



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.307/2021/5.

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: Malik és Kiss Ügyvédi Iroda

Cím5., név

ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

cím)

Az alperes képviselője: jogtanácsos

(1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.)

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 17. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: a Fővárosi Törvényszék 38.K.701.166/2021/16.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 38. K. 701.166/2021/16. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 nap alatt 300.000 (háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak- külön felhívásra- 191.700 (egyszázkilencvenegyezer-hétszáz) forint kereseti, 319.500 (háromszáztizenkilencezer-öttség) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes szállója étterme bővítését és felújítását saját rezsiz beruházás keretében 2014-ben munkavállalói és alvállalkozók közreműködésével végezte el. A felperes a felújításhoz szükséges anyagokat maga szerezte be, az alvállalkozókkal külön szerződött, akik az elvégzett munkákról a felperesnek állították ki számláikat. A felperes a Kft.-vel (a továbbiakban: Kft.) 2014. március 13-án együttműködési megállapodást kötött a szálloda éttermének felújítási és műszaki karbantartási munkák kivitelezésével és elszámolásával kapcsolatban, mely szerint a Kft. az étterem átalakításának generál kivitelezési munkáinak felügyeletét látja el. A felek 2014. március 16-án vállalkozói szerződést is kötöttek, mely alapján a Kft., mint megbízó megbízta a felperest, mint vállalkozót az átalakítási munkálatok elvégzésére. A vállalkozási szerződés alapján a felperes az általa megvalósított munkákat leszámlázta a műszaki felügyeletet ellátó megbízott részére, aki az együttműködési megállapodás szerinti részére járó 3 %-os díjtétel felszámításával azt visszaszámlázta a felperes részére a jóváhagyott banki hitel szabályszerű lehívása érdekében.

[2] A felperes 2014. április hó 1-én teljesítési dátummal állította ki a Kft. részére álmennyezet átépítés, villanyszerelés, festés, faldekoráció munkálatokat magában foglaló 8.145.242.- Ft + 2.199.215.- Ft áfa összegű számlát, míg 2014. április 14-i teljesítési dátummal a gránitborítás, recepciós körpult építés, fényáteresztő és dekorfüggöny, asztalterítő, tányéralátét megnevezéssel a 3.493.567.- Ft + 943.263.- Ft áfa összegű számlákat.

[3] A Kft. két számlát bocsátott ki a felperes részére 2014. április 2-án, mely az álmennyezet átépítés, villanyszerelés, festés, faldekoráció megnevezést tartalmazta 8.397.157.- Ft + 2.267.232.- Ft áfa összegben, míg április 14-én a gránitborítás recepciós körpult építés fényáteresztő és dekorfüggöny, asztalterítő, tányéralátét megnevezéssel

3.602.843.- Ft + 972.000.- Ft áfa összegű számlát. A kibocsátott számlák kifizetése mindkét oldalról banki közreműködéssel valósult meg.

[4] Az adóhatóság 2014. április időszakra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett a felperesnél áfa adónemben, a felperes terhére 3.195.000, - Ft adókülönbözetet állapított meg, mely adóhiánynak minősült. Az adóhiány után 1.597.000,- Ft adóbírságot szabott ki és 241.000, - Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[5] Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a felperes tényleges termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást nem végzett a Kft. felé. Az álmennyezet és a recepciós körpult a Hotel éttermében beépítésre került, ezért a felperes által kibocsátott számlákon szereplő tárgyi eszközök, beruházások nem forgalomképesek, nem képezheték adásvétel tárgyát, azok mindvégig a felperes tulajdonát képezték. Mivel a fényáteresztő és dekorfüggönyök, asztalterítők, tányéralátétek elkészítéséről az alvállalkozó csak 2014. május 22-én bocsátotta ki a vég számlát, ezért az értékesítésük 2014. április 14-én még nem történhetett meg a felperes részére. A felperes ténylegesen nem teljesítette a Kft. felé kibocsátott számlákban foglalt építőipari szolgáltatásokat, termékértékesítéseket, hiszen a vitatott számlákban részletezett szolgáltatásokat a felperes saját rezsiz beruházás keretében saját munkavállalókkal, illetve alvállalkozókkal végeztette el úgy, hogy az adott ingatlan mindvégig a saját birtokában, tulajdonában maradt. A felperes által kibocsátott számlák azt a célt szolgálták, hogy az adott beruházást átszámlázza Kft.-nek annak érdekében, hogy azt Kft. át tudja számlázni a felperesnek a fejlesztési hitel levonása érdekében.

