



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.090/2022/6.

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: Lohn Ügyvédi Iroda

Cím4 ügyvéd1

Az alperes: Alperes1

Cím3

Az alperes képviselője: jogtanácsos

Cím3

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes 7. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: a Fővárosi Törvényszék 51.K.705.238/2021/3.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 51.K.705.238/2021/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra – 2.129.400 (kétfmillió-egyszázhuszonkilencezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2012. március 20. napján szállítási szerződést kötött az Kft.1-vel (a továbbiakban: Kft.1) 10 db M típusú szemenkénti csomagológép és 1 db pneumatikus töltőgép szállítására. A szerződés része volt a technológiai szerelés és beüzemelés elvégzése, üzemelésre kész átadása, fix árakon 2012. december 20. napjáig. A felperes 2012. május 21-én a Kft.1-gyel további 6 db M típusú szemenkénti csomagológép és 1 db S automata tasakológép beszerzésére és 2013. március 30-ig történő leszállítására kötött szerződést. A szerződés szerint a vállalkozó szükség esetén alvállalkozót vonhatott be.

[2] A Kft.1 a szerződések szerinti gépeket az Kft.2-től (a továbbiakban: Kft.2), a Kft.2 pedig a Kft.3-tól (a továbbiakban: Kft.3) szerezte be. A gépek két részletben kerültek leszállításra és beszerelésre a felperes telephelyére, ahol a próbaüzem után az átadás-átvétel 2012. június 25-én és 2012. október 16-án történt meg. Felperes a Kft.1-től befogadott számlák általános forgalmi adó tartalmát levonhatóként vallotta.

[3] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél különböző időszakokra különböző adónemekre folytatta le a bevallások utólagos ellenőrzését. A beszerzési folyamatot vizsgálva azt állapította meg, hogy a számlákon szereplő felek között nem jöhetett létre a gazdasági esemény, olyan gépeket szerzett meg, amelyekkel az alvállalkozója nem rendelkezett, személyi és tárgyi feltételek hiányában nem gyárthatta le. A számlákon szereplő gépek eredete ismeretlen, a szállítást is ismeretlen személyek végezték. Az ügylet célja a számlákon feltüntetett ismeretlen eredetű gépek eredetének igazolása, az értékesítési lánc alján lévő Kft.3 adófizetési kötelezettségének elkerülése, valamint a felperes adólevonási jogának megteremtése volt azzal, hogy a számlázásban résztvevő felek minimálisan emelték az árakat, hogy a felperes minél magasabb összeggel vonhassa le az áfát, hiteltelen bizonylatokra alapozva, miközben a Kft.3 által az áru adótartalma nem került megfizetésre.

[4] A résztvevők olyan termékekre kívántak adólevonási joggal élni, amelyek bizonyíthatóan nem a láncolat tagjai és a felperesi társaság viszonylatában valósultak meg, mivel a láncolatban résztvevő társaságok ügyvezetőinek nyilatkozatai azt támasztják alá, hogy a számlák és szállítólevelek szerinti szállítás nem történhetett meg.

[5] Tekintettel arra, hogy a gépek fellelhetők voltak a felperes telephelyén, így az adóhatóság azt állapította meg, hogy a felperes ismeretlen személytől szerezte be azokat, nem a számlákban feltüntetett módon valósult meg a gazdasági esemény, melyről a felperesnek tudomása volt. E tények alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi CXII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7), 2. § (1) bekezdésére tekintettel megállapításra került, hogy a Kft.1 a jogait nem rendeltetésszerűen gyakorolta, hanem a jogszabályok megszegésével és az adójogszabályok megkerülésével kizárólag adóáthárítási célzattal folytatta tevékenységét, így ahhoz a felperes által célzott joghatás nem fűződhet. Az adóhatóság felperes terhére a 2013. I. negyedévre vonatkozóan 13.257.000.- Ft részben adóhiánynak részben jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg 200 %-os mértékű adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. A 2012. II. negyedévekre áfa adónemben 2012. évre és 2013. január-2013. szeptember 30. közötti időszakra egyéb adónemekben, 2013. január 1.-szeptember 30. közötti időszakra szakképzési hozzájárulás adónemekben kiegészített határozatában összesen 8.020.000.- Ft adókülönbözetet állapított meg, a 8.019.000.- Ft adóhiány után adóbírságot szabott ki. Az áfa adónemben mutatkozó adóhiány esetén 200 %-os mértékű, a fennmaradó részre 50 %-os adóbírságot alkalmazott. Késedelmi pótlék és mulasztási bírság kiszabására is sor került.

A kereseti kérelem és az ellenkérelem

[6] A felperes a határozatokkal szemben keresettel élt, melyben a határozatok megváltoztatását, illetve hatályon kívül helyezését kérte, vitatva, hogy az alperes az Art. 97. § (4)-(6) bekezdésében foglalt tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett volna. Állította, hogy kapacitásbővítés céljából rendelte meg a számlákban szereplő gépeket, a szállítási szerződés megkötését megelőzően a vállalkozó cégkivonatát, aláírási címpéldányát ellenőrizte, ekként meggyőződött arról, hogy a vállalkozó adóalanyisággal bíró és működő társaság. A Kft.1 ügyvezetője felsőfokú élelmiszeripari képesítéssel rendelkezett, tehát szakemberként értett a beszerezni kívánt gépekhez és képesnek is mutatkozott a szerződés teljesítésére. A szerződés lehetővé tette a teljesítéshez alvállalkozók bevonását, az alvállalkozók kiléte a szerződés teljesítésének időpontjáig a felperes számára ismeretlen maradt, mivel ezen információkat a Kft.1 nem közölte vele, de nem is állt fenn kötelezettsége ennek közlésére. A Kft.1 két részletben teljesítette a szerződést, melyről átadás-átvételi jegyzőkönyvek készültek. A gépeket a felperes használatba vette és jelenleg is használja. A teljesítésről a Kft.1 az alperes által is elismerten szabályos számlákat állított ki, általános forgalmi adóval terhelten, amit a felperes jogszerűen szerepeltetett általános forgalmi adó bevallásában.

[7] Az adóhatóság e tényekkel szemben nem tárt fel releváns bizonyítékot, téves a Kft.1 személyi és tárgyi feltételeinek hiányára történő alperesi hivatkozás, továbbá az a következtetés is, hogy a felperes adólevonási jogának megteremtése az alvállalkozó adófizetési kötelezettségének elkerülése és ismeretlen eredetű gépek eredetének igazolása lett volna az ügylet célja. A gépek eredete ugyanis nem ismeretlen, csak az alperes azt nem tárta fel. A Kft.1 rendelkezett a leszállított gépekkel, a Kft.2-nek is rendelkeznie kellett azokkal, hiszen azokat a felperes részére átadták. Ezen túlmenően az adóhatóság a feleknek különösen a felperesi ügyvezetőnek nyilatkozataiból kiragadott egyes mondatokat és ezek alapján hozott létre olyan tényállást, amely pusztán gyanúeltésre alkalmas, de érdemi bizonyító erő nélküli.

[8] A felperes vitatta, hogy a Kft.2 és a Kft.3 ügyvezetőjének nyilatkozatai ellentmondásosak lennének vagy egyáltalán az ellentmondások olyan jelentőséggel bírnának, amely a felperes adózási kötelezettségének megállapítására kihatna, hiszen olyan személyekről van szó, akikkel a felperes nem állt szerződéses viszonyban, akiket a felperesi ügyvezető a teljesítés időpontjáig nem ismert, ezért e cégekre nem volt ráhatása az ügylet során, így az ő tekintetükben felmerülő ellentmondások nem róhatók terhére.

[9] Rámutatott arra is, hogy az adóhatóság által hivatkozott a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) valóság elvének és az Sztv. előírásainak a könyvvitel és az éves beszámoló elkészülte szempontjából van jelentősége, az abban foglalt követelmények megsértéséhez az Art. csak alaki, eljárási jogkövetkezményeket fűz. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. és 127. §-ai nem teszik az Sztv. szabályainak történő külön megfelelést az adólevonási jog érvényesítésének tényállási elemévé, ezért az Sztv. rendelkezései nem voltak alkalmazhatók. Áfa levonási jogának jogszerű gyakorlása körében ezen túlmenően hivatkozott az Európai Unió Bíróságának iránymutató döntéseire és hangsúlyozta, abból a körülményből, hogy az adóhatóság valamelyik szereplő iratanyagát nem tudta fellelni, továbbá az alvállalkozóknál információ hiány lépett fel, a felperesi társaság tekintetében következtetéseket levonni nem lehet. Nem állapítható meg összefüggés a felperesi és többi társaság áfa bevallása és áfa befizetése között sem, ezért a láncolat többi tagjának tevékenysége áfa befizetése sem bír jelentőséggel. Az adóhatóság azon gyakorlata, miszerint a szállítási vagy szolgáltatási láncolatban egyetlen szereplő által elkövetett szabálytalanságért a láncolat összes adózóját megbünteti, adólevonási jogát megtagadja, az Európai Unió Bíróságának esetjogával ellentétes. Ezen túlmenően sérelmezte a 200 %-os adóbírság kiszabását is, állítása szerint az adóhatóság nem bizonyította, hogy az adóhiány az Art. 170. § (1) bekezdése szerint bevétel eltitkolásával bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függött össze.

[10] Az alperes határozataiban foglaltak fenntartása mellett a keresetek elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítéletek

[11] Az I. időszak esetében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, mint elsőfokú bíróság 24.K.32.733/2016/9. számú ítéletében az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően akként változtatta meg, hogy törölte 13.257.000.- Ft adókülönbözetet és az arra tekintettel megállapított adóbírságot, késedelmi pótlékot. Az ítéletet a Kúria a Kfv.I.35.544/2017/5. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[12] A II. időszak esetében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.34.161/2016/9. számú jogerős ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően akként változtatta meg, hogy törölte 7.760.000.- Ft adókülönbözetet és arra tekintettel megállapított adóbírságot, késedelmi pótlékot. Az ítéletet a Kúria a Kfv.I.35.546/2017/5. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A megismételt eljárásra a Kúria azt írta elő, hogy az elsőfokú bíróságnak a felperesi gépek meglétére irányuló bizonyítását a lánc

értékesítésre vonatkozó és az Sztv. szerinti előírások alapján kell összevetni az alperesi bizonyítékokkal, továbbá a bizonyítékokat is ezekhez képest kell rendszerbe foglalnia. Figyelemmel kell lennie arra is, hogy az alperes a másodfokú határozat 15. oldal 1. bekezdésében foglaltak szerint a láncértékesítés és a számvitel szabályainak megfelelően vizsgálta, hogy a felperes tudott-e arról, hogy adókijátszásban vesz részt.

A megismételt eljárás

[13] A bíróság a megismételt eljárás során a két per egyesítését követően a tárgyalás felfüggesztése mellett előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult az Európai Unió Bíróságához. Az EUB a C-610/19. számú végzésében döntött az ügyről.

[14] Az elsőfokú bíróság 38.K.707.012/2020/3. számú ítéletében az alperesi határozatokat az elsőfokú határozatokra is kiterjedően megváltoztatta és a felperes terhére megállapított adókülönbözetet kiszabott adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte.

A felülvizsgálati kérelem

[15] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljár Kúria a Kfv.I.35.243/2021/5. számú végzésével a Fővárosi Törvényszék 38.K.707/2020/3. számú ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a C-610/19. számú EUB végzésben foglaltakra, valamint a Kúria által kidolgozott joggyakorlatra sem volt tekintettel, sőt az Áfa törvény és a Hea irányelv minden rendelkezésével ellentétesen hozta meg újabb döntését. Kiemelte, hogy az EUB végzése és az EUB korábban meghozott ítéletei, valamint a KMK vélemény is különbséget tesz aközött, hogy a gazdasági ügylet egyáltalán nem valósult meg, avagy az ügylet csak a felek között nem jött létre. A joggyakorlat értelmében az elsőfokú bíróságnak is azt kellett volna vizsgálnia, hogy a gazdasági esemény a felek között létrejött-e és amennyiben azt állapítja meg, hogy nem, úgy azt köteles vizsgálni, hogy a felperes az észszerűen elvárható intézkedéseket megtette-e. Nem elegendő, hogy a számla formailag hibátlan legyen, annak tartalmi vizsgálata is szükséges, az Sztv. 15. § (3) bekezdése alapján.

[16] Hangsúlyozta, hogy az Sztv. valódiság elve nem vélelmet keletkeztető szabály, hanem alapvető követelményt tartalmazó norma, az Sztv. szabályainak meg nem felelő számla alapján áfa levonási jog nem gyakorolható. Kiemelte, hogy az EUB perbeli végzése is rögzíti, hogy a lánc vizsgálata nélkül nem lehet megalapozottan dönteni az áfa levonási jog gyakorlásáról. Súlyos dogmatikai hibákat vétett az elsőfokú bíróság, ami miatt a Kúria érdemben nem vizsgálhatta a felülvizsgálati kérelemnek az ügy érdemét érintően megjelölt jogszabálysértéseit. Előírta, hogy az elsőfokú bíróságnak alkalmaznia kell a láncolatos ügyletekre vonatkozó szabályokat, az Sztv. előírásait és a bizonyítékokat ehhez képest kell rendszerbe foglalnia.

Az újabb megismételt eljárásban hozott elsőfokú bírósági ítélet

[17] Az elsőfokú bíróság a felperes kereseteit elutasította.

[18] A felperes Sztv. előírásainak alkalmazhatatlanságra vonatkozó érvelésével kapcsolatban kifejtette, hogy a kúriai végzés [12] bekezdése is rögzítette, hogy a jogerős ítéletben a számla és az Sztv. áfa levonási jog gyakorlásában betöltött szerepét az elsőfokú bíróság nem tudta kezelni. Az EUB C-610/19. számú végzése alapján is fenntartotta a Kúria, hogy az adóalanynak kiállított számlával kell rendelkeznie, a számla megléte azonban nem meríti ki maradéktalanul az alaki feltételt, a levonási jog anyagi jogi feltételei csak akkor teljesülnek, ha a számla által érintett termékértékesítést, vagy szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették.

[19] Az EUB végzés 46. pontjában kimondta, hogy az adóköteles ügylet fennállásának vizsgálatát a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően kell elvégezni a HÉA irányelvvel, tehát összeegyeztethető az olyan szabályok alkalmazása, mint amelyeket az Sztv. 15. § (3) bekezdése előír. Utalt arra is, hogy a Kúria [13] bekezdésében rögzítette azt is, hogy az Sztv. szerinti valódiság elve nem vélelmet keletkeztető szabály, hanem alapvető követelményt tartalmazó norma. Minderre figyelemmel megállapította, hogy az alperes helytállóan hívta fel és alkalmazta az Sztv. szabályait, a felperes ezzel kapcsolatos érvei, állításai megalapozatlanok.

[20] A jogvita érdemi elbírálásával összefüggésben utalt a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében rögzített esetkörökre, meghatározta, hogy az alperes mindkét határozatában a KMK vélemény 2. esetkörében foglaltakat állapította meg, vagyis azt rögzítette, hogy a gazdasági események nem a felek között jöttek létre. Alperes nem tette vitássá, hogy a gépek beszerzésére sor került, mindösszesen azt állapította meg, hogy a felperes nem a Kft.1-től szerezte be a számlákon feltüntetett csomagoló és tasakológépeket. Mindezekre figyelemmel irrelevánsnak tekintette a felperesnek a gépek meglétére vonatkozó állítását és bizonyítását.

[21] Nem találta jogellenesnek az alperes megállapításait a felperes észszerűen elvárható intézkedéseinek körében sem. Ezzel összefüggésben utalt az alperesi határozat oldalain a felperes tudattartalmával kapcsolatos körülmények részletezésére és hangsúlyozta, hogy az alperes a számlák tartalmi hiteltelenségét és a felperes tudattartalmát is vizsgálta.

[22] Elvetette a felperesnek azt az állítását, hogy nem lehetne őt felelősségre vonni a láncban őt megelőző vállalkozóknál megállapított szabálytalanságok miatt, miután a Kúria végzésében egyértelműsítette, hogy az értékesítési lánc teljes vizsgálata szükséges, az érintett ügyleteket nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából.

[23] Vizsgálta a számlák tartalmi hiteltelenségére vonatkozó alperesi megállapításokat, és ezzel összefüggésben rögzítette, hogy az alperes széleskörű tényállás tisztázási és bizonyítási cselekményeket folytatott le, a számlázási láncban szereplő társaságok ügyvezetőit nyilatkoztatta, kapcsolódó és egyéb vizsgálatokat folytatott le és annak során beszerzett bizonyítékokat használta fel és ezek alapján indokoltan és megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy a számlák tartalmilag hiteltelenek. Megítélése szerint az alperes helytállóan állapította meg, hogy a termékek eredete ismeretlen, azokat a Kft.3, illetve Kft.2 nem gyárthatta és nem gyártotta le, ezért nem is értékesíthették tovább a Kft.1-nek, így a Kft.1 sem értékesíthette tovább a felperesnek. Különösen a Kft.3 ügyvezetőjének nyilatkozata támasztja alá ezt a megállapítást, aki szerint a társaság a gyártáshoz szükséges feltételekkel

nem rendelkezett, gyártási tevékenységet nem végzett, a Kft.3-nak nincs telephelye, sem alkalmazottjai. Az ügyvezető kifejezetten azt adta elő, hogy a számlákat nem ő állította ki, csak aláírta az átadás-átvételkor a felperes telephelyén. Hangsúlyozta, hogy az alperes határozataiban részletezte az ellentmondásokat is, amelyek a számlák tartalmi hiteltelenségét támasztották alá. Jogszerűen állapította meg, hogy a Kft.3, Kft.2 nem gyártotta le a gépeket, ebből következően a Kft.1 részéről történő értékesítés sem valósulhatott meg.

[24] A felperesnek az adókijátszás kapcsán, illetve a számlák tartalmi hiteltelensége körében feltárt tudattartalmát is megalapozottnak találta, miután a felperes az ésszerű intézkedések megtétele esetén feltárhatta volna, hogy adókijátszásban vesz részt. Hangsúlyozta, hogy nem elegendő a szerződéskötéskor az adatbázisból ellenőrizni a számlakiállító társaságok működési körülményeit, hanem a teljesítés során mindvégig ellenőrizni kell a számlakiállító társaság teljesítőképességét. Kiemelte, hogy az ésszerűen elvárható intézkedéseket mindig egyedileg az ügy körülményeihez igazítottan kell értékelni. Perbeli esetben a felperes kifejezetten egyedi gyártású gépek beszerzésére kötött szerződést, felperesi ügyvezető maga is elismerte, hogy a Kft.1 nem közvetlen gyártója a gépeknek, hanem több alvállalkozó munkájára is szüksége lesz, miután a gépeket 15 évvel ezelőtt gyártották, ilyen típusú gépek már nincsenek a piacon. Azzal, hogy a felperes kizárólag a számlakiállító társaságot ellenőrizte, nem tette meg az ésszerűen elvárható intézkedéseket. Amennyiben a Kft.2, Kft.3 teljesítőképességéről is meggyőződött volna, úgy tudnia kellett volna, hogy a gépek egyedi gyártására az alvállalkozók nem képesek, így azok értékesítése, tovább értékesítése sem történhetett meg.

[25] Elvetette a felperesnek a 200 %-os mértékű bírság alkalmazhatatlanságára vonatkozó érvelését is, azzal, hogy a felperes tartalmilag hiteltelen számlákat szerepeltetett könyvelésében.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[26] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének helyt adó döntés meghozatala, másodlagosan az eljáró elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.

[27] Állította, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság is helytelenül értelmezte és használta a gazdasági esemény fogalmát és ennek a helytelen jogértelmezésnek és a fogalom hibás használatának következménye van az alperesi határozatok és az ítélet jogszerűségére nézve. Az Sztv. 12.§, 165.§, 15. § (2) és (3) bekezdésére hivatkozással állította, hogy a gazdasági esemény nem gazdálkodók között történik meg, hanem egy adott árumozgás vagy pénzmozgás nyomán történnek, külön-külön önálló gazdasági események egyes gazdálkodóknál. Gazdasági esemény az Sztv. szerinti értelemben kizárólag a felperes által vásárolt különböző gyártó és csomagológépeknek a felperes, mint gazdálkodó tárgyi eszközállományába való bekerülését jelenti. Felperes nem a Kft.1 általi termékértékesítéshez kapcsolódó gazdasági esemény után érvényesített adólevonási jogot, hanem a felperes gazdálkodásában megtörtént gazdasági esemény nyomán, a gazdasági esemény Sztv.-ben meghatározott fogalmának megfelelően. Ezzel szemben az alperes a Kft.1 és a felperes közötti gazdasági esemény valótlanásával érvel, ami értelmetlen, mivel a Kft.1-nél történt

vagyonváltozás az a felperesnél lezajlott vagyonváltozástól teljesen elkülönül és önállóan értékelendő. Az alperes és az elsőfokú bíróság így teljesen idegen és irreleváns gazdasági eseményeket vont a felperes általi tárgyi eszköz beszerzés körébe. Az alperes a gazdasági esemény fogalmának értelmezésekor a törvény rendelkezésétől elrugaszkodott, kitört a fogalomértelmezési keretéből és helytelenül úgy értelmezte azt, mintha a gazdasági esemény egy sor másik gazdasági eseményt is magába foglalna. Felperes közjegyzői okirattal igazolta, hogy a beszerzett gépek a teljesítés helyszínén fellelhetők, ott üzemelnek. A helyes jogértelmezéssel megjelölt és releváns gazdasági esemény valósága tehát már az alperes eljárásában bizonyítást nyert.

[28] Gazdasági események megfelelnek a Kft.1 kiállított számláinak, tehát e bizonylatok tartalmilag hitelesnek minősülnek az Sztv. értelmében. Nézete szerint az Áfa törvény 55. § (1) bekezdése, 120. § a) pont és 127. § (1) bekezdés a) pontjának együttes olvasatából az derül ki, hogy az adólevonási jog az adófizetési kötelezettség keletkezésekor jön létre, gyakorlásának tárgyi feltétele pedig az ügylet teljesítését tanúsító számla. Az adólevonási jog gyakorlásához a számlának nem az egész ügyletet kell tanúsítania, hanem az ügylet teljesítését. Az ügylet teljesítése a számviteli oldaláról – amire a valódiság elve vonatkozik – az adólevonási jogát gyakorolni kívánó adóalany szempontjából az a gazdasági esemény mellyel a tárgyi eszközt a könyvelésbe beállítja. („gépbe”). Az egész ügylet valamely mozzanatát nem lehet az adólevonási jogát érvényesítő alany hátrányára értékelni, hogy ha ezen utóbb valótlannak bizonyult mozzanat nem a teljesítésre vonatkozik. Ezért nem lehet jogszerű az, hogy a Kft.1 által kiállított számla teljes tartalmáért ne a Kft.1, hanem a Kft.1-től teljesen független befogadót, a felperest a terhelje, holott a felperes a maga részéről a számlával dokumentált teljesítést gazdasági eseményt szabályosan illesztette be könyvelésébe, így a törvényeknek megfelelően helyezte levonásba a gazdasági eseménynek megfelelő számla áfa tartalmát.

[29] Álláspontjának alátámasztására hivatkozott a C-610/19. számú végzés 40., 41., 42. pontjában kifejtettekre. Megítélése szerint az EUB végzés gazdasági esemény fogalmával kapcsolatos okfejtésével azonos következtetésre vezet: a Hésa semlegesség elvének érvényesülése érdekében sem lehet összemosni az adólevonási jog gyakorlásával érintett gazdasági eseményt más gazdasági eseményekkel.

[30] Ekként az alperes és az elsőfokú bíróság jogalkalmazása nem felel meg az Alaptörvény XXVIII. cikkében lefektetett jogalkalmazási és jogértelmezési szabálynak, ugyanis az Sztv. 15. § (3) bekezdése egyértelmű, ezért további rendszertani, teleológikus, történeti értelmezésnek nincs helye. Az alperes jogalkalmazása olyan jogértelmezésen alapul, amely arra az eredményre jut, mintha a gazdálkodónak rajta kívül álló gazdasági eseményeket is be kellene illesztenie saját könyvelésébe, ami felborítaná a könyvelés rendszerét, ezzel ésszerűtlen eredményre vezetne, hiszen azt jelentené, hogy egy gazdálkodó könyvelésében tőle idegen gazdálkodó gazdasági eseményeit is rögzítenie kellene. Az alperes és az elsőfokú bíróság által alkalmazott jogszabályellenes értelmezés sérti az Sztv.-t, ellentétes az Európai Unió jogával, sérti az Alaptörvény E cikkének R. cikke (2) bekezdésének és XXVIII. cikkének rendelkezéseit, tehát alkotmányellenes.

[31] Állította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete sérti a Pp. 206. § (1) és 221. § (1) bekezdéseit is, a felperesi tudattartalom megállapítása körében. Hangsúlyozta, hogy bizonyítást nyert, hogy a Kft.1 képviselője nem akarta elárulni a felperesi képviselőnek, hogy kik fogják legyártani a gépeket és ezt az alperesi határozat is rögzítette. Nézete szerint az

irreleváns, hogy a Kft.1 rendelkezett-e a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, hiszen alvállalkozókat vett igénybe a gépek beszerzésére és alvállalkozók igénybevételére a szerződés felhatalmazta. Az alperes nem bizonyította, hogy a Kft.3 ügyvezetője a felperesi ügyvezetővel beszélte át a számlázási láncolat részleteit, mint ahogy az üzem és a telephely közé egyenlőségjelet vonni is óriási ferdítés, ebből következően nem bizonyított, hogy jelenlévő személyek mindent hallottak, amiről a többiek beszéltek, miután egy össze nem függő épületegyüttesből állt a telephely, ahol egymástól függetlenül egy időben többféle eseményre kerülhet sor.

[32] Nem merült fel adat arra, hogy a felperesi képviselő bármiféle adócsalásról tudott volna. Kifogásolta az alperes által lefolytatott bizonyítást a többi Kft. ügyvezetőjével összefüggésben, az ügyvezetők szűkszavú, kétértelmű, kizárólag az alperes által összeállított kérdéseire válaszoló nyilatkozataiból kiszűrt, többnyire lényegtelen körülmények szövedékét homályos tényállás-szerűségét, illetve az abból levont következtetéseit próbálja a felperesre hárítani. Nézete szerint a teljesítő gazdasági társaságok ügyvezetői általában tagadásban voltak, amit elmondtak a revízióknak és úgy mondták el, hogy lehetőleg ők maguk ne kerüljenek bajba és nem azért, mert az igazat és a valót akarták volna elmondani. Ezt igazolja az a körülmény, hogy a cégek iratanyagát nem mutatták be a revízióknak. Az, hogy ezen személyek előadásait, nyilatkozatait az elsőfokú bíróság ítéleteiben bizonyítékként vette figyelembe, nem felel meg a bizonyítékok okszerű értékelésének, amely a Pp. 206. § (1) bekezdésébe ütközik és nem felel meg az Alaptörvény XXVIII. cikkében található józan ész követelményének sem.

[33] Mind a bíróság, mind az alperes torzítja a felperesi képviselő nyilatkozatait és olyan színben tünteti fel, mintha már a teljesítést megelőzően tudott volna arról, hogy nem a Kft.1 fogja gyártani a gépeket, holott az ügyvezető ezt a nyilatkozatát már az ügy felderítésekor az adóellenőrzés során, tehát mindenképpen a teljesítést követően tette meg, mikor már ismert volt, hogy ki gyártotta a gépeket. A felperes által az eset körülményeihez képest észszerűen megteendő intézkedések, az alvállalkozók ellenőrzése értékelése körében ez perdöntő jelentőségű, és azt, hogy a felperes nyilatkozata nem a szerződéskori, hanem a teljesítést adóellenőrzést követő ismereteit tükrözte, az elsőfokú bíróságnak meg kellett volna állapítania. Rámutatott arra is, hogy az elsőfokú bíróság nem is tett kísérletet az egyes nyilatkozott személyek nyilatkozatai közötti vélt vagy valós ellentmondások tisztázására szembesítés útján.

[34] Állította, hogy az alperes nem bizonyította, hogy a felperes adókijátszásban vagy adóelkerülésben vett volna részt. Kifogásolta azt az ítéleti megállapítást, mely szerint a felperesnek mindvégig ellenőriznie kellett volna a teljesítés során a számlakiállító társaság teljesítőképességét. Ez ellentmond a C-610/19. számú végzés [64] pontjában kifejtettekkel. Ismételten hivatkozott arra, hogy a Kft.1 képviselője nem árulta el a felperesi képviselőnek, hogy kik fogják legyártani ezt a gépet, és ezt az alperes is rögzítette határozatában. Miután az alperesnek nem sikerült bizonyítani, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az általa megvásárolt gépek értékesítője és annak alvállalkozói adókijátszásban vettek részt, továbbá az Art. 97. § (6) bekezdése értelmében a nem bizonyított tény, körülmény a felperes terhére nem értékelhető, így a bíróságnak az okszerűtlen bizonyítást figyelmen kívül kellett volna hagynia és a felperes adólevonási jogát jogszerűen nem tagadhatta volna meg. Az sem bizonyított álláspontja szerint, hogy a Kft.1, Kft.2, Kft.3 képviselői adócsalást követtek volna.

[35] Állította továbbá, hogy az elsőfokú bíróság nem tett eleget a Kúria új eljárásra utasító végzésében a megismételt eljárásra vonatkozó utasításának. Nézete szerint az elsőfokú bíróság akkor tett volna eleget az utasításnak, ha a vizsgálatot teljesítésenként külön-külön önállóan végezte volna el. Ezzel szemben az elsőfokú bíróság csak az összes gazdasági eseményt összefoglaló, az alperes eljárásának jogszerűségét indokolás nélkül aláhúzó sok más megállapítást tett.

[36] Előadta továbbá, hogy az elsőfokú bíróság érdemben nem végezte el az alperesi határozatok bírósági felülvizsgálatát. Ugyanis gazdasági eseményeket és számlázási folyamatokat külön-külön egyenként, kellett volna értékelnie, ezzel szemben az elsőfokú bíróság összességében értékelte azokat.

[37] Változatlanul jogsértőnek tartotta a 200 %-os mértékű adóbírság kiszabását, tagadta, hogy a felperes bármilyen módon meghamisította volna nyilvántartását. Ezzel összefüggésben utalt a Btk. ide vonatkozó rendelkezéseire és arra, hogy a meghamisítás szóhasználatból kitűnően kizárólag szándékosan követhető el, azonban a bíróság sem a szándékosság-gondatlanság kérdéskörével kapcsolatban megállapítást nem tett, a felperesi képviselőnek a számláknak a könyvelésbe való beillesztés időpontjában irányadó tudattartalmát nem vizsgálta. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.280/2015/6. számú döntésében kifejtettekre, miszerint az adóbírság alkalmazásához szükséges, hogy tudatos adóelkerülésről legyen szó. Márpedig ez a perbeli esetben nem került megállapításra. Hiszen a felperesnek nem volt választása a tekintetben, hogy beillessze a Kft.1-től kapott számlákat saját könyveibe, illetve nyilvántartásába, ugyanis ezt Sztv. előírások alapján meg kellett tennie. Arra is utalt, hogy az adóbírság mérséklése körében előterjesztett felperesi érvelést a bíróság meg sem említette.

[38] Nézete szerint név tanúként történő meghallgatásának elmaradása az ügy érdemi elbírálására lényegesen kiható eljárási szabálysértést eredményezett, miután név ott volt a gépek átvételénél, így el tudta volna mondani, mi és hogyan történt. Felperesi eljárásban elmondottak felhasználása, illetőleg a bizonyítási indítvány mellőzése sértette a felperesnek a Pp. 2. § (1) bekezdése szerinti, a perek tisztességes lefolytatásához való jogát, a fegyveregyenlőség elvét.

[39] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[40] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[41] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti, a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Pp. 275. §-a szerinti szabályozásra figyelemmel a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs helye sem bizonyítás

felvételének, sem a bizonyítékok ismételt egybevetésének. Nyilvánvaló okszerűtlen ítéleti következtetésnek csak az minősíthető, amikor a bizonyítékokból csak egyfajta, a felülvizsgálattal támadott ítélettől eltérő következtetésre lehet jutni, ilyen következtetés azonban a perbeli esetben nem volt feltárható.

[42] A Kúria a korábbi jogerős ítéletet hatályon kívül helyező végzésében pontosan meghatározta az elsőfokú bíróság által követendő szempontokat, rögzítette, hogy „az elsőfokú bíróságnak alkalmaznia kell a láncolatos ügyletekre (láncértékesítésre) vonatkozó szabályokat, az Sztv. előírásait, a bizonyítékokat ehhez képest kell rendszerbe foglalnia.” Az elsőfokú bíróság ezen előírásokat teljesítette, vizsgálta a teljes beszerzési láncolatot, figyelembe vette a gazdasági esemény valóságára vonatkozó Sztv. előírásokat és az alperes által feltárt bizonyítékokat ezek figyelembevételével rendszerezte.

[43] Téves a felperesnek a gazdasági esemény kapcsán fejtegetett álláspontja, az alperesnek és a bíróságnak nem a számlakiállító által kibocsátott számla könyvelésbe történő beállítását kellett vizsgálnia, hanem a számlában feltüntetett gazdasági esemény valóságosságáról kellett meggyőződnie. A felperes téved amikor a számlának könyvvitelben történő rögzítését tekinti gazdasági eseménynek. A könyvvitel a gazdasági eseményekről és az azokban történt változásokról teljeskörűen és folyamatosan begyűjtött információk rendszerezett, naprakész vezetését jelenti. A könyvelés, könyvvitel nem más, mint a gazdasági események bizonylatokon alapuló feldolgozásának rendszere. A számlában feltüntetett gazdasági esemény (termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás) valóságosságát nem a könyvelésbe történő rögzítése teremti meg, hanem az Sztv. 15. § (3) bekezdése szerinti valóság elvére figyelemmel az, hogy a számvitelben rögzített adat megtalálható, bizonyítható legyen a valóságban, és ebből következően kívülálló által ellenőrizhető legyen. Önmagában a könyvelésbe történő szerepeltetése még ennek az elvnek az érvényesülését nem váltja ki, ahhoz szükséges, hogy egy adóellenőrzés során is bizonyítást nyerjen a számlában feltüntetett gazdasági esemény megtörténte. A könyvelésben a megállapítással érintett költség számlák nem valósak, nem minősülnek szabályszerűen kiállított számviteli bizonylatoknak, a valós cél a jogellenes adóelőny megszerzése volt. A felperes keresetében nem döntötte meg azokat a releváns tényeket, körülményeket, ideértve az el nem fogadott számviteli bizonylatokat is, amelyeken az alperes határozata alapult.

[44] 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”.

[45] Az adólevonási jog jogszerű gyakorlásának megítélésekor az anyagi feltételek teljesülését ellenőrizni kell, vagyis ténylegesen történt-e termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás mert enélkül még ha az alaki feltételek hiánytalanul fennállnak, az adólevonási jog jogszerűen nem gyakorolható. Ezt fejezi ki az EUB ismételten a C-611/19 döntése [41] pontjában: „Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Héa semlegesség 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 a 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.” A C-459/17. és C-460/17. számú egyesített ügyben hozott ítélet 36. pontja szerint, ha nem áll fenn tényleges termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, semmiféle adólevonási jog nem keletkezhet. A 47. pont alapján a számla adóalany címzettjétől az e számlán feltüntetett Héa levonásához való jog megtagadásához elegendő, ha a hatóság bizonyítja, hogy azon ügyletek, amelyekre e számla vonatkozik, ténylegesen nem kerültek teljesítésre.

[46] A gazdasági események vizsgálata során az adóhatóság jogszerűen járt el, amikor vizsgálódását a teljesítési lánc valamennyi szereplőjére kiterjesztette. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából 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 kölcsönzi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét (C-131/13, C-163/13 és C-163/13, 67. pont).

[47] Az értékesítési lánc kérdésében a Kúria továbbra is irányadónak tekinti korábbi ítéleteiben megfogalmazottakat. E 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). Az alperes helytállóan járt el akkor, amikor a felperessel kapcsolatban lévő cég, illetve a teljes láncolat vizsgálatára alapította az adókijátszás megállapítását. (Kúria Kfv.I.35.388/2016/5. [26] pont).

[48] Az alperesi megállapítások jogszerűségének bírósági vizsgálata során tehát az érintett ügyletet nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából, a bizonyítási cselekmények annak függvényében alakulnak, hogy a láncolat létrejötte észszerűen indokolható-e vagy sem. Az adott szerződés megkötésének gazdasági szükségtelensége nem lehet akadálya az adólevonási jog gyakorlásának abban az esetben, viszont a láncolat létrehozásának célja nem az adólevonási jog jogszerűtlen gyakorlásának megteremtése. Ugyanis azért nem lehet felelősségre vonni az adózót, ha felesleges és gazdaságilag szükségtelen szerződések köt, mert ez adózó gazdasági döntése és a Ptk.-ban biztosított szerződéses szabadsága körébe tartozik, viszont, 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 [Kfv. I. 35.258/2021/6]. Az alperes határozatában felsorakoztatta azokat a bizonyítékokat, amelyek a gazdasági tevékenység végzését nem támasztották alá és jogi szempontból is megfelelően értékelte az eseményeket.

[49] A perbeli esetben helytállóan elemezte az elsőfokú bíróság is a gépbeszerzés kapcsán felépített láncolatot, ennek során a gépek értékesítésében szerepet játszó társaságok személyi, tárgyi hiányosságait kellő súllyal vette figyelembe, és értékelte a lánc végén álló gazdasági társaság ügyvezetőjének a gépek beszerzése kapcsán tett kijelentéseit. Megerősítést nyert, hogy felek között fennálló kötelmi jogviszony színlelt volt, az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése volt. Nem róható az elsőfokú bíróság terhére az, hogy nem egyenként, hanem a különböző időszakra befogadott számlák valódiságát összességében ítélte meg, mert a kialakított láncolat azonos volt, így szükségtelen volt az elemzést számlánként elvégezni. A Kúria ismételten utal a C-610/19. számú végzésben írtakra, mely egyértelműen tartalmazza, hogy a gazdasági esemény megtörténte nélkül nem kerülhet sor a héra levonására. A 43. pont szerint, „Ami az anyagi feltételeket vagy követelményeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa.” Ez a perbeli esetben nem történt meg, nem volt olyan termékértékesítés, a számlakibocsátó részéről, amit ő valósított meg, hiszen bebizonyosodott, hogy a láncban előtte álló társaságok sem teljesíthették azokat.

[50] Egyetért a Kúria azzal az elsőfokú bírósági állásponttal, hogy egy olyan gépbeszerzés esetén ahol a felperes rendelkezik a gépek működése, üzemeltetése kapcsán szakértelemmel, nem lehet megelégedni csupán a gépeket szállító gazdasági társaság létezésének ellenőrzésével, az észszerűen elvárható ellenőrzési kötelezettségnek ki kell terjednie arra is, hogy azt miként teljesítik, a teljesítésbe bevont alvállalkozó is képes-e azok szállítására, és azt milyen beszerzési forrásból biztosítja, a gépek megfelelnek-e a felperesi gyártáshoz szükséges követelményeknek. Arra is helyes utalt az elsőfokú bíróság, hogy az észszerűen elvárható intézkedések körét mindig az ügy egyedi körülményeihez igazítottan kell vizsgálni, értékelni. Ennek a gyakorlatnak az elsőfokú bíróság által kifejtett elvárások megfeleltek.

[51] A Kúria azt is kiemeli, hogy az elsőfokú bíróság értékelésében nem kizárólag a szállítói oldalról származó adatok szerepeltek a feltárt objektív körülmények körében, nem önmagában a beszállítókkal kialakított szerződési feltételek, struktúra képezte a felperesi tudattartalommal kapcsolatos vizsgálódás alapját. A számlakibocsátóknál fennálló hiányosságok (iratanyag nem állt rendelkezésre, a beszerzéseik nem igazoltak stb.) összevetését ugyanis elvégezte az elsőfokú bíróság azokkal a feltárt tényekkel, amelyek a felperes felelősségét is felvetették, hogy valóban tett-e ésszerű intézkedést az adókijátszás elkerülésére.

[52] Nem helytálló az a felperesi hivatkozás, hogy az alperes csak a szállítói lánc oldaláról összegyűjtve a gyanúra okot adó körülményeket igyekezett igazolni, bizonyítani az alperes a felperes tudattartalmát. A Kúria álláspontja szerint a C-610/19. számú Vikingo-ügyben és C-611/19. számú Crewprint-ügyben hozott EUB döntések tükrében sem lehet ezzel ellentétes megállapításra jutni. A felülvizsgálati kérelemben írtakkal szemben ugyanis a fentiek alapján nem csupán a láncban távolabb álló vállalkozások magatartásából következett az adóhatóság, a felperes már fentebb felsorolt saját hiányos ellenőrzési magatartása is alátámasztott. Mindezek objektív bizonyítási eszközök, amelyekkel az alperes a tudattartalmat megfelelően igazolta, és a bíróság ezt a bizonyítást jogszerűnek elfogadhatta.

[53] Nem sértett jogszabályt az elsőfokú bíróság, mikor a felperes által indítványozott tanú meghallgatásától eltekintett, annak elmaradását ítéletében indokolta. A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg olyan indokot, mely a tényállás feltárása körében a tanú meghallgatását feltétlenül szükségessé tette volna, ennek elmaradása a jogerős ítélet megalapozatlanságát bizonyította volna.

[54] A felülvizsgálati kérelem azon előadása, hogy „bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával” fordulat csak a Btk. előírásai szerint értelmezhető, az adóbírság kapcsán nem értékelhető. Az Art. 170.§ (1) bekezdése értelmében az adóbírság mértéke az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés kétszáz százaléka, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Az Art. ezen rendelkezése szerinti „hamis” fordulat nem büntetőjogi, hanem adójogi kategória, mindazon bizonylatokra, dokumentumokra irányadó, amelyek mögött nem szerepel valós gazdasági esemény. A kiemelt bírság alkalmazásához a hamis bizonylatok meglétén túl az is szükséges, hogy az adózó hamis tartalmat ismerve, annak tudatában vegyen részt ezen bizonylatok előállításában, felhasználásában. Felperes tudott arról, hogy gazdasági események nem történtek meg, a bizonylatokat ennek ellenére szerepeltette könyveiben. Felperes esetében a gazdasági események hiányát az elsőfokú bíróság értékelte, helytállóan tekintette jogszerűnek a 200%-os mértékű bírság alperesi alkalmazását.

[55] Mindezekre tekintettel az elsőfokú bíróság helytállóan, okszerűen, logikailag összefüggő rendszeren indokolt jogerős ítéletével megalapozottan utasította el a keresetet. A Kúria nem látott törvényes lehetőséget a hatóság és elsőfokú bíróság által figyelembe vett bizonyítékok felülmérlegelésére, az elsőfokú ítélet megváltoztatására, azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

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

[57] *A bizonylatok, könyvek és nyilvántartások meghamisításával összefüggő magasabb mértékű adóbírság kiszabása megítélésekor nem a Btk. fogalom rendszeréből kell kiindulni. Az adóbírság szempontjából a meghamisítás mindazon bizonylatokra, dokumentumokra irányadó, amelyek mögött nincs valós gazdasági esemény.*

Záró rész

[58] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének megfizetésére.

[59] A Kúria a 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,

annak mértékét az egyesített perekre figyelemmel, az abban megjelölt pertárgyértékek külön-külön figyelembevételével számította.

[60] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes kérelmére tekintettel tárgyaláson bírálta el.

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

Budapest, 2022. április 28.

Dr. Hajnal Péter s.k.

Dr. Heinemann Csilla s.k.

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró