



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.258/2021/6.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: dr. Oláh Gábor ügyvéd

Cím3

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: jogtanácsos

Cím1

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 4. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: a Fővárosi Törvényszék 7. számú végzéssel javított, 38.K.706.713/2020/3. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 38.K.7106/713/2020/4. számú végzésével javított 38.K.716.713/2020/3. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érint, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi és a felperes kereseteit teljeskörűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 3.000.000 (hárommillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak- külön felhívásra- 5.206.380 (ötmilliókettőszázhatvanháromezer-háromszáznyolcvan) forint kereseti, 9.677.300 (kilencmillió-hatszázhetvenhét ezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2010. február 1-én kezdte meg működését, fő tevékenységi köre nyomás és nyomdaipari szolgáltatás. A felperes tárgyi eszközként egy ingatlannal rendelkezik, a nyomáshoz szükséges eszközökkel nem rendelkezik, a vizsgált időszakban két irodai alkalmazottat foglalkoztatott.

[2] A felperesnél az adóhatóság általános forgalmi adó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett 2012. április-december, 2013. I., III., IV. negyedévére vonatkozóan. Az ellenőrzések megállapításait realizáló elsőfokú határozatokban a felperes terhére mindösszesen 118.728.000.- Ft (56.415.000 Ft, 22.185.000 Ft, 19.409.000 Ft, 20.179.000 Ft) adókülönböt került megállapításra, jogkövetkezményként adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számolt fel. A felperes fellebbezése folytán eljáró másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatokat a 2233729410, 2233729399, 2233729344 és 2233729374 számú határozataival helybenhagyta.

[3] A felperes a vizsgált időszakban a Kft.-vel (a továbbiakban: Kft1.) nyomdai, valamint nyomdai kötészeti szolgáltatások bérgyártása teljesítés igazolás alapján megnevezésű keretszerződést kötöttek 2010. március 1-én, majd 2012. január 2-án. A keretszerződés szerint a felperes, mint megrendelő és a Kft1. mint vállalkozó együttműködtek akként, hogy a megrendelő megbízta kizárólagos jelleggel a vállalkozót, hogy részére gazdasági szolgáltatásokat, különösen off-szett nyomdai szolgáltatást, nyomdai előkészítést, valamint nyomdai kötészeti szolgáltatást végezzen. Ezek a munkák egyedi megrendelések alapján kerültek meghatározásra. Számlákhoz teljesítési igazolásokat mutattak be, továbbá a Kft1. a saját nevében kiállított szállítóleveleket, melyek alapján a termékeket a Kft1. szállította le felperes vevőinek. A felperes ügyvezetője név a vizsgált időszakban a Kft1. ügyvezetője is volt, ezt megelőzően a Kft1. tagjaként ügyfél szerzéssel foglalkozott. A felperesi társaságot azért hozta létre, hogy az általa szerzett ügyfelek külön legyenek kezelve

oly módon, hogy a felperes szolgálja ki a megrendelőket, a megrendelést fizikailag a Kft1. teljesíti, mert ő adja az élőmunkát, az alapanyagot és a termelőberendezéseket is a gyártáshoz, illetve a kiszállítást is ő végzi, a felperes ügynökként eljárva a Kft1.-től befogadott számlái és megrendelők felé kiállított számlái közti árrésen realizálja jutalékát, mely a nyeresége a társaságnak. A felperesnek nemcsak az ügyvezetője volt azonos a Kft. 1-gyel, de a székhelye, telephelye és fióktelepe, továbbá könyvelője.

[4] A felperessel szerződött Kft1. a Kft.2 (a továbbiakban: Kft2.) melynek ügyvezetője név volt felesége és Bt. (a továbbiakban: Bt.) társaságokat vette igénybe alvállalkozóként. A Kft2. alvállalkozói voltak a alvállalkozók, míg a Bt. alvállalkozója a cég1

[5] Az adóhatóság által lefolytatott kapcsolódó ellenőrzések, az ügyvezetők, a munkavállalói nyilatkozatok, a cégnyilvántartások és adóhatósági nyilvántartások alapján megállapítást nyert, hogy a Kft1. részére a Kft2.-től és Bt.-től kiállított számlákon szereplő nyomdaiipari szolgáltatások a valóságban nem történtek meg, ugyanis az alvállalkozók személyi és tárgyi feltételek hiányában a számlán szereplő munkák teljesítésére nem voltak képesek. Ezen túlmenően a társaságok elérhetetlenek voltak, iratanyaggal nem rendelkeztek. A Kft1. által kibocsátott számlákon bérgyártás került feltüntetésre, azonban a bérgyártás megvalósulása kizárható, hiszen a felperes semmilyen értéket nem adott át a Kft1. -nek, csupán a partnereitől származó megrendeléseket. Az adóhatóság álláspontja szerint a felperes ügynöki tevékenységet folytatott. Az adóhatóság rögzítette, hogy a szolgáltatás egy részét a munkaerővel, eszközökkel Kft1. elvégezte és legfeljebb bizonyos munkafázisok tudhatók be ismeretlen alvállalkozóknak. A Kft1. által a Kft2.-től és a Bt.-től befogadott számlákon szereplő nyomdaiipari szolgáltatások nem jöhettek létre a felek között, azokat a Kft1. nagyrészt saját eszközeivel, saját alkalmazottai bevonásával végezte. A Kft1. fizetendő adóját alvállalkozóktól befogadott valótlan tartalmú számlákkal csökkentette, oly módon, hogy a tudatosan felépített számlázási láncolat végén álló adóalanyok nem teljesítették áfa fizetési kötelezettségüket a költségvetés felé.

[6] A felperesi Kft. ügyvezetője mindkét társasághoz szorosan kötődött, illetve képviselőt látott el mindkét adóalanynál, így objektív okból tudnia kellett arról, hogy olyan adóalanytól fogadott be számlákat, mely adófizetési kötelezettségét úgy csökkentette, hogy az adótörvényeket megkerülte, kijátszotta. Az adóhatóság eljárása során figyelemmel volt az EUB ítéletekben kifejtett álláspontra és rögzítette, hogy a felperes magatartása megfelel a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményének 3. pontjában definiált magatartásnak, mely szerint a gazdasági esemény a számlákban szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó család magatartást valósított meg. Mindezek alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdés, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3), 165. § (2) és 166. § (2), (3), valamint 167. § (1) bekezdés e) pontja alapján a felperes adólevonási jogát megtagadta.

A felperes keresete és az ellenkérelem

[7] A felperes az alperesi határozatok ellen keresettel élt, melyben az adókülönbözetek, valamint az azokra tekintettel kiszabott adóbírság és késedelmi pótlék törlését kérte. Állította,

hogy az alperes megsértette az Art. 97. § (4)-(6) bekezdése szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség, az Art. 1. § (7) bekezdésébe ütközően minősítette át a felperes tevékenységeit és határozatai ellentétesek az azokban hivatkozott anyagi jogi jogszabályokkal és az Sztv. előírásaival, mivel a törvényi feltételek fennállására tekintettel a felperest az adólevonási jog megillette.

[8] Hangsúlyozta, hogy a számlák kibocsátói nem valósítottak meg csalárd magatartást. A felperes a cégekkel kapcsolatban elvárt körültekintést a gazdasági kapcsolat létrehozása előtt tanúsította, a Kft1. körülményeiről pedig közvetlen ismeretekkel rendelkezett. Nem vitatta a közte és a Kft1. valamint a Kft2. között fennálló személyi összefonódások tényét, nyomatékosította, hogy a gazdasági kapcsolatrendszer a Kft2.-vel a felperesi ügyvezető és volt házastársa több évtizedes nyomdaipari tevékenységén és a korábbi családi kapcsolatokon is alapuló együttműködés eredményeként alakult ki, a Bt.-t pedig korábbi több éves munkakapcsolat révén ismerte. Az így kiépített kapcsolatrendszer a felperes és a Kft1. között alkalmazott árrés mellett sem nélkülözte a gazdasági ésszerűséget, a felperes így is nyereséges vállalkozásként tudott működni. A felperes a számlázási láncolat további részének kialakításában semmilyen módon nem játszott szerepet, a felperesnek csak arról volt tudomása, hogy a Kft1.-el kapcsolatban álló alvállalkozók további alvállalkozókat vonhattak be a teljesítésbe, ami a nyomdaiparban teljesen bevett és követett gyakorlat. Ezen alvállalkozókat nem ismerte, az adóhatóság ennek ellenkezőjét nem bizonyította, a feltárt számlázási láncolat felperes általi tudatos és aktív alakításának alátámasztására a személyi összefüggésre való hivatkozás önmagában nem elégséges. A felperes ügynöki minőségével kapcsolatban kifogásolta, hogy a határozat megállapításai alapján nem derül ki, hogy a felperes kinek az ügynöke volt, ugyanis a határozat egyszer azt rögzíti, hogy a felperes a vevői felé, máshol pedig a Kft1. felé járt el ügynökként.

[9] Sérelmezte, hogy az alperes a Kft1. néhány részmunka-folyamatot végző munkavállalójának vallomásából kiragadott egyes elemeket értékelve állapította meg a tényállást annak ellenére, hogy a tanúk nem azt állították, hogy a megnevezett árukat kizárólag a Kft1. állította elő, csupán azt nyilatkozták, hogy a revízió által megnevezett és általuk felismert termékeken dolgoztak. Az adóhatóság a döntési és irányítási jogkörrel bíró több munkavállalót nem hallgatott meg, akik munkakörüknél fogva az elvégzett tevékenységekre nézve releváns nyilatkozatot tehettek volna.

[10] A felperesi tudatállapottal kapcsolatban kiemelte, hogy az eljárás során egyetlen olyan konkrét bizonyíték, adat sem merült fel, amely arra utalna, hogy a felperes akár csak tudomással bírt volna az ügyleti láncolatban a Kft2. és a Bt.-t követő szereplőkről és azok tevékenységéről. A felperes a partnerei ellenőrzése során a kellő körültekintést az ésszerűen elvárható mértékben és alvállalkozó szintig terjedően tanúsította. Mindezek alapján indokolatlanul tett az alperes olyan általánosításokat, miszerint a teljes számlázási láncolatot a felperes építette ki és hogy a felperesnek objektív okból tudnia kellett arról, hogy az adókijátszás vagy adókijátszásra irányuló cselekményben vett részt. Sérelmezte, hogy a határozatok indokolásából éppen az objektív ok pontos megjelölése hiányzik. Ezen túlmenően eljárásjogi szabályszegésre hivatkozva is támadta az alperesi döntéseket.

[11] Az alperes ellenkérelmében a határozati érvelését fenntartva kérte a keresetek elutasítását.

Az elsőfokú ítélet

[12] Az elsőfokú bíróság a perek egyesítését követően ítéletével az alperesi határozatokat az elsőfokú határozatokra is kiterjedően megváltoztatta és a 2012. II-IV. negyedévek, 2013. I-III. negyedévek vonatkozásában megállapított adókülönbözetet adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte.

[13] Az elsőfokú bíróság az Európai Unió Bíróságához fordult döntését megelőzően, előzetes döntéshozatal iránti eljárást kezdeményezett, az Unió Bírósága 2020. szeptember 3. napján kelt, C-611/19. számú végzésében döntött, melyre figyelemmel hozta meg az elsőfokú bíróság ítéletét.

[14] A bíróság nem találta megalapozottnak az ügyintézési határidő jelentős túllépésével összefüggésben az adóbírság szankció alkalmazását kifogásoló, valamint az iratbetekintés kapcsán előterjesztett felperesi kifogásokat.

[15] Hangsúlyozta, hogy a levonási jog érvényesítése feltételeként az Áfa tv. nem ír elő konkrét kötelezettséget az adózó számára, pusztán arról rendelkezik, hogy az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, a számla, az adóalany személyes rendelkezésére álljon. és a számlának az Sztv. rendelkezései szerint formai és tartalmi szempontból hitelesnek kell lennie. Utalt arra, hogy a felperes az ellenőrzés során becsatolta a vizsgálat tárgyát képező számlákat és az azokhoz tartozó teljesítési igazolásokat, továbbá a számlák kiállításának alapját képező szerződéseket, ezzel az Áfa tv. 127. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettségét teljesítette. Emellett az alperes nem vitatta, hogy a megrendelést a felperes és alvállalkozója teljesítették, és az ügyletek révén őket terhelő adót befizették.

[16] Az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy a határozatok és az alperes perbeli nyilatkozatai alapján megállapíthatóan a támadott döntések elvi alapját a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében és ítéleteiben foglaltak jelentették, melyek azonban a bíróság álláspontja szerint az EUB korábbi ügyekben különösen a magyar adóhatóság gyakorlatát értékelő Mahagében Dávid és Signum Alfa Speed ügyben hozott döntéseitől lényegi kérdésekben tértek el, mert e döntések alapján megállapíthatóan az EUB az adólevonási jog által biztosított előny megtagadására a levonás anyagi jogi feltételeinek megléte esetén kizárólag akkor lát lehetőséget, ha annak releváns tényállási elemei objektív körülmények alapján bizonyítottak. Amennyiben e tényállási elemek az adóhatóság által objektív tények alapján nem kerülnek bizonyításra, az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adózót a HÉA levonási jog a számla Kúria szerinti, azon tartalmi hiteltelenségétől függetlenül megilleti, mely szerint a számlák tartalmi hiteltelenségét okozza, ha annak kibocsátója nem lehetett a számla szerinti szolgáltatások tényleges nyújtója. Álláspontja szerint a felülvizsgálat tárgyát képező határozatok alapján ezzel szemben az volt megállapítható, hogy az adóhatóság a számla tartalmi hiteltelenségére hivatkozással továbbra is azon objektívnek tartott tények alapján tagadta meg a felperes HÉA levonási jogát, amelyek nagy részével kapcsolatban az EUB már számos alkalommal kimondta, hogy azok önmagukban nem tekinthetők olyan objektív körülménynek, amelyek hátrányosan befolyásolják az adóalany előzetesen megfizetett HÉA levonáshoz való jogát.

[17] A bíróság azzal érvelt, hogy az adózó felelőssége az áfa levonási jog gyakorlása során nem objektív, hanem szubjektív. Ezért az alperes határozataiban felsorolt körülmények csak akkor lehetnek relevánsak, amennyiben az alperes az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése szerinti tényállás feltárási kötelezettsége folytán feltárt objektív körülményekkel kétséget kizáróan bizonyítja az adócsalás tényét, valamint azt, hogy az adócsalást a felperes követte el a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel, avagy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vett részt. Következésképpen a számlák hitelességének vizsgálata helyett a bíróság kizárólag az EUB végzésben ismételten kiemelt tényállási elemek alperes általi bizonyítottságát vizsgálhatta arra tekintettel, hogy az adóhatóság e körben tett megállapítását csak objektív bizonyítékokkal, kétséget kizáróan alátámasztott, a számlákban szereplő gazdasági tevékenységgel, illetőleg a felperes azokhoz kapcsolódó magatartásával vagy tudati állapotával okszerű kapcsolatban álló tényekre alapíthatja, vélelmek, feltételezések, sugalmazások nem alkalmasak az áfa levonási jog érvényesítésének megtagadására.

[18] Ezzel összefüggésben ugyan elismerte, hogy az alperes széles körben folytatott bizonyítás eredményét használta fel döntése során, azonban megítélése szerint nem jelölt meg határozataiban adókijátszásra irányuló magatartást, amiben a felperes részt vett, vagy amiről tudott, illetve tudnia kellett volna, hiszen a felperes és számlakibocsátója a szolgáltatás áfát is magába foglaló ellenértékét megfizette, az áfa befizetési kötelezettségnek a láncolat végén álló személyek részéről való elmulasztása pedig az EUB szerint önmagában nem alapozza meg az áfa levonási jog megtagadását. Arra is utalt, hogy a felperes kizárólag a Kft2. és Bt.-ig bezárólag ismerte az alvállalkozókat, e cégeket megelőző cégekről nem volt konkrét tudomása, de nem is kellett, hogy legyen.

[19] Megítélése szerint azok a körülmények, amikből az alperes arra következtetett, hogy a számlák szerinti ügyleteket nem az alvállalkozók, hanem a Kft1. teljesítette, valójában a láncolatos ügyletek fogalmi elemeinek voltak tekinthetők, így például az, hogy a láncolat tagjai polgári jogi szerződések révén kerülnek kapcsolatba egymással, avagy, hogy az áru szállítása nem követi a számlázási láncolatot. Ezért a bíróság számára értelmezhetetlen volt a csalárd magatartás bizonyítékaként azon alperesi feltevés, hogy több alvállalkozó bevonása egymástól független piaci szereplők esetén versenyképtelenné tenné a végső árat, mivel nézetes szerint a láncolatok létéből szükségszerűen következik az a körülmény, hogy az elérni kívánt haszon miatt az ár emelkedik, így a láncolatok lényegi elemeként e körülmény nem volt jelen ügypénzben relevánsnak tekinthető.

[20] Álláspontja szerint a láncolat létrehozását önmagában nem tette csalárdná az a körülmény, hogy a felperes, a Kft1. valamint a Kft2. között személyi, illetőleg szervezeti összefonódás volt, mivel alperes objektív tényekkel nem bizonyította, hogy e cégek ügyvezetői között összejátszás lett volna. Mindezekre figyelemmel az alperes nem tudta kétséget kizáró módon alátámasztani azt a feltételezését, hogy a láncolatot a felperes tudatosan alakította ki.

[21] Jogsértőnek minősítette a felperesi magatartás átminősítését is, ezzel kapcsolatban idézte az EUB végzésének 42. pontjában kifejtetteket. Megállapította továbbá, hogy az alperes megsértette a bizonyítékok értékelésének követelményeit is, mivel megállapításait a felperes által becsatolt számviteli bizonylatokkal szemben kizárólag a felperesi és az

alvállalkozók ügyvezetőinek nyilatkozatára alapította akként, hogy azokból egyes mondatokat kiragadott annak ellenére, hogy a bíróság hivatalos tudomása szerint más ügyekben a tanúvallomások az adóhatósággal a hivatkozással szokta kizárni a bizonyítékok köréből, hogy a számviteli bizonylatokban foglaltak megdöntésére a tanúvallomások nem alkalmasak. Irracionális az az alperesi vélekedés, hogy a felperes ügyvezetője elvállalt egy munkát, majd az ugyancsak általa irányított céget bízta meg, mely utóbbi cég a felperesi ügyvezető volt felesége cégének adta ki a munkát, melyről a felperesi ügyvezető is tudta, hogy semmilyen kompetenciával nem rendelkezik a feladat ellátására. E megállapítással szemben áll a polgári jogi szerződéses szabadság, melynek értelmében egy vállalkozó az elvállalt munkát további alvállalkozók bevonásával jogszerűen végezheti el, személyi és tárgyi feltételek hiányában.

[22] Eszerint az alperes egyetlen olyan szabálytalanságot sem nevezett meg határozatában, ami adócsalásként volt értékelhető, mivel kizárólag a láncolatban lejjebb álló, vagyis a felperessel kapcsolatban nem lévő számlakibocsátók által elkövetett szabálytalanságokra hivatkozott, amik egyrészt az EUB álláspontja miatt, másrészt jellegüknél fogva nem álltak okszerű kapcsolatban a felperes adólevonási jogát megalapozó gazdasági eseménnyel. Ugyancsak nem voltak a felperes csalárd magatartását bizonyító objektív körülményként értékelhetők azok a körülmények, amik a szerződéskötéskor nem álltak fenn, hanem csak a gazdasági esemény megtörténte után következtek be, így az, hogy a számlakibocsátást követően 2-3 évvel a számlakibocsátó társaság egyik alvállalkozója a céget eladta, több alvállalkozó pedig felszámolás vagy kényszertörlesztés hatálya alá került, avagy, hogy a láncolat végén álló társaságok időszaki illetőleg ellenőrzéskori ügyvezetői az alperes számára az ellenőrzéskor elérhetetlen voltak, továbbá az egyes ügyvezetők mely társaságokban töltöttek még be vezető tisztséget, illetőleg, hogy e cégek iratanyaga az adóhatóságnak nem került átadásra.

[23] Összegző értékelése szerint az alperes tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget, a felperes adólevonáshoz fűződő jogát objektív bizonyítékok hiányában csak jogszabályi alapot nélkülöző elvárásokra alapozva vitatta el és az adókijátszás tényét minden alapot nélkülöző következtetések sorozatával próbálta alátámasztani. Az adócsalás meglétét az EUB által elvárt módon nem tudta bizonyítani, mivel azon túlmenően, hogy a bizonyítás nem releváns tényekre folyt, a hivatkozott körülményeknek a felperes áfa levonási jogát megalapozó tényállási elemekkel, így a felperes magatartásával, avagy tudati állapotával való okszerű kapcsolatot az alperes meg sem kísérelte bizonyítani, így megállapításai többnyire vélelmeken és feltételezéseken alapultak.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[24] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően helyezze hatályon kívül a Kúria és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítását rendelje el.

[25] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az irányadó jogszabályok téves értelmezésével, a bizonyítékok okszerűtlen értékelésével, iratellenes megállapításokkal jogszabálysértő megállapításra jutott. Hangsúlyozta, hogy a bíróságnak a közigazgatási

perben azt kell vizsgálni, hogy a felülvizsgálni kért határozat jogszabálysértő-e és ennek megítélésekor a közigazgatási határozat meghozatalakor hatályban volt jogszabályok, valamint fennálló tények figyelembevételével kell eljárnia. A bíróság kiindulópontként az Áfa tv. adólevonási jog feltételeire vonatkozó rendelkezéseit tévesen értelmezte, ítéletéből az a meggyőződés olvasható ki, hogy kizárólag a számla rendelkezésre állásának van jelentősége a levonási jog megítélése szempontjából, csupán azt vizsgálta, hogy a felperes által becsatolt iratok valamint az alperes által beszerzett bizonyítékok összességében alátámasztották-e a számlákban meghatározott gazdasági események, illetve számlák fiktív voltát, de az alperes által feltárt tényeket az ítélet csak általánosságban vizsgálta, általános indokolással irrelevánsnak minősítette.

[26] A bíróság figyelmen kívül hagyta a Kúria által már többször hangsúlyozott azt a tényt, hogy önmagában a számla kiállítás ténye nem alapozza meg az adólevonási jogot, nem elégséges a papírforma szerinti, azaz alakilag megfelelő számla megléte, az áfa levonási jog gyakorolhatóságához valós gazdasági eseménynek kell lennie. Mindezzel összefüggésben utalt a felperes ügyében született EUB végzés 38. pontjára, amely kimondta, hogy a bizonyítás felvételére vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. Állította, hogy az adóhatóság ennek megfelelően eljárva tárta fel a tényállást és állapította meg az adókijátszást, rögzítette a felperes tudattartalmát és az adókijátszásban betöltött szerepét.

[27] Vitatta azt az elsőfokú bírósági álláspontot, hogy a KMK véleményben foglaltak lényegi eltérést mutatnának az EUB döntéseitől. Hangsúlyozta, hogy a Kúria maga is azt az álláspontot képviseli ítéleteiben megjelenő indokolások szerint, hogy „a kidolgozott elvek mentén a megalapozott döntéshez szükséges tényállást alperesnek két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, a számlakibocsátók – szükség esetén a láncolat tagjai – tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével kell állást foglalni abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó képes volt-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. Amennyiben a teljesítésben az adóhatóság adókijátszást igazoló anomáliát észlel – akár azért, mert egyáltalán nem volt teljesítés, akár azért, mert a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között ment végbe – át kell térni a levonási jog gyakorlója szerepének vizsgálatára. A levonási jog gyakorlása azonban csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy eleve részese volt az adókijátszásnak vagy eltörte (tudott) illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna)”. (Kfv.I.35.244/2020/7.)

[28] Tagadta, hogy az adóhatóság úgynevezett standardizált elemek nagy számára tekintettel utasította volna el a levonási jogot, épp ellenkezőleg, az adóhatóság a láncolatban szereplő valamennyi társaságot vizsgálva vitatta azok körülményeit. Nyilatkozta az ügyvezetőit a társaságok tevékenységéről és értékelte ezeket a körülményeket a felperesi oldalon.

[29] Álláspontja szerint a bíróságnak az alperesi határozat jogszerűségéről oly módon kellett döntenie, hogy vizsgálja a feltárt tényállást és a bizonyítás teljes körét a kereset korlátai között, figyelembe véve azt, hogy az EUB végzés alapján az adólevonási jog megtagadására csak akkor van lehetőség, ha az adóhatóság objektíven – és nem előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezéseikre alapozva bizonyítja, hogy az adóalany

aktívan részt vett az adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.

[30] Attól, hogy a bíróság előzetes döntéshozatalt kezdeményezett, a határozat jogszerűségének vizsgálata során nem tekinthet el a Pp.-ben foglalt kötelezettségétől. A bíróság tévesen értékelte úgy, hogy csak a tudati oldalt kell vizsgálnia és kirívóan okszerűtlen jutott arra a következtetésre, hogy az alperes kizárólag a lánc alján található számlakibocsátók szabálytalanságait emelte ki, egyéb tényállási elemeket nem vizsgált, illetve, hogy a Kft1. és a felperes adókijátszásban betöltött szerepét nem bizonyította. Az objektív körülmények vizsgálata során nem hagyható figyelmen kívül a felperes és a Kft1.közötti ügyvezető azonosság, továbbá az egyéb összefonódások, székhely, telephely, könyvelő, ezek ugyanis alátámasztják, hogy a felperes tudott arról, hogy olyan társaságtól fogad be számlát, mely adókijátszás útján csökkentette adófizetési kötelezettségét. Igazolta továbbá, hogy a felperes gazdasági tevékenységébe való beiktatásának nem volt tényleges gazdasági indoka, hiszen név a Kft1. ügyvezetőjeként is ugyanúgy kapcsolatot tartott a megrendelőkkel, a felperes saját bevallása szerint sem tett hozzá semmit a Kft1. által számlázott gazdasági teljesítésekhez. Ezzel kapcsolatos adóhatósági megállapításokat a bíróság nem értékelte annak ellenére, hogy az EUB végzés is rögzítette, hogy minden körülményt vizsgálni kell, mert a tényállásban ismertetett körülmények utalhatnak adócsalásra.

[31] Ennek ellenére a bíróság ahelyett, hogy a körülmények elemzése alapján vizsgálta volna, hogy történt-e adócsalás és abban a felperes szerepe bizonyított-e, a logika megfordításával csupán annyit rögzített ítéletének 85. pontjában, hogy mivel nem volt bizonyított az adócsalás, így ezeket a körülményeket nem kell vizsgálni. Az ítélet 80. pontjában pedig szintén részletes indokolás nélkül annyit jelent ki, hogy a láncolat létrehozását önmagában nem tette csalárdná a személyi és szervezeti összefonódás, az összejátszást az ügyvezetők között az adóhatóság nem tudta bizonyítani. Az viszont nem derül ki, hogy miért nem tekinti elegendőnek az adóhatóság bizonyítását, mivel a fentiek szerint nem vett tudomást sem a személyi, szervezeti összefonódásokról, azonosságokról, sem a láncolat kialakításának körülményeiről és indokairól, sem az alvállalkozók bevonásának szükségtelenségéről.

[32] A bíróság a bizonyítékok értékelése körében ellentmondásosan járt el, azokat nem, illetve nem okszerűen értékelte. Egyrészt ítéletében állította, hogy kizárólag a felperes tudattartalmának bizonyítottságát kell vizsgálnia, így a gazdasági események megvalósulásának folyamatát maga nem vizsgálta, azt azonban ezen vizsgálat nélkül rögzítette, hogy a felperes a szükséges iratokkal rendelkezett, az alvállalkozók a teljesítésről egyezően nyilatkoztak, így az alvállalkozók teljesítését lényegében elfogadta. A felperes álláspontjának alátámasztására elegendőnek ítélte a Kft2. és a Bt. törvényes képviselőjének közjegyző előtt tett nyilatkozatát, de nem értékelte a Kft2. ügyvezetőjének adóigazgatási eljárásban tett ellentmondásos nyilatkozatait. Az alperes utalt arra is, hogy a Kft2. és a Bt. képviselői állították, hogy teljesítettek alvállalkozók útján, de ezt dokumentumokkal alátámasztani nem tudták, mivel iratanyagokat nem bocsátották az adóhatóság rendelkezésére. Továbbá a Kft2. ügyvezetője kapcsán a bíróság tényként rögzítette, hogy az alvállalkozói által elvégzett munkák nagy részét ellenőrizte, ugyanakkor a bíróság nem vonta értékelési körébe a Kft1. adóigazgatási eljárásban nyilatkoztatott munkavállalóinak állítását, mely szerint a Kft2. ügyvezetőjét az elmúlt években csak 1-2 alkalommal látták a Kft1. telephelyén, annak ellenére, hogy nyilatkozata szerint rendszeresen ellenőrizte alvállalkozói

teljesítését. Az is teljes mértékben életszerűtlen, hogy név ne ismerhette a Kft2. alvállalkozóit, hiszen az alvállalkozók állítólag az ő telephelyére szállítottak.

[33] Téves az elsőfokú bíróságnak az a megállapítása is, hogy az Áfa tv. 27. § szerinti láncügyletről lenne szó, hiszen ilyen tényállást az adóhatóság nem tárt fel, illetve a felek egyike sem hivatkozott erre. A láncügylet valóban az Áfa tv. által is elismert létező ügyfajta, ahol az ügyletekben résztvevő személyek áfa fizetési kötelezettségét a teljesítési hely határozza meg, az Áfa tv. 26-27. §-i alapján. Azonban ez nem azonos a láncszerződéses ügyletekkel, melyekben az adózók fiktív számlák felhasználásával az áfa fizetési kötelezettségük minimalizálására vagy adó-visszaigénylésre törekcszenek. Ekként teljesen érthetetlen és értelmezhetetlen a bíróságnak az az okfejtése, hogy „azok a körülmények, amiből az alperes arra következtetett, hogy a számla szerinti ügyleteket nem az alvállalkozók, hanem Crew Kft. teljesítette, valójában a láncolatos ügyletek fogalmi elemeinek voltak tekinthetők”.

[34] A bíróság ítélet ellentmondást tartalmaz abban a körben is, hogy bár megállapította, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett eleget és nem releváns tényekre folytatott bizonyítást, új eljárást mégsem tartott szükségesnek. A tényállás tisztázatlansága ellenére úgy ítélte meg, hogy a rendelkezésre álló számlák és az azt alátámasztó bizonylatok alapján aggálymentesen megállapítható a gazdasági esemény megtörténte és cáfolható a felperesi ügyvezető adóhatóság által állított adókijátszásban való részvétele. Ha az ítélet azt állapítja meg, hogy az adóhatóság nem megfelelő tényekre folytatott bizonyítást, akkor hogyan lehetséges, hogy nem maradt bizonyítatlan tény és mi az, amit a felperes pontosan bizonyított a perben.

[35] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozza.

A Kúria döntése és jogi indokai

[36] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[37] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül. Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ügyintézési határidő és iratbetekintés kapcsán kifejtett elsőfokú bírósági álláspontot nem vitatta, ezért a Kúria ezeket ítéletében nem érintette.

[38] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria figyelembe vette, hogy az elsőfokú bíróság teljes mértékben elvetve a Kúria által kidolgozott joggyakorlatot, határozatát az C-611/19. számú EUB végzésre kívánta alapítani, de az abban foglaltakra sem volt tekintettel. Ítéletét nem csak a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: HÉa irányelv) és az Áfa tv. minden rendelkezésétől függetlenül, hanem azokkal ellentétesen is hozta meg.

[39] Az ügyben az EUB által hozott C-611/19. számú döntés 27. pontja egyértelműen kimondja ismételten azt az alaptételt, hogy a „levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül”.

[40] Az EUB már több döntésében kifejtette, hogy mit tekint az adólevonási jog anyagi, tartalmi és alaki, formai követelményeinek. A C-101/16. számú ügyben rögzítette, hogy „Ami az anyagi feltételeket vagy követelményeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (lásd ebben az értelemben: különösen: 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 26. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). [39.pont] A [40] pont az alaki követelményeket foglalja össze:” az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalanynak ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

[41] Az adólevonási jog jogszerű gyakorlásának megítélésekor először az anyagi feltételek teljesülését kell ellenőrizni, vagyis ténylegesen történt termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás mert enélkül még ha az alaki feltételek hiánytalanul fennállnak, az adólevonási jog jogszerűen nem gyakorolható. Ezt fejezi ki az EUB a hivatkozott ítélet [41] pontjában: „Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget.” Ezt a gyakorlatot erősítette meg az elsőfokú bíróság által kezdeményezett másik előzetes döntéshozatali eljárásban az EUB C-610/19 döntés [46] pontja: „E tekintetben meg kell állapítani, hogy a levonási jog anyagi jogi feltételei csak akkor teljesülnek, ha a számla által érintett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették.”

[42] Elsőként tehát az elsőfokú bíróságnak azt kellett volna vizsgálnia, hogy a felek között valós gazdasági események történtek-e és nem azt, amit ő a vizsgálódása sarokpontjának tekintett, vagyis rendelkezik-e a felperes számlával. Az elsőfokú bíróság egyszerűen figyelmen kívül hagyta, hogy az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, amely feltételből a hangsúly a perbeli esetben az „ügylet teljesítését tanúsító” fordulaton van. Nem elégséges a papírforma szerinti, azaz alakilag megfelelő számla megléte, mögöttese az áfa levonási jog gyakorolhatóságához valós gazdasági eseménynek kell lenni. Annak meghatározásánál, hogy mi a valós gazdasági esemény, az áfa levonási jog gyakorlásának folyamatában az Sztv. 15.§ (3) bekezdése szolgál iránytűként: a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük. Ez a számviteli követelmény a számla szerinti gazdasági esemény minden elemére vonatkozik. Az EUB ítéletekben vizsgálándóként megjelölt objektív körülmények közé is csak olyan tényezők sorolhatók, amelyek a valóságban is megtalálhatók, bizonyíthatók, kívülállóknak által is

megállapíthatók. Ha nem ilyenek, azaz a kívülállók által is megismerhetőek lennének a gazdasági eseményhez kapcsolódó körülmények, akkor azokra nézve semmilyen bizonyítás nem lenne lefolytatható: egy-egy számla kiállítása egyszerűen a kiállítás okán, önmagában generálná az áfa levonhatóságát. Ezen objektív-, kívülállók által is azonosítható körülmények meglétét, vagy hiányát tehát mindig a gazdasági esemény Sztv. által igazolt módon való teljesülésével összefüggésben kell vizsgálni.

[43] A gazdasági események vizsgálata során jogszerűen járt el az adóhatóság mikor nem csupán a közvetlen számlakibocsátói relációban tárta fel az eseményeket, hanem a teljesítési lánc valamennyi szereplőjére a vizsgálódását kiterjesztette. Az alperes helytállóan mutatott rá a felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróságnak az értékesítési lánc és a bizonyítás szabályainak alkalmazása kapcsán elkövetett hibáira. Az értékesítési lánc kérdésében a Kúria továbbra is irányadónak tekinti korábbi ítéleteiben megfogalmazottakat. Ezek szerint az egyes szerződések valós tartalmának, és ehhez képest az esetleges adóelkerülési célzatnak a feltárásakor alperesnek a vizsgálatot a teljes lánc áttekintésével, az egymásra ható elemek értékelésével kellett elvégeznie. Láncolatos ügylet esetén az adóhatóság ugyanis nem csak jogosult, de köteles is az éppen ellenőrzött adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit is vizsgálni, és abból következtetést levonni a lánc másik pontján álló adózóra nézve is (Kúria Kfv.I.35.425/2013/5.szám). Alperes helytállóan járt el akkor, amikor a lánc valamennyi szereplőjére nézve lefolytatta a bizonyítást. (Kúria Kfv.I.35.388/2016/5. [26] pont).

[44] Az elsőfokú bíróság tévesen azonosította a perbeli láncolatos ügyletet az Áfa tv. 26.-27. §-ban szabályozott láncügylettel. Ebben az esetben az ügyletek lényege, hogy ugyanaz az áru több ország társasága egymást követő adás-vételi ügyletének tárgya, amikor is a termék útja (annak fuvarozása) nem követi az egyes számlázásokat, hanem a szállítás közvetlenül az egyébként egymással számlázási kapcsolatban nem lévő legelső értékesítőtől a legvégső beszerzőhöz történik. Ezekkel ellentétben a körhintacsálás vagy láncszerződéses ügyletek esetén az adózók a tényleges gazdasági eseménnyel szemben, vagy éppen annak hiányában, az ügylet szempontjából irreleváns cégek fiktív számláinak felhasználásával az áfa fizetési kötelezettségük minimalizálására, illetve a láncügylet végén álló cégnél nagy összegű adó visszaigénylésére törekcszenek.

[45] A legális láncügylet és a meg nem engedett láncszerződéses ügylet elhatárolásának alapja az adóelkerülési célzat megállapíthatósága. A nyilvánvalóan az Áfa tv. 120.§ a) pontjába ütköző levonási jog gyakorlások mellett az adóelkerülési célzat a láncszerződéses ügyletek többségében az Art. 2.§ (1) bekezdésén keresztül közelíthető meg.

[46] Az alperesi megállapítások jogszerűségének bírósági felülvizsgálata során tehát az érintett ügyletet nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából, a bizonyítási cselekmények annak függvényében alakulnak, hogy a láncolat létrejötte ésszerűen indokolható-e vagy sem. 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. Nem rendeltetésszerű joggyakorlás megállapítására tehát nem csak akkor kerülhet sor, ha a jogügylet célja kizárólagosan (csak) az adóelőny elérése, hanem akkor is, ha az adóelőny elérése uralja a jogügyletet, ha az ügyletre nincs más racionális gazdasági magyarázat.

[47] Abban egyetért a Kúria az elsőfokú bírósággal, hogy az adott szerződés megkötésének gazdasági szükségtelensége nem lehet akadálya az adólevonási jog gyakorlásának, de csak abban az esetben, ha igazolást nyer a tényleges alvállalkozói teljesítés és a láncolat létrehozásának célja nem az adólevonási jog jogszerűtlen gyakorlásának megteremtése lenne. Ugyanis azért nem lehet felelősségre vonni az adózót, ha felesleges és gazdaságilag szükségtelen szerződéseket köt, mert ez adózó gazdasági döntése és a Ptk.-ban biztosított szerződéses szabadsága körébe tartozik, de ha az párosul egy csalárd, az adókijátszást megvalósító magatartással akkor már a gazdasági szükségtelenség is lehet – a többi indok mellett- egy olyan ok, amely megalapozza az adólevonási jog elvitatását.

[48] Az alperes nem csupán a felperessel közvetlenül kapcsolatban álló számlakibocsátót vizsgálta, hanem azok alvállalkozóit is, és a feltárt tényállás alapján jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy az alvállalkozói teljesítés nem igazolt, mert az alvállalkozók nem rendelkeztek a munka elvégzéséhez szükséges személyi, tárgyi feltételekkel. Ezt a megállapításait az alvállalkozóknál végzett vizsgálatok adataival és a Kft1. munkavállalóinak nyilatkozatával is megerősítette, bizonyította. Teljesen életszerűtlen az, hogy az alvállalkozói cégek vezetői nem tudnak nyilatkozni az elvégzett munka jellegére és nem tudják megnevezni a nekik dolgozó, a munkát ténylegesen teljesítő személyeket. Ehhez járul még a vizsgálat idején történő cég eladás, az iratanyagok átadásának hiánya, ügyvezetők fellelhetlensége, egymásnak ellentmondó, a vizsgálat ideje alatt változó nyilatkozatok, melyek mindazt erősítik, hogy tényleges gazdasági kapcsolat a felek között nem volt, a számlák kibocsátásával egyetlen céljuk volt, a láncolat végén álló cégek áfa levonási jogának biztosítása. Önmagában a felek közötti személyi kapcsolatok fennállása még nem alapozza meg az adólevonási jog megvonását, de más, a teljesítést megkérdőjelező tények együttes jelenlétével elegendő indokot szolgáltat annak megtagadására. Márpedig a perbeli tényállásban ezek fokozottan voltak jelen, a személyi összefonódáson túl, a már korábban felsorolt hiányosságok mind kellő igazolást szolgálnak az adólevonási jog jogszerű megtagadására.

[49] Jelen ügynek két súlyponti eleme volt: egyrészt a Kft1.-nek a gazdasági eseményekben tanúsított magatartása és az alvállalkozói láncolat teljesítésének teljes hiánya, másrészt a felperesnek a gazdasági eseményekben játszott szerepe. Arra helyesen utalt a felperes, hogy a láncolatban lévő vállalkozások által elkövetett hibákért, hiányosságokért nem tehető felelőssé, de nem hárítja el ezzel felelősségét, mert az ügyvezető korábbi munkakapcsolata és fennálló vezetői beosztása alapján tudta, hogy a Kft1. az, aki képes a teljesítésre és az általa bevont alvállalkozói szintek körülményeik folytán nem tudnak teljesíteni.

[50] A Kúria álláspontja szerint az alperes helyesen állapította meg, hogy az adókijátszásban tudatosan működött közre a felperes, melynek során nemcsak alakítója, hanem haszonhúzója is volt az ügyleteknek. Ilyen esetben azokat a körülményeket, cselekedeteket kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy a felperes elsődleges alakítója volt az ügyleteknek, s ezen kötelezettségének, az alperes eleget tett. Éppen az elsőfokú bíróság az, aki egyes tényállási elemeket kiragadva, ezek felhasználásával mentesíti a felperest a felelősség alól. Azt állítja, hogy az alperes a számlakibocsátói oldalon fennálló hiányosságok miatt tagadta meg a felperes levonási jogának gyakorlását, jóllehet ezek a körülmények (iratok hiánya, cégek, ügyvezetők elérhetlensége, bevételek, befizetések elmaradása) a

gazdasági események valótlanságának bizonyítására szolgáltak és igazolják a család magatartás fennállását. Alappal állapította meg így az alperes, hogy a feltárt számlázási láncolatokba feleslegesen kerültek beépítésre a láncolatokba felperest és Kft1.-t megelőző társaságok, és hogy felperes ténylegesen nem teljesített megrendelői felé, a teljesítés minden eleme a Kft1.-hez kapcsolódott. Mindkét láncolat esetén feltárássra kerültek az adózói kötelezettségek teljesítésének teljes elmaradása és a felperessel való személyi összefonódás fennállása.

[51] A Kúria a perbeli esetben kiemelt figyelmet fordított arra, hogy az adóhatóság által vitatott gazdasági ügyletnek ki volt az irányítója, és az ügylettel elért előnyökből ki részesült. Azt is figyelembe vette, hogy az adóelőnyt eredményező ügyletek mennyire életszerű körülmények között valósultak meg, mert a tisztán mesterséges körülmények között lejátszódó gazdasági ügyleteknél feltételezhető az összejátszás, a jogellenesség. Vizsgálta, hogy az ügyletnek van-e valós gazdasági oka, az ügylet a piacon elérhető gazdasági előnyök elérésére irányult-e, vagy az ügylet pusztán adóelőnyök elérése céljából jött létre. Mindezen tényezők együttes mérlegelése alapján a Kúria osztotta azt az alperesi álláspontot, hogy a láncolat létrehozásának egyedüli célja az adóelőny elérése volt felperes részéről. Tényleges tevékenységet nem végzett, a megrendeléseket valójában a Kft1. teljesítette saját erőből, adókötelezettségének csökkentésére fiktív számlákat fogadott be. Az adóelőny a felperesnél realizálódott, azt megelőző vállalkozások a költségvetésbe az adót vagy nem fizették be, vagy a fiktív számlák befogadásával minimalizálták fizetési kötelezettségüket.

[52] A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság az alperes által feltárt tények téves értelmezésével, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen és ellentmondó értékelésével, az EUB által kialakított joggyakorlat és a Kúria KMK véleményének helytelen alkalmazásával hozta meg döntését, ezért a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperesi kereseteket elutasította.

A döntés elvi tartalma

[53] *A formailag, alakilag megfelelő számla kibocsátása, tartalmi hitelesség nélkül nem alapozza meg az adólevonási jog gyakorlását.*

Záró rész

[54] A Kúria a peresztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének megfizetésére.

[55] A Kúria a kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte. A Kúria határozatonként állapította meg a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket, majd ezeket összeadva határozta meg a fizetendő összegeket, ezért azok csak látszólagosan haladják meg a maximum illetéket.

[56] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. Így a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

[57] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. szeptember 2.

Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró; Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró