 14. § alapján az állam viseli.

[47] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[48] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.
Budapest, 2022. január 12.

Dr. Hajnal Péter s.k.	Dr. Heinemann Csilla s.k.	dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.
a tanács elnöke	előadó bíró	bíró