[6] Az adóhatóság azt is rögzítette, hogy a felperes a szerződésben megnevezett átalakítási és kivitelezési munkálatok elvégzésével a Kft.-t, mint generálkivitelezőt bízta meg. A generálkivitelező a saját alkalmazottakkal vagy az általa igénybe vett alvállalkozókkal a maga nevében köt szerződést, ezért a felperes, mint megbízó kivitelezéssel történő megbízása nem értelmezhető. A Kft. ténylegesen csak felügyelte a munkálatokat, ötletet adott a kivitelezéshez, de a munkát nem a Kft. végezte el, valamint alvállalkozókat sem bízott meg saját nevében a kivitelezéssel. Utalt az adóhatóság arra is, hogy a kibocsátott számlákon nincs feltüntetve a 3%-os szolgálati díjtétel, így a számlákban foglalt áfa teljes összegének levonásba helyezését nem fogadta el. A két társaság színlelt szerződéseket kötött a banki hitel lehívhatósági feltételeinek történő megfelelése érdekében, a befogadott számlák nem valós gazdasági eseményről szólnak, hiteltelen számlák. Emiatt az áfa levonás jogát az adóhatóság az általános forgalmi adóról szóló 2007. év CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. § (1) bekezdése, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 11. § (3), 165. § (2) és 166. § (1) és (2) bekezdései alapján elutasította.

[7] A felperes fellebbezése folytán eljár alperes a 2233742451 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyes indokai alapján helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az ellenkérelem

[8] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását, másodlagosan megsemmisítését, illetve az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[9] Hangsúlyozta, hogy az alperes nem támasztotta alá egyértelműen és objektív bizonyítékokkal, hogy a vitatott számlákon feltüntetett gazdasági események teljesítése nem történt meg. Nem fedi a valóságot, miszerint a hitel lehívás érdekében történtek a számlázások a felperes és a Kft. között, mivel a számlákban foglalt munkálatok elvégzésre kerültek. Az a körülmény, hogy a felperes a perbeli munkálatok elvégzésére részben más kivitelezőket is megbízott és azon gazdasági szereplőktől is fogadott be számlákat, nem bizonyítja, hogy a felperes, illetőleg a Kft. nem végzett kivitelezési munkálatokat. A felek elismerték a teljesítéseket, a kapcsolatot személyesen tartották és a vállalkozási szerződésben, valamint az együttműködési megállapodásban foglaltak teljeskörűen megvalósultak. A számlák tartalmának hiteltelenségére és az Afa törvény megsértésére alapozott megállapításokat csak abban az esetben lehetne tenni, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény nem valós, a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre, azonban e körülmények egyike sem került bizonyításra az eljárás során.

[10] Az alperes mindezek alapján megsértette az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésben meghatározott kötelezettségét, mivel nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének teljeskörűen, és nem vette figyelembe a felperes javára szóló tényeket és okiratokat, hiszen a határozat abból vont le következtetést, hogy a felperes más adóalanyoktól is fogadott be számlákat a kérdéses számlákban feltüntetett munkálatok kapcsán, azonban azt nem vette figyelembe, hogy a munkálatok bizonyos részét maga a felperes, illetve a Kft. végezte.

[11] Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte. Hangsúlyozta, hogy nem vitatta, hogy a kivitelezési munkák elvégzésre kerültek, de a munkálatok már korábban lezajlottak és azokról egyéb vállalkozók is számlát állítottak ki, továbbá a felperes által csatolt fényképfelvételek és meghallgatott tanúk nem igazolják, hogy kik végezték el a munkálatokat, a felperes alkalmazottai vagy alvállalkozói. A dátumoknak jelentősége van annak megállapítása érdekében, hogy a munkákat a hitelszerződés megkötéséhez képest mikor végezték el, tehát a hitel folyósítása úgy történt, hogy a már elvégzett munkálatokról állítottak ki egy újabb számlát vagy ténylegesen az együttműködési megállapodás megkötése után került sor a kérdéses munkák lefolytatására. Hivatkozott a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében foglaltakra, hangsúlyozta mivel gazdasági esemény nem történt, ezért a kellő körülmétekintés vizsgálata sem volt szükséges.

[12] A bíróság a pert az Európai Unió Bíróságának a C-611/19. és a C-610/19. számú ügyekben hozott döntéseire felfüggesztette, mely döntéseket követően a felperes nyilatkozatot nem tett, míg az alperes változatlanul fenntartotta a határozatában foglaltakat és kérte a felperes keresetének elutasítását.

Az elsőfokú bíróság döntése

[13] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta, ezért az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően akként változtatta meg, hogy a felperes terhére megállapított adóhiányt és jogkövetkezményeket törölte.

[14] A bíróság rögzítette, hogy a felperes az ellenőrzés során becsatolta a vizsgálat tárgyát képező számlákat és azokhoz tartozó teljesítési igazolásokat, az alvállalkozói számlákat és az alvállalkozói teljesítés során keletkezett iratokat, a számlák kiállításának alapját képező együttműködési megállapodást és a vállalkozói szerződéseket, továbbá a hitelszerződést, amivel az Áfa tv. 127. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettségét teljesítette. Ezen túlmenően kiemelte, hogy a megrendelés tárgyát képező szolgáltatás elkészült, a számlák szerinti munkálatokat elvégezték, azok pénzügyi teljesítése megtörtént, továbbá a felperes és a Kft. az ügyletek révén őket terhelő adókat befizették. Mindezekre figyelemmel nézete szerint a számlákban feltüntetett gazdasági eseményekkel szemben az adóhatóságnak kellett bizonyítania az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése szerinti tényállás feltárási kötelezettsége folytán a számlák tartalmi hiteltelenségét, vagyis fiktív voltát.

[15] Idézte az Európai Unió Bíróságának C-80/11. és C-142/11. számú ügyében, valamint a C-610/19. és C-611/19. számú végzéseiben kifejtett álláspontját, egyrészt azt, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a HÉA levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékkel és képes-e azok szállítására illetőleg, hogy HÉA bevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal. Arra is utalt, hogy az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok szabadon választhatják meg azt a szervezési struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez. A visszaélészerű magatartás tilalmának elve csak a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzési célú megállapodásokat tiltja, amely adóelőny megszerzése ellentétes lenne az irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel.

[16] Mivel a felek közötti szerződéses jogviszonyt a polgári jog nem tiltja, az teljes mértékben jogszerű volt, még akkor is, ha e konstrukcióban a feleknek áfabefizetési kötelezettsége és áfalevonási joga keletkezett, ami a Kft. bevonása nélkül nem történt volna meg, hiszen a C-611/19 számú végzés 41. pontjában szereplő megállapítások szerint, amennyiben a feleknek az ügylet kialakításának módjával az adóterhek csökkentése lett volna a céljuk, az sem alapozhatta volna meg a felperes áfalevonási jogának elutasítását. Jelen esetben a szerződések megkötésének oka a korábbi együttműködésükön kívül a felperes hitel felvételre irányuló szándéka volt, mely, mint adójogi tényálláson kívüli cél, az Európai Unió Bírósága döntései értelmében az áfalevonási jog elutasításával nem volt szankcionálható.

[17] A bíróság az alkalmazandó jogszabályok és az Európai Unió Bírósága döntései alapján arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóságok a rendelkezésükre álló bizonyítékok alapján az anyagi jogi jogszabályok megsértő alkalmazásával, valamint a bizonyítékok jogszerűtlen és egyoldalú mérlegelésével téves következtetésre jutottak, amikor azt állapították meg, hogy a számlakibocsátónak a munka elvégzésébe való bevonása és a számla szerinti gazdasági esemény a felek között nem történt meg, ezért a számlák fiktívnek minősíthetők. Megítélése szerint az alperes által beszerzett bizonyítékok, illetve azoknak az alperes által kiemelt elemei nem alapozzák kétséget kizáróan azt a feltevést, hogy a munkálatok elvégzését követően kizárólag a hitel felvétele érdekében valós gazdasági esemény nélkül lettek kiállítva a számlák, mivel ezek az adatok nem voltak objektív körülménynek tekinthetők, mint amikre alapozva az adózó adólevonáshoz való jogát az

adóhatóság elvitathatta volna az Európai Unió Bírósága Mahagében és Dávid valamint a Vikingo fővállalkozó és Crew Print ügyekben hozott döntések tartalmára is figyelemmel.

[18] Az elsőfokú bíróság az Európai Unió Bírósága C-255/02 Halifax ügyben tett megállapításaira is figyelemmel elemezte az adólevonási jog megtagadásának jogszerűségét és arra a következtetésre jutott, hogy nem megalapozott az az alperesi álláspont, hogy a felek általi szerződéses konstrukció kialakítása rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősült volna, hiszen a felperes adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása jogszerűen számos tényezőkön alapulhatott, beleértve a Héa rendszerrel összefüggésben felmerülő adó megfontolásokat. A vizsgált ügyleteknek az adóhatóság által is elismerten nem az adóelőny megszerzése volt az alapvető célja, hanem a felek által egyezően előadott egyéb okok. Mivel az áfa levonási jog ezen ügyletek szükségszerű velejárója volt, önmagában ezért e jogosultság gyakorlása nem volt rendeltetésellenes joggyakorlásnak tekinthető, hiszen az áfa levonás jogával élni kívánó adóalany csak az általa előzetesen már befizetett vagy a befizetendő áfát igényelte vissza, mely lehetőség az adóalanyok tehermentesítésére szolgál, ami jogellenes adóminimalizálásnak nem volt minősíthető. Mivel e jog a fő szabály szerint nem korlátozható, így az adóalanyt attól függetlenül is megilleti, hogy az áfa levonás alapját képező gazdasági tevékenység milyen konstrukcióban, illetőleg milyen jogviszony keretében végzi, melynek megválasztása az adójogon belüli vagy kívüli jogok alapján a Halifax ügy indokolása szerint rendeltetésellenes joggyakorlásnak nem minősíthető.

[19] Nézete szerint az adólevonási jog és megtagadásának és a számlák fiktív voltának bizonyítására nem volt alkalmas az a tény sem, hogy a felperes saját alvállalkozói által kiállított számlák kiállításának időpontját megelőzően állította ki a Kft. felé a számlák és a teljesítés igazolást. Ezzel összefüggésben rögzítette, hogy a felek nem hogy nem tagadták, de a köztük létrejött együttműködési megállapodásban kifejezetten utaltak arra, hogy a számlák kiállításának módja a hitel lehívhatósága érdekében történt, mely hitelnek a számlák szerint gazdasági tevékenység finanszírozása volt a célja, ezért nem volt reális a számla valós voltának elismerése feltételeként az az alperesi elvárás, hogy a felek egymás felé kizárólag az ügyletek befejezését követően állítsanak ki számlát, hiszen ebben az esetben éppen a hitel lényege és célja, vagyis az ügyletek hitelből való finanszírozása hiúsult volna meg.

[20] A tételek elkülönítést hiányoló alperesi álláspontot is elvetette. Nincs jogszabályi alapja annak az alperesi elvárásnak, hogy a szolgáltatási díjtételt is el kéne különíteni, mert a TESZOR' 15 nem tartalmazza a Kft. által elvégzett szolgáltatás számát, hiszen az építőipari tevékenységek között csak az építés szerepel szolgáltatásként, a mennyiség pedig a számla szerinti szolgáltatás tekintetében nem értelmezhető. Emellett hivatkozott az Európai Unió Bírósága C-430/19. számú ügyében kifejtettekre, mely szerint, ha az adóhatóság a számla tartalmát képező szolgáltatás megnevezésében hibát talál, úgy lehetővé kell tennie annak a kijavítását, ugyanakkor hangsúlyozva, hogy jelen esetben az Áfa törvény 169. § f) pontja értelmében a számla adattartalmának alperes által hivatkozott hibája nem állt fenn.

[21] A bíróság ítéletében arra is utalt, hogy az alperes az áfa levonási jog megtagadásának alapját képező törvényi tényállás egyik elemét, az adócsalás meglétét az Európai Unió Bírósága által elvárt módon nem tudta bizonyítani, így megállapításai vélelmeken és feltételezéseken alapultak.

A felülvizsgálat kérelem és az ellenkérelem

[22] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett felülvizsgálati kérelmet. A jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása érdekében.

[23] Érvelése szerint az elsőfokú bíróság az irányadó jogszabályok téves értelmezésével a bizonyítékok okszerűtlen értékelésével, iratellenes megállapításokkal, jogszabálysértő megállapításra jutott. Hangsúlyozta, hogy az a meggyőződés olvasható ki az ítéletből, hogy kizárólag az okiratok rendelkezésre állásának van jelentősége a levonási jog megítélése szempontjából, a gazdasági esemény megvalósulásának, a számlák tartalmi hitelességének nincs.

[24] Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerint azt a feltételt, hogy az adólevonási jog tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, az ügylet teljesítést tanúsító számla, amely feltételből a hangsúly az ügylet teljesítését tanúsító fordulatban van. Nem elégséges a papírforma szerinti, azaz az alakilag megfelelő számla megléte, mögöttes az áfa levonási jog gyakorolhatóságához valós gazdasági eseménynek kell lennie.

[25] Hangsúlyozta, hogy a feltárt tényállás szerint a kivitelezési munkákat a felperes érdekében és javára kerültek elvégzésre, a felperes által beszerzett anyagok a felújítás során felperes szállodájába beépítésre kerültek, a szakipari munkákat az alvállalkozók a felperes részére teljesítették, így azok tovább számlázására nem volt mód. Az Áfa törvény 120. § a) pontja alapján a gazdasági esemény megvalósulásának eredendő feltétele az, hogy sor kerüljön az Áfa törvény 9. § (1) bekezdés szerinti termékértékesítésre, mely magába foglalja az adott dolognak az átengedését és birtokba vételét. Az alperes rögzítette, hogy a felek közötti ügyletek gazdasági esemény hiányában formálisan sem teljesítették az Áfa törvény 13. § (1) bekezdése szerinti szolgáltatás-nyújtás fogalmát, a felperes nem nyújtott a Kft. felé kivitelezéshez kapcsolódó szolgáltatást és azt nem is vette 1-2 nappal később igénybe.

[26] A felperes állítása szerint a számlák kiállítására csak azért volt szükség, hogy a Kft. 1-2 nappal később visszaszámlázhassa a rajta lévő szolgáltatásokat, mert a fejlesztést finanszírozó bankkal kötött hitelszerződés szerint a fejlesztésre jóváhagyott hitelt csak ki nem egyenlített számlák alapján lehetett lehívni. Valós gazdasági esemény hiányában az áfa bevallások és befizetések esetén sem kerülhet sor a számla befogadójánál a levonási jog gyakorlására. Ezek azok az ügyletek, amelyek az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény 1. pontja akként határozott meg, hogy a számlában szereplő további termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás a valóságban nem történt meg, a számla csak önmagában létezik, mögöttes gazdasági esemény nélkül. Hangsúlyozta, hogy nem vonható párhuzam a bíróság által hivatkozott Európai Unió döntéseivel, így a bíróság hivatkozása téves.

[27] Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen értékelte, mikor azt rögzítette, hogy az alperes által beszerzett bizonyítékok nem alapozták meg kétséget kizáróan azt, hogy a számlák a munkálatok elvégzését követően kizárólag a hitel felvétele érdekében, valós gazdasági esemény nélkül lettek kiállítva. Utalt arra, hogy az adóhatóság nem vitatta, hogy a Kft. a munkákhoz ötletfelhasználást és műszaki felügyeletet biztosított 3%-os díjtétel hozzáadásával, azonban a számlákon kizárólag a kivitelezési munkákról szóló gazdasági

események kerültek feltüntetésre, melyet a Kft. nyilvánvalóan nem végzett el. Az általa kiállított számlákban nincs elkülönítve a szolgáltatási díjtétel, így a felperes felé kiállított számlák egészében véve hiteltelennek bizonyultak.

[28] Vitatta azt a bírósági álláspontot is, hogy az alperesnek kellett volna bizonyítania, hogy a számlák szerinti gazdasági események a felek közötti szerződést megelőzően történtek, hiszen nem ezen alapult az adólevonási jog megtagadása. Okszerűtlenül állítja az ítélet azt is, hogy a számla tartalmát képező szolgáltatás megnevezésben megjelölt hiba okozta volna az adólevonási jog megtagadását. A kifogásolt számlákon szereplő gazdasági események és a számlákhoz csatolt okiratok alapján egyértelműen megállapítható/meghatározható volt, a számlán szereplő gazdasági esemény tartalma, mely nem volt azonos a Kft. által felperes felé nyújtott szolgáltatással.

[29] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[30] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[31] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértéssel hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 275. § (1) – (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A felülvizsgálati eljárásban, annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye sