



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I. 35.253/2022/7.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: ügyvéd1

Cím5

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: kamarai jogtanácsos

(Cím4)

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 43. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Debreceni Törvényszék 2.K.702.063/2021/45. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 2. K. 702.063/2021/45. számú ítéletét megváltoztatja, az alperes 6413885747/2021/NAV, 6452293189/2021/NAV és a 64142439219/2021/NAV számú határozatokat a nyomdaipari gépekkel kapcsolatos megállapítások körében megsemmisíti és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezi, míg ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 nap alatt 560.000 (ötszázhatvanezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati részperkölséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak- külön felhívásra - 762.672 (hétszázhatvankettőezer-hatszázhetvenkettő) forint kereseti, 1.271.120,- (egymilliókettőszázhetvenegyezer-százhusz forint felülvizsgálati részilletéket.

A 190.668, -(egyszázkilencvenezer-hatszázhatvannyolc forint kereseti és 317.780,- (háromszáztizenhetezer-hétszáznyolcvan) forint felülvizsgálati részilleték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperesnél az adóhatóság három különböző időszakra vonatkozóan (2019 október 01- 2020. június 30.) általános forgalmi adónemben adóellenőrzést végzett.

[2] Az értékesítést terhelő fizetendő áfa vonatkozásában az adóhatóság megállapította, hogy a felperes a 2019. IV. negyedévi áfa analitikájában és bevallásában szerepeltette a Kft. (továbbiakban: Kft.) részére 2019. december 30-i teljesítési időponttal, fordított adózás alá eső szolgáltatásról kiállított 62.000.000, -Ft összegű, a „... utca 17-19. szerkezet építési munkái szerződés szerint” gazdasági eseményről kiállított számlát. A felperes saját tevékenysége körében nem végzett építési munkát, azt a Kft.1 (a továbbiakban: Kft.1) alvállalkozó végezte a szerződés szerint. A Kft.1 teljesítéséről azonban a felperes számlát nem tudott felmutatni, ezt azzal indokolta, hogy az építési munkák befejezésére még nem került sor, így a Kft.1 nem volt jogosult számlakiállítására. A Kft. felé kiszámlázott építőipari szolgáltatás tartalmi megvalósulásával kapcsolatosan okirati bizonyítékokkal a felperes nem rendelkezett, valamint az építési munka jellegéről, tartalmi megvalósulásáról, a munka mennyiségéről és a munka elvégzésében részt vett személyekről sem tudott érdemben

nyilatkozni. A felperes képviselője az ellenőrzés idején már a Kft. ügyvezetője is volt, de számlabefogadóként sem tudott a felperesi számlához kapcsolódó iratokat átadni, vagy a munkára vonatkozóan érdemi nyilatkozatot tenni.

[3] A Kft.1 ügyvezetőjének elhalálozása miatt az adóhatóság a vállalkozástól sem tudott olyan nyilatkozatot, bizonyítékot beszerezni, amelyek a kiállított számlában foglalt gazdasági eseményeket igazolták volna. A Kft.1-nek nem volt anyagbeszerzése, vagy alvállalkozója, hozzá bejelentett 7 alkalmazott közül csupán kettő nyilatkozott, de ők is tagadták a nyíregyházi munkavégzést. Miután a felperes iratai semmilyen módon nem bizonyították a felperesi szolgáltatásnyújtást, ezért az adóhatóság megállapította, hogy a kiállított számla valótlan tartalmú, a számla szerinti szolgáltatást a felperes sem személyesen, sem alvállalkozó útján nem végezte el, ezért a fordított adózás alá eső értékesítés adóalapját a számla szerinti összeggel csökkentette.

[4] A beszerzést terhelő, levonható általános forgalmi adó vizsgálata során az adóhatóság megállapította, hogy a felperes a vizsgált időszakokban építőipari eszközök, szerszámok, állványrendszerek, berendezések (betonkeverő, talicska, fúró, csavarozó, ütve fúró, vésőgép, kézi betonvas hajlító, munkavédelmi sisak, láthatósági mellény, hegesztőgép, asztali körfűrész, tűzoltó készülék stb.) 585nm komplett födémzsalu rendszer, valamint nyomdaipari gépek havi bérleti díja címén számlákat fogadott be a Kft.2 (továbbiakban: Kft.2) a Kft.3 (a továbbiakban: Kft.3) az Kft.4 (továbbiakban: Kft.4) és a Kft.5 (továbbiakban: Kft.5) adóalanyoktól, mely számlák alapján összesen 15.889.000,-Ft-al csökkentette fizetendő áfáját. A bérbeadások megtörténtével kapcsolatban a számlakibocsátók képviselői, a felperes ügyvezetője nyilatkozatukkal a bérletet megerősítették, de a szerződésen, a kifizetettség látszatának megteremtését célzó bizonylatokon kívül a bérbeadás tartalmi megvalósítására vonatkozó érdemi bizonyítékokkal a gazdasági események valódiságát megerősíteni nem tudták. Az adóhatóság vizsgálta a számlakibocsátó cégek iratait is, és azt állapította meg, hogy a bérbeadott eszközöket azok szintén bérelték más gazdasági társaságoktól, azokkal való rendelkezést azonban igazolni nem tudták.

[5] A felperes munkavállalói nyilatkozatai szerint csak nyomdaipari gépekkel dolgoztak, építőipari gépek bérbevételéről nem tudtak, és az általuk használt nyomdaipari gépekről sem tudták, hogy azok idegen tulajdonban lettek volna. A felperes iratai között nem volt a nagyméretű nyomdaipari eszközök, a jelentős mennyiségű födémzsaluzat és a többi építőipari eszköz és felszerelés bérbevételével szükségképpen együtt járó szállítási, átadás-átvételi dokumentum, vagy bármilyen más számviteli dokumentum, ami a bérbevétel megtörténtét alátámasztotta volna, ezért az adóhatóság a bérbevételi ügyletekről azt állapította meg, hogy azok nem történtek meg, a befogadott számlák hiteltelenek.

[6] Ezen túlmenően az adóhatóság arra is utalt, hogy a felperes azért sem élhetett az általános forgalmi adó levonás jogával, mert nem az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez használta fel azokat, hiszen az adóhatóság az építőipari tevékenységre vonatkozó bevételi számla kiállítását nem ismerte el.

[7] Mindezekre figyelemmel az adóhatóság három különböző határozatával mindösszesen: 15.889.000,-Ft adókülönbözetet tárt fel, melyből 7.114.000,-Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, 8.775.000,-Ft adóhiánynak minősült. A feltárt jogosulatlan visszaigénylés

és adóhiány után az adóhatóság mindösszesen: 31.778.000,-Ft adóbírságot szabott ki, és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes keresete és az alperesi védekezés

[8] A felperes az alperesi határozatok ellen keresetet nyújtott be, melyben elsődlegesen az alperesi határozatok megváltoztatását, másodlagosan az alperesi határozatok elsőfokú határozatokra is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[9] Vitatta a Kft. felé kiállított számla szerinti gazdasági eseménnyel kapcsolatos alperesi megállapítást, hangsúlyozta, hogy az alperes tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett teljeskörűen eleget. Kifogásolta, hogy az ellenőrzés a Kft.1 hét bejelentett alkalmazottja közül mindösszesen 2 alkalmazottat nyilatkoztatott, akiknek a nyilatkozatából nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a Kft.1 bizonyosan nem végzett munkát az adott területen. Rámutatott arra, hogy a felperes nyilatkozata szerint a Kft. felé a felperes biztosított minden anyagot és eszközt, míg a felperes felé a betonszerkezeti munkákhoz szükséges anyagot a Kft.1, vagy annak alvállalkozója biztosította, a tetőhöz szükséges anyagot pedig a felperes. Az a körülmény, hogy az elsőfokú adóhatóság nem tudta feltárni, hogy volt-e és ki volt a Kft.1 alvállalkozója, még nem teszi a felperes teljesítését hiteltelenné.

[10] Sérelmezte a felperes azt is, hogy az adóhatóság nem vizsgálódott a beruházást megvalósító gazdasági társaságnál, nem kereste meg a tényleges gazdasági tevékenység elvégzésének igazolása körében. Kifogásolta, hogy az értékesítést terhelő adó kapcsán tett megállapításokat a beszerzést terhelő adó vonatkozásában feltárt tényállásra utalással kívánta az adóhatóság bizonyítani, és nem került kétséget kizáróan megállapításra, hogy az építőipari eszközök, amelyekről a bérleti szerződést kötött, ténylegesen nem álltak volna a rendelkezésre. Szerinte az egyik megállapítást a másikkal alátámasztani jogszerűen nem lehet.

[11] Az adólevonási jog megtagadására nézete szerint jogszabálysértő módon került sor. E körben utalt arra, hogy az adóhatóság az 5/2016. (IX.26) KMK vélemény 1. pontjára hivatkozással tette megállapításait, amely nem tartható, legfeljebb a KMK vélemény 2. pontjára hivatkozással születhetett volna adómegállapítás, miután a feltárt tényekből nem vonható le olyan következtetés, hogy a gazdasági események egyáltalán ne valósultak volna meg. Hangsúlyozta, hogy a nyomdaipari gépek a felperes székhelyén fellelhetők voltak, ezt az adóhatóság helyszíni szemléről készült jegyzőkönyve is megerősítette. Az adóhatóság a Kft.2 és Kft.5 végső beszállítójaként megjelölt név szerb magánszemély vonatkozásában ellenőrzési cselekményeket egyáltalán nem fogantatott.

[12] Kifogásolta továbbá, hogy az alperes döntéseinek indokolásában kettős megállapítást rögzített, ugyanis az eszközök bevételszerző tevékenységgel összefüggő hasznosítására utaló megállapítások éppen azt támasztják alá, hogy az alperes maga is bizonytalan volt a beszerzések megítélésével kapcsolatban. Ezen kettős alperesi hivatkozás miatt a döntés indokolása sem konzekvens, nem egyértelmű, így az sem állapítható meg, hogy a felperesnek tulajdonképpen mit kellene bizonyítania. Tényállásbeli hiányosságok miatt tanúbizonyítás lefolytatására tett indítványt, bár állítása szerint a tényállás feltárása oly mértékben hiányos, amely az alperesi határozatok megsemmisítését kell, hogy vonja maga után.

[13] Az alperes védiratában határozataiban foglaltakat fenntartva, kérte a felperes kereseteinek elutasítását. Fenntartotta, hogy a KMK vélemény 1. pontjára alapozta határozatait, elismerte, hogy a Kft. megrendelőjét nem nyilatkoztatta, miután annak megállapításához, hogy a felperes nem dolgozott az építkezésen nem volt szükség annak ismeretére, hogy az építető szerint kik dolgozhattak 2019. IV. negyedévében még az építkezésen. Hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog feltételeinek fennállását a bérbevétel megtörténtét és annak adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenység keretében történő hasznosítását a felperes iratainak kellett igazolnia, ez a bizonyítás nem sikerült, ennek következményei a felperest terhelik. Az adóhatóság a feltárt bizonyítékok alapján megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy a felperes nem dolgozott sem személyesen, sem alvállalkozója útján a címő szám alatti építkezésen. Ha pedig a felperes nem dolgozott az épület felépítésén, akkor az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez sem használta fel a bérelt gépeket. Kiemelte, hogy a felperes bérleti díj számlái nem pusztán hiteltelenek voltak, hanem a felperes úgy fogadott be számlákat, hogy közben maga nem is végzett semmilyen olyan adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységet, amely a beszerzéseit terhelő áfa levonására jogosította volna.

Az elsőfokú bíróság döntése

[14] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta. Három tényállás mentén vizsgálta az alperesi határozatok jogszerűségét, egyrészt a felperes által számlázott építőipari tevékenység, másrészt a felperes részére számlázott nyomdaipari gépek, harmadrészt a fűdémzsalu rendszer és a különböző építőipari eszközök, szerszámok bérbeadása kapcsán.

[15] A felperes által a Kft. felé kiállított számlával összefüggésben úgy ítélte meg, hogy az alperes a gazdasági eseményekkel kapcsolatos indokolási és tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett teljeskörűen eleget. Leszögezte, hogy a felperes alvállalkozója érdekkörében feltárt hiányosságok nem eredményezik és nem is eredményezhetik automatikusan a felperes és megrendelője közötti gazdasági eseményről kiállított számla hiteltelenségét. Az alperes terhére róta, hogy nem kísérelte meg felderíteni, hogy a Kft.1-nek volt-e további alvállalkozója, igénybe vett-e alvállalkozót, illetve, hogy a Kft.1-nek a vizsgált időszakban 7 bejelentett alkalmazottja közül mindösszesen kettő személyt sikerült nyilatkoztatnia, amely szerinte nem elegendő a levont következtetések jogszerű alátámasztására.

[16] Hangsúlyozta, hogy az alperes a részletes felperesi kifogások ellenére a másodfokú határozatainak indokolásában mindösszesen egyetlen mondatban rögzítette, hogy a felperes semmiféle szolgáltatást nem nyújtott a Kft. részére, hiszen annak megtörténtét sem alkalmazottai, sem alvállalkozója, sem annak alkalmazottai, de még maga a számlabefogadó, vagy egyéb objektív körülmény sem támasztotta alá. E körben utalt a Kúria eseti döntésére, miszerint az alperesi határozat akkor jogszerű, ha az alperes valamennyi a felperesi fellebbezésben felvetett kérdésre megadja a választ, nem pedig általánosságban a tényállás más részeivel összefüggésben kell következtetni az ezzel kapcsolatos alperesi álláspontra. Nézete szerint az alperes a felperes fellebbezési kifogásaira érdemben nem reagált, nem adta okszerű indokát annak, hogy a megállapítás jogszerűsége körében az egyes sérelmeket miért nem tartja elfogadhatónak, sőt a döntés indoklásából ki sem derül, hogy az alperes a

fellebbezési kifogásokat a jogorvoslati eljárás során egyáltalán a felülvizsgálat tárgyává tette volna. Hiányolta, hogy a kivitelezési munkálatok tényleges megvalósulását helyszíni szemle lefolytatásával nem tisztázták, illetve a végső megrendelő nyilatkozatát is elmaradt, holott az építőipari tevékenység végső megrendelője rendelkezhet érdemi információval a munkát végzők személyéről, továbbá arról, hogy pontosan milyen időpontban és ütemben valósultak meg a számlázott szerkezetépítési munkálatok.

[17] Mindezek miatt úgy ítélte meg, hogy a feltárt tényállási elemek valóban utalhatnak a felperes által a Kft. felé kiállított számla hiteltelenségére, azonban azok sem önmagukban, sem összességükben értékelve további bizonyítékok beszerzése nélkül nem alkalmasak annak alátámasztására, hogy a kérdéses gazdasági esemény a számlán szereplő felek között ne valósult volna meg. Nézete szerint a tényállás további tisztázása nélkül a hatáskör elvonás tilalmának elvére is figyelemmel e hiányosságot a bíróság a perben pótolhatta.

[18] Az adólevonási jog gyakorlása megtagadásának jogszerűségével összefüggésben arra a következtetésre jutott, hogy az alperes valamennyi határozata jogszabálysértő, tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének nem tett teljeskörűen eleget, ugyanis nem megfelelően minősítette a gazdasági események valóságtartalmát, továbbá az általa felhozott körülmények sem önmagukban, sem összességükben értékelve nem voltak alkalmasak a felperes tudatos közreműködésének kétséget kizáró alátámasztására.

[19] A nyomdaipari gépekkel összefüggésben utalt arra, hogy a 2021. január 13. napján lefolytatott helyszíni szemlén rögzítésre került, hogy a bérleti szerződés mellékletében szereplő eszközök közül csupán két darab gép nem volt megtalálható. Hangsúlyozta, hogy a helyszíni szemléről felvett jegyzőkönyv nem tartalmazott olyan megállapítást, hogy a gépeket ne lehetett volna beazonosítani. Mivel a nyomdaipari gépek jelentős része fellelhető volt az alperes határozatban rögzített megállapításait legfeljebb a KMK vélemény 2. pontjára alapíthatta volna. Az alperes azon megállapítása, hogy a felperes a nyomdaipari gépeket „a számlakibocsátótól bizonyosan nem bérelte” nem jelenti és nem is jelentheti egyben azt, hogy azokat egyáltalán ne bérelte volna, ténykérdés ugyanis, hogy 39 db nyomdaipari gép a felperes székhelyén megtalálható volt. Az a kifogásolt tény, hogy ezek a gépek ténylegesen gyári szám alapján nem voltak beazonosíthatók, szintén nem a gazdasági esemény megvalósulásának teljes hiánya, hanem a gazdasági esemény számla szerinti megvalósulása körében lett volna értékelendő, a felperesi közreműködés aktív, vagy passzív jellegének önálló, komplex tényállási elemként történő rögzítése és objektív bizonyítékokkal történő alátámasztása mellett.

[20] Kitért a KMK vélemény 1. és 2. pontja közötti különbségre, ezzel összefüggésben kúriai eseti döntéseket idézett, és rámutatott arra, hogy a két eset tekintetében más és más az alperes bizonyítási kötelezettsége. Hangsúlyozta, azon túl, hogy az alperes a nyomdaipari gépek bérletével kapcsolatos gazdasági esemény megvalósulását illetően jogszabálysértő megállapításra jutott, a felperes adókijátszásban történt tudatos közreműködését sem támasztotta alá. Leszögezte, hogy az alperes által határozatában rögzített negatív érvelés (a számlakibocsátótól bizonyosan nem bérelte, akkor mástól sem bérelhette) nem egyeztethető össze a számlabefogadó adóalany tudatos közreműködésének tudattartalmának vizsgálatát illetően kikristályosodott uniós és hazai ítélkezési gyakorlatban megkövetelt objektív szempontokkal.

[21] A fűdémzsalu rendszer, valamint az építőipari eszközök, szerszámok bérbevételével kapcsolatosan az alperesi határozatok indokolásában a számlák hiteltelenségén túl megjelenő, az az indok, hogy ezen beszerzések egyébként a felperes bevételszerző tevékenységéhez sem kapcsolódnak, az adólevonási jog gyakorlása megtagadása szempontjából egymástól független, önálló indoknak minősül. A két jogcímre nem lehet párhuzamosan hivatkozni anélkül, hogy a határozat jogi és ténybeli indokolása konzekvens okfejtést tartalmazna a bevételszerző tevékenység és beszerzések kapcsolatáról. A bevételszerző tevékenységhez kötődő közvetlen és azonnali kapcsolat vizsgálata értelemszerűen csak megvalósult beszerzések esetében lehetséges, amennyiben tehát az adóhatóság arra a megállapításra jut, hogy a vizsgált gazdasági események egyáltalán nem valósultak meg, azok bevételszerző tevékenységhez történő hasznosításának kérdése fel sem merülhet. Nézete szerint az egyik jogcímet nem lehet a másik jogcímmel bizonyítani, ezért úgy ítélte meg, hogy az alperesi határozatok indokolása e körben nem konzekvens, ellentmondásos.

[22] Azt elismerte, hogy az építőipari eszközök, szerszámok bérbevétele kapcsán feltárt körülmények utalhatnak a számlák hiteltelenségére, ugyanakkor azokból nem következik egyértelműen a gazdasági események megvalósulásának teljes hiánya. Ezek a körülmények ugyanis alapvetően annak alátámasztására vezethetnek, hogy a gazdasági esemény a számlán szereplő felek között nem valósult meg, mely esetben elengedhetetlen a felperes adókijátszásban való tudatos közreműködésének vizsgálata és objektív bizonyítékokkal történő alátámasztása is. Álláspontja szerint az adott körülmények értékelése és az abból levont adóhatósági jogkövetkeztetések nem egyértelműek. Ugyanis az elsőfokú határozatok jogi indokolásában nem csak egy mondatban, hanem több helyen konzekvensen „a számlák szerinti megvalósulás” fogalmazás jelenik meg, míg a KMK vélemény 1. és 2. pontjának szó szerinti idézését követően félkövérrel szedett bekezdésben is: „a revízió álláspontja szerint jelen esetben a KMK vélemény 1. pontjában foglaltak teljesültek, a számlában feltüntetett felek között nem történt gazdasági esemény és ebből következően erről az adózó is tudhatott”. Ezt a bizonytalanságot tovább fokozta az alperesi határozatok indokolásában a beszerzéseknek a bevételszerző tevékenységgel fennálló kapcsolat hiányára egyfajta megerősítésként történő hivatkozása. Azt is kiemelte, hogy a gazdasági esemény megvalósulásának teljes hiányát a KMK vélemény 1. pontjában kifejtettekkel összhangban az adóhatóságnak kétséget kizáróan kell bizonyítania olyan egyértelmű, objektív bizonyítékokkal, amelyek alapján külső harmadik személyek által sem kérdőjelezhető meg, hogy a számlák csak önmagukban léteznek valós gazdasági tartalom nélkül. Ilyen bizonyítékot azonban álláspontja szerint sem az első, sem a másodfokú határozatok nem tartalmaztak, a számlakibocsátók körében feltárt hiányosságok önmagukban, illetve összességükben értékelve sem elegendőek a gazdasági események teljes hiányának alátámasztására.

[23] Mindezekre figyelemmel az alperesi határozatokat az elsőfokú határozatokra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban 2019. IV. negyedévre vonatkozó értékesítést terhelő áfa vizsgálata során azt kell tisztázni, hogy a felperes alvállalkozója a Kft.1 érdekkörében feltárt hiányosságok konkrétan mennyiben értékelhetők a felperesnek a Kft. felé történő teljesítése körében, ennek kapcsán meg kell kísérelni, beszerezni a Kft.1 vizsgált időszaki, valamennyi bejelentett alkalmazottjának nyilatkozatát, nyilatkoztatni kell a projekt végső megrendelőjét arról, hogy a vizsgált időszakban pontosan milyen munkálatok folytak az adott épületeken és abban kik vettek részt.

[24] A beszerzést terhelő levonható adó vizsgálata körében előírta – a nyomdaipari gépek beszerzését illetően – hogy abból kell kiindulni, hogy a gazdasági esemény a számlán szereplő felek közötti megvalósulása nem igazolt, vizsgálni kell a felperes szerepét, meg kell állapítani, hogy a felperes aktív, vagy passzív közreműködője volt-e az ügyleteknek, és ennek megfelelően önálló tényállási elemként önálló bizonyíték értékeléssel kell alátámasztani a felperes aktív szerepét, vagy passzív közreműködését a felperes tudattartalmának vizsgálatával.

[25] A földmzsalu és építőipari eszközök bérbevitelével kapcsolatosan egyértelműen állást kell foglalnia az adóhatóságnak, hogy a gazdasági események egyáltalán nem, vagy nem a számlán szereplő felek között valósultak meg és amennyiben arra a következtetésre jut, hogy a gazdasági események számlán szerinti megvalósulása nem igazolt, abban az esetben e körben is önálló tényállási elemként önálló bizonyíték értékeléssel vizsgálni kell a felperes tudattartalmát. Az adólevonási jog megtagadására kizárólag a felperes adókijátszásban való tudatos (aktív vagy passzív) közreműködésének bizonyítása esetén van lehetőség, és ennek függvényében kell döntenie az adóbírság mértékéről is.

[26] A bíróság kiemelte, hogy ítéletében osztotta a Kúria előzőekben kifejtett álláspontját, ezért döntésében a Kúriának a bírósági határozatok gyűjteményében közzétett határozatától nem kívánt eltérni.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[27] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra történő utasítása érdekében.

[28] Az elsőfokú bíróság ítélete az ügy érdemére kiható módon jogszabálysértő, mert az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló releváns bizonyítékok egy részét egyáltalán nem értékelte, azok mellőzését nem indokolta, az alperes előadásait, amelyek nem illeszkedtek az elsőfokú bíróság értelmezésébe, indokolás nélkül hagyta figyelmen kívül. Ítéletével megsértette a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1), 346. § (5) bekezdésében, továbbá a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (2) bekezdésében foglaltakat. Az ítélet ellentétes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésében, 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltakkal, valamint a számvitelről szóló 200. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3), 165. § (2) és 166. § (2) bekezdésében foglaltakkal.

[29] A Kft. felé kiszámlázott építőipari szolgáltatással kapcsolatban előadta, hogy az elsőfokú bíróság nem rögzítette, hogy a felperes a fordított adózású számlájával kapcsolatosan alvállalkozói számlával egyáltalán nem rendelkezett. Arra sem tért ki, hogy az adóhatóság a felperes által alvállalkozóként megjelölt Kft.1 képviselőjét és valamennyi bejelentett alkalmazottját megkísérelte nyilatkozni, ennek ellenére az elsőfokú bíróság a tényállás tisztázatlanságát az adóhatóság terhére rőttá. Kiemelte, hogy függetlenül attól, hogy csak két fő tett tényleges nyilatkozatot, ez nem változtat azon a tényen, hogy a felperes maga nem rendelkezett az általa kiállított számla szerinti ügylettel, vagy alvállalkozó általi teljesítésével összefüggésben semmilyen dokumentációval és még nyilatkozni sem tudott erre

vonatkozóan. Az elsőfokú bíróság nem fordított figyelmet arra, hogy a felperesi képviselő az ellenőrzés lefolytatásának idején már a felperesi számlát befogadó Kft. ügyvezetője is volt, ennek ellenére nem tett nyilatkozatot, pedig képviselőként nyilvánvalóan lehetősége lett volna a felperes személyes, vagy alvállalkozói munkavégzését valószínűsíteni.

[30] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság a vizsgálandó „gazdasági esemény” tartalmát a felperes által kibocsátott számla esetében tévesen határozta meg. A bíróság nem a felperes és a Kft. közötti gazdasági eseményre vonatkozó bizonyítékokat elemezte, hanem azt vizsgálta, hogy a felperes szerinti állítólagos alvállalkozó, a Kft.1 milyen munkát végezhetett a nyíregyházi építkezésen, mindezt annak ellenére vizsgálta, hogy a felperes nyilatkozatán és egy szerződésen kívül semmilyen más adat nem merült fel arra vonatkozóan, hogy a Kft.1 bármilyen építőipari szolgáltatást nyújtott volna a felperes felé. Utalt arra, hogy a Kft. értékesítései, megrendelői, adókötelezettségének ellenőrzése nem volt a felperes ellenőrzésének a tárgya, arra a megbízólevél nem terjedt ki, mégis ennek elmaradását róta a bíróság az alperes terhére. Állította, hogy a felperes és a Kft. közötti ügyletre vonatkozó bizonyítékok teljes hiányának az értékelése a Kúria ítélezési gyakorlata szerint is kirívóan okszerűtlen, hiszen a felperesi teljesítést igazoló, a munka elvégzésével összefüggésben szükségképpen keletkező okirati és egyéb bizonyítékok hiányából nem az következett, hogy az adóhatóság nem tisztázta a tényállást, hisz ez a kötelezettsége nem parttalan, hanem az, hogy a felperes nem végezte el a számlájára írt munkát. Az adóhatóságot ennél szélesebb körű tényállás tisztázási kötelezettség nem terhelte, arra is figyelemmel, hogy a felperes a pusztá nyilatkozatán kívül semmivel sem igazolta, hogy ő akár közvetve, vagy közvetlenül bármilyen szolgáltatást nyújtott volna a Kft. felé.

[31] Hangsúlyozta, hogy a helyszíni szemle lefolytatására nem volt szükség, a felek között nem volt vita tárgya, hogy valaki felépítette a címő szám alatti épületet, azt pedig a felperes sem állította, hogy ő ott munkát végzett.

[32] Az elsőfokú bíróság megállapítja, hogy a felperes alvállalkozója érdekkörében feltárt hiányosságok nem eredményezi, nem eredményezheti automatikusan a felperes és megrendelője közötti gazdasági eseményről kiállított számla hiteltelenségét, ugyanakkor ezzel inkohereus módon a 75. pontban az új eljárásra vonatkozó iránymutatásában mégis arra hívja fel az adóhatóságot, hogy az értékesítést terhelő áfa vizsgálata során tisztázni kell, hogy a felperes alvállalkozója, vagyis a Kft.1 érdekkörében feltárt hiányosságok konkrétan mennyiben értékelhetők a felperesnek a Kft. felé történő teljesítése körében.

[33] A levonható adót érintő megállapításokkal összefüggésben az ítéleti tényállás ismertetése során az elsőfokú bíróság nem rögzítette azokat a bizonyítékokat, amelyekre az alperes, mint a felperesi bérbevétel hiányát megalapozó bizonyítékokra rámutatott. Nem ismertetette az alperes perben tett nyilatkozatát sem, melyben részletesen bemutatta, hogy egy bérleti jogviszony létezését milyen objektív bizonyítékok támasztják alá, és hogy ezek teljes mértékben hiányoztak az ügyben. A nyomdaipari gépek bérbeadásával összefüggésben a tényállás hiányos, iratellenes, bizonyítékok értékelése kirívóan okszerűtlen, az elsőfokú bíróság az ítélet 64. pontjában rögzített indokolásával lényegében negligálta azt a tényt, hogy a felperes bérleti jogviszony alapján kívánt adólevonást gyakorolni és nem gépbeszerzés címén, kizárólag a vizsgált időszakhoz képest 1 évvel később lefolytatott helyszíni szemle alapján, minden további bizonyíték nélkül azt állapította meg, hogy a gépek helyszíni szemle

időpontjában való létezése, birtoklása, szükségszerűen igazolja, hogy azokat a felperes korábban a számla szerinti teljesítési időpontban is bérelte.

[34] Nem értékelte az alperesnek 2022. január 21-én kelt nyilatkozatát, melyben egyértelműen rögzítette, hogy a felperes ugyan mutatott a székhelyén nyomdaipari gépeket, de arra vonatkozóan már nem merült fel semmilyen objektív bizonyíték, adat, hogy a felperes székhelyén lévő eszközök bérelt dolgok lettek volna és nem bizonyítja azt sem, hogy a felperes 2019-ben bérelt nyomdaipari gépeket. A jogerős ítélet 67. és 68. pontjában hivatkozott kúriai döntések a per tárgyát képező közigazgatási ügy valós történeti tényállásához nem kapcsolódnak. A felperes és számlakibocsátók iratai között nem volt semmi, ami a bérbeadás, illetőleg a gépek visszaadásának a megtörténtét igazolta volna, ezért nem lehetett ezen ügyleteket KMK 2. esetnek minősíteni.

[35] Nézete szerint az elsőfokú bíróság megsértette a Kp. 78. § (2) bekezdésében foglalt kötelezettségét azzal, hogy a nyomdaipari gépekre vonatkozó bérleti jogviszonnyal összefüggésben beszerzett bizonyítékokat és különösen a bérleti jogviszony tartalmi elemével kapcsolatos bizonyítékok hiányát egyáltalán nem értékelte, de nem is indokolta azok értékelésének mellőzését, megsértve ezzel a Pp. 346. §-ban foglalt indokolási kötelezettségét is.

[36] A jogerős ítélet 75. pontjából kiderül, hogy az elsőfokú bíróság nem tesz különbséget az Áfa tv. 9. § (1) bekezdés szerinti termékértékesítések körébe tartozó gép beszerzések és az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés szerinti szolgáltatásnyújtások körébe tartozó gépek bérletére vonatkozó szabályok között. A fűdémzsalu rendszer, valamint az építőipari eszközök, szerszámok bérbevételével kapcsolatos ítéleti indokolás kirívóan okszerűtlen és iratellenes, mert e körben is figyelmen kívül hagyta a bíróság azt az iratokból és az alperesi határozatokból is megismerhető tény, hogy az eszközök bérbevételének tényleges megtörténtét alátámasztó bizonyíték sem létezik. A számlakibocsátóknál és a felperesnél, mint számviteli törvény alanyainál szükségképpen meglévő számviteli dokumentum hiánya egy olyan objektív bizonyíték, amely más bizonyítékokkal egybevetve alkalmas annak megalapozott megállapítására, hogy a felperes nem csak a számlakibocsátóktól, de senki mástól nem vette bérbe a pontosan nem is ismert építőipari eszközöket. Amennyiben pedig nem létezik olyan bizonyíték, amivel a számla adatai egybevetethetők lennének, akkor a helyes jogi következtetés nem az, hogy az adóhatóság nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének, hanem az, hogy a beszerzési ügylet a felperes részéről egyáltalán nem történt meg.

[37] Arra is utalt, hogy amennyiben a felperes számlái szerint bérelt eszköz valamely általa végzett gazdasági tevékenységhez használhatott, azonban ilyen eszközzel maga nem rendelkezett, akkor a bérbevétel meg nem történte miatt a KMK 1. esete valóban nem lenne megállapítható. Az alperes határozataiban következetesen állította, hogy a felperes a számlakibocsátók számláira írt gépeket, eszközöket nem vette bérbe. Ezeknek az alperesi megállapításoknak a figyelmen kívül hagyásával rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy az alperes a tényállás, illetve az eset KMK szerinti minősítése kapcsán bizonytalan volt. Megítélése szerint a fűdémzsalu rendszer bérbevételével és egyes építőipari gépek bérbevételével kapcsolatos megállapítások alapvetően téves jogértelmezésen alapulnak, és a bíróság e téves jogértelmezés miatt rögzítette hiányosan a tényállást, hagyta figyelmen kívül

az alperesi határozat indokolásának vonatkozó megállapításait, s az alperesi nyilatkozatokat megsértve a Pp. 346. § (5) bekezdésében előírt indokolási kötelezettségét.

[38] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Állította, hogy a felülvizsgálattal támadott ítélet jogszerű, a bíróság helytállóan állapította meg, hogy az az adóhatósági állítás, mely szerint bizonyíték nem létezik, nem jogszerű, mivel éppen ezzel ellentétes a helyzet. Rendelkeznek számlával, szerződéssel, pénztárbizonylattal, szállítólevéllel, illetve a helyszíni szemle eredménye is igazolja a bérbe vett eszközök meglétét. Nincs szó számviteli dokumentumok hiányáról, az alperes tévesen indult ki abból, hogy ilyen nem létezett, mivel azok igazolhatóan az adóhatóság, illetőleg a bíróság rendelkezésére álltak.

A Kúria döntése és jogi indokai

[39] Az alperes felülvizsgálati kérelme nagyobb részt alapos.

[40] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelmek és az ellenkérelmek keretei között a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálta felül. A felülvizsgálati eljárásban nincs helye a kereset ismételt elbírálásának, a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatának, vagy bizonyítás felvételének. A Kúria a felülvizsgálati kérelmek elbírálása során azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelelt-e a felülvizsgálati kérelmekben megjelölt jogszabályoknak, a Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A kialakult bírói gyakorlat szerint a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok mérlegelésén alapuló ítélet akkor támadható eredményesen, a bizonyítékok felülmérlegelésének akkor van helye, ha a bizonyítékok egyenként és összességében nem alkalmasak a megállapított tények igazolására, vagy azok köre olyan mértékben hiányos, hogy abból megalapozott következtetés nem vonható le, illetve, ha a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen vagy iratellenes.

[41] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie, arról, hogy a gazdasági események a valóságban ténylegesen végbementek-e.

[42] Az adóhatóság a felperesi számla kiállítás és a számlák befogadása, az adólevonás jogszerű gyakorlása körében széleskörű vizsgálatot végzett.

[43] Az építési számlán feltüntetett gazdasági esemény megvalósulása körében feltárta a felperes szerepét, azt, hogy a felperes építőipari tevékenységet nem végzett, alkalmazottai csupán a nyomdaipari tevékenység végzését erősítették meg, illetve, hogy a részéről igénybe vett alvállalkozó sem végezhetett el a számlán feltüntetett gazdasági tevékenységet személyi és tárgyi körülményei alapján. Az alperes határozatában felsorakoztatta azokat a bizonyítékokat, amelyek a gazdasági tevékenység végzését nem támasztották alá és jogi szempontból is megfelelően értékelte az eseményeket. Helytálló az a megállapítása, hogy a felperes tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett a Kft. részére, és ezt a tevékenységet helyette a Kft. is teljesíthette. A Kúria már több döntésében megerősítette, hogy az alperes

tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettsége nem parttalan. Az a követelmény, amit az elsőfokú bíróság a Kft.1 teljesítésének bizonyítása kapcsán az adóhatóságra hárít túllépi az Art-ben a tényállás feltárára és bizonyításra vonatkozó előírásokat. Az adóhatóságnak nem kötelezettsége kutatni, hogy ha a felperes által megbízott Kft.1. nem teljesített, akkor helyette ki teljesíthette az építőipari tevékenységet arra is figyelemmel, hogy a Kft.1. a teljesítésről még csak nem is bocsátott ki számlát, illetve nem volt olyan személy, aki arról nyilatkozott volna, hogy mást is bevont volna a teljesítésbe. A Kft.1. felhívásra nyilatkozó alkalmazottai sem erősítették meg a Kft.1 teljesítését, és semmiképpen sem lehet az adóhatóság terhére értékelni a további alkalmazotti nyilatkozatok elmaradását. A szerződésen és számlán kívül semmi sem támasztotta alá a Kft.1 teljesítését, és a Kft. esetében sem volt fellelhető más, egyéb bizonyíték, amely a felperes valóságos teljesítését igazolta volna. A felperes az építési munka jellegéről, tartalmi megvalósulásáról, az elvégzett munka mennyiségéről érdemben nem tudott nyilatkozni, és a Kft. ügyvezetőjeként eljárva sem tudott további az Sztv. 15. § (3) bekezdésében rögzített valóság alapelvét kielégítő okirati bizonyítékokat rendelkezésre bocsátani. Ilyen tényállás mellett és a teljesítést igazoló bizonyítékok hiányára figyelemmel az alperesnek nem volt kötelezettsége a beruházó megkeresése és további információ beszerzése arra vonatkozóan, hogy ki teljesítette, teljesíthette az építőipari munkálatok elvégzését. Önmagában az a körülmény, hogy az épület megvalósult még nem igazolja semmilyen szinten a felperesi közreműködést, teljesítést. A felperesnek kellett volna rendelkeznie olyan okirati bizonyítékkal melyek alkalmasak a számlában szereplő tevékenység valóságának igazolására, nem pedig más, a felperessel közvetlenül kapcsolatban nem álló adózó irataival kell annak tényleges megvalósulását bizonyítani. Ennél fogva helyszíni szemle lefolytatására sem volt szükség a kivitelezés tényleges lebonyolításának ellenőrzésére.

[44] Egyetért a Kúria azzal az alperesi érveléssel is, hogy az elsőfokú bíróság az ügy szempontjából releváns tény nem rögzített és értékelt, így azt, hogy a felperes anélkül állított ki a teljesítésről számlát, hogy a beszerzői oldalon ennek a teljesítésnek nyoma lett volna, sem a felperesi ügyvezető, sem pedig azt őt követő ügyvezető nyilatkozni, bizonyítékot megnevezni, benyújtani a teljesítésre nem tudott. A felperesi számla kibocsátással összefüggésben az adóhatóság Kft.1 teljesítését jogszerűen vizsgálta, hiszen az egyértelmű, hogy a felperes maga nem teljesített, tehát kizárólag az általa megnevezett, a szerződésben szereplő vállalkozó teljesíthetett helyette, de ennek valóságosságát a rendelkezésre álló bizonyítékok nem támasztották alá. Az elsőfokú bíróság tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a Kúria álláspontja szerint azt a szükséges mértékben feltárta és helytállóan jelölte meg vizsgálódásának körét, annak tartalmát.

[45] A beszerzést terhelő adó levonása kapcsán a Kúria rögzíti, hogy a korábbi és a jelenlegi bírói gyakorlat szerint is, amennyiben az adóhatóság bizonyítja, hogy a valóságban végbe nem ment gazdasági eseményről kibocsátott számla tartalmilag hiteltelennek minősül, a számla alapján a számlát befogadó adóalany adólevonási jogát el kell utasítani. A Kúria hasonló tényállású ügyekben hozott számos ítéletében elvi jelentőséggel mondta ki, hogy az adólevonási jog kizárólag valós ügyletekhez, tényleges teljesítéshez kapcsolódhat. (KGD2017. 71.)

[46] A Kúria a perbeli jogvita megítélésakor irányadónak tekintette a Kfv. I. 35.362/2020/10. szám döntésében kifejtetteket: „Ennek során az elsőfokú bíróságnak arra kellett figyelemmel lennie, hogy az alperes milyen okból tagadta meg az adólevonási jog

gyakorlását, mert ehhez igazodik a felperesi tudattartalom elemzésének követelménye. A szükséges tényállást alperesnek két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, a számlakibocsátók tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével kell állást foglalnia abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó képes volt-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. Ha tehát az alperesi határozat azt tartalmazza, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény nem valósult meg, nem került teljesítésre, akkor az irányadó EUB. döntésekre (C-459/17, C-460/17) és a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 1. pontjára figyelemmel nincs szükség a számlabefogadó tudattartalmának elemzésére.” A Kúria kiemeli, hogy az áfalevonási jog gyakorolhatóságának nem elégséges feltétele az alakilag megfelelő számla megléte. A számla tárgyi feltételeivel szemben támasztott követelmények eredményezik azt, hogy a gazdasági esemény paramétereit az adóhatóságnak a számlakibocsátónál, és többszereplős lánc esetén a további számlakibocsátóknál is ellenőrizni kell.

[47] Az adóhatóság megpróbált megbizonyosodni a bérbeadott építőipari eszközök létezéséről, azonban ez a törekvése nem vezetett eredményre, a számlát kibocsátó társaságok az eszközök tulajdonjogát, birtoklását nem tudták hitelesen igazolni. Az a hivatkozásuk, hogy maguk is bérelték azokat sem került bizonyításra, az adóhatóság végig ellenőrizte a láncolatot, de az eszközök létezését a lánc egyik eleménél sem lehetett ellenőrizni és bizonyossággal megállapítani. A gazdasági események megvalósulása körében nyilatkoztatta az ügyvezetőket, alkalmazottakat, akik bérbeadásról semmilyen konkrét információval nem rendelkeztek. Tévedett az elsőfokú bíróság mikor a fenti körülményeknek nem tulajdonított jelentőséget és nem a teljesítés hiányára mutató körülményként értékelte. Tényként rögzíthető, hogy a gazdasági társaságoknál nem volt fellelhető olyan személy, aki tényleges bérbeadást megerősítette volna, a rendelkezésre álló ügyvezetői kétséges nyilatkozatok egyéb bizonyíték híján nem alkalmasak ennek ellenkezőjének megállapítására. Mindezek alapján tévesen helyezkedett az elsőfokú bíróság arra az álláspontra, hogy a bérbeadás megvalósult, nem beszélhetünk a KMK 1. pont teljesüléséről. Helytálló az alperesnek az a következtetés, hogy a gazdasági események a valóságban nem mentek végbe a számlakiállítók nem teljesítettek.

[48] Oszítja a Kúria azt az alperesi álláspontot is, hogy az elsőfokú bíróság ítélete nem tartalmazza azoknak a bizonyítékoknak az értékelését melyek alapján az alperesi határozattal ellentétben a bíróság a szerződések teljesítését állapítja meg. Habár önmagukban a számlakibocsátói társaságok működésének bizonyos hiányosságai nem képezheti akadályát az adólevonási jog gyakorlásának, azonban a számlában feltüntetett gazdasági események kézzelfogható megvalósulásának hiányában mindezek együtt okszerűen vezetnek arra következtetésre, hogy a számlákban foglalt gazdasági események nem valósak. Hiszen, ha a gazdasági társaságnak bizonyíthatóan nincs olyan tárgyi eszköze melyekkel a szerződés teljesíthető, és a további bérlés sem igazolható akkor nagy valószínűséggel feltételezhető a teljesítés hiánya. Ekként az építőipari eszközök, földmzsalu rendszer bérbeadása kapcsán a KMK. 1. pontjára alapozott alperesi álláspont helytálló volt. A Kúria nem találta ellentmondásosnak azt az alperesi érvelést sem, hogy a felperes arra figyelemmel sem élhetett az adólevonási joggal mert nem volt olyan bevételszerző tevékenysége melynek érdekében azokat igénybe vehette. Ugyanis, ha igazolást nyer, mint ahogy ezt az alperes bizonyította is, hogy nem végzett építőipari bevételszerző tevékenységet a felperes, úgy az ehhez kapcsolódó beszerzéseit terhelő áfa levonása megtagadható. A Kúria úgy értékelte, hogy mind két indok helytálló és különálló, bármelyik megvalósulása az adólevonás jogszerű megtagadását jelenti. Nem állt fenn semmilyen bizonytalansági tényező, ami bármilyen módon a felperes

bizonyítási kötelezettségét befolyásolta, ellehetetlenítette volna. Az építőipari tevékenység valóságosságának bizonyításával a bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó beszerzés általános forgalmi adó tartalma levonásra kerülhetett volna, annak bizonyítása mellett, hogy a számlákban szereplő események a valóságban bekövetkeztek. A felperes egyik feltétel megvalósulását sem tudta igazolni, sem azt, hogy ténylegesen végzett építőipari szolgáltatást, sem pedig a beszerzések megtörténtét.

[49] Nem találta alaposnak viszont a Kúria a nyomdaipari gépekkel kapcsolatos alperesi véleményt. A tényállás annyiban különbözik, hogy a nyomdaipari gépek túlnyomó többsége mai napig is a felperes birtokában van, ezt igazolja a helyszíni szemléről felvett jegyzőkönyv. Habár az az ellenőrzés idején készült és nem a vizsgált időszakra vonatkozóan rögzíti azok meglétét, de a felperes alkalmazottainak előadása szerint ezekkel végezték tevékenységüket, így feltételezhető, hogy azok a bérleti jogviszony keletkezésekor és fennálltakor is a felperes rendelkezésére álltak. Csak abban az esetben lenne elfogadható a KMK 1. esetkörre alapított álláspont, ha úgy, mint az építőipari eszközök esetében létezésük nem volna igazolható. Az alperest terhelő bizonyítási kötelezettség következtében nem értékelhető az a felülvizsgálati kérelemben kifejtett álláspontja, hogy nem igazolt ezek 2019.-s bérlése, mert az nem került bizonyításra az alperes részéről, hogy más beszerzési forrásból- akár adásvétel, vagy más jogviszony alapján- használná felperes azokat. Azáltal, hogy fizikai valójában fellelhetők, a KMK 1. esetkör nem alkalmazható, mert nem jelenthető ki, hogy csupán számla kibocsátás történt valós gazdasági tartalom nélkül. Az alperest terheli annak bizonyítása, hogy a felperes nem a bérleti jogviszonnyal összefüggésben jutott azok birtokába. Ilyen bizonyítást az alperes nem folytatott le, csupán azt vizsgálta, hogy a számlakiállító rendelkezett-e azokkal. Ennek bizonyítása esetén sem merülhet fel a KMK 1. esetkör, hanem mint ahogy azt az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg a KMK 2. esetkör alkalmazandó. Ebben az esetben nem maradhat el objektív körülmények alapján annak bizonyítása, hogy azon adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy a szolgáltatásokat nyújtották, tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz, vett részt. A levonási jog gyakorlása csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókijátszásnak, vagy eltúrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna). Ez azonban az adólevonási jog gyakorlásának megtagadásához szükséges komplex adójogi tényállásnak önálló eleme, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal. A számla szerinti gazdasági esemény hitelességét megdőntő bizonyítékokból – kivéve, ha az adózó bizonyított módon maga is tevékeny részese az adókijátszásnak – nem következik okszerűen a levonási jog megtagadása, bár a bizonyítékok tartalmuk függvényében mindkét tényállás kapcsán felhasználhatók. Az alperesi határozat csak akkor alkalmas a bíróság általi érdemi értékelésre, ha ezeket a fenti szempontokat koherens módon tartalmazza.

[50] Nem tévedett az elsőfokú bíróság tehát abban, hogy ezzel kapcsolatban új eljárás lefolytatása szükséges, és az elsőfokú ítélet 18. oldalának [75] pontja 2. bekezdésében írt új eljárásra vonatkozó utasítása is helytálló.

[51] A fentiekben részletezettek alapján a Kúria a Kp. 121. § (1) b.) pontja alapján az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta és csupán a nyomdaipari gépek bérlése vonatkozásában az alperes határozatait az elsőfokú határozatokra is kiterjedően megsemmisítette és e körben az adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új

eljárásban az elsőfokú ítéletben erre a tényállásra vonatkozó utasításokat kell betartani. Ezt meghaladóan viszont a felperes keresete nem volt alapos, ezért a Kúria a másik két tényállás tekintetében azt elutasította.

A döntés elvi tartalma

[52] *A formailag megfelelő számla kibocsátása, tartalmi hitelesség nélkül nem alapozza meg az adólevonási jog gyakorlását. Gazdasági esemény hiányában nem kell vizsgálni az áfalevonási jog gyakorlójának ismereteit, arra csak akkor kerülhet sor, ha a számlán feltüntetett gazdasági esemény a valóságban és igazolhatóan megtörtént.*

Záró rész

[53] A Kúria döntésével a felperes a tényállásokból keletkező adóhiányok arányát figyelembe véve 80 %-ban pervesztés, 20%-ban pernyertes lett. Ennek figyelembe vételével kötelezte az alperes részleges perköltség viselésére a Kp. 35. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel.

[54] A fenti pervesztesség arányát figyelembe véve köteles a felperes a kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére (kereseti illeték: 953.340 Ft-190.668 Ft, felülvizsgálati illeték: 1.588.900 Ft-317.780 Ft) az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 83. § (1) bekezdése alapján, míg az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a fennmaradó kereseti és felülvizsgálati eljárási részilleték az állam terhére marad.

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

[56] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. június 22.

Dr. Hajnal Péter s.k. Dr. Heinemann Csilla s.k. Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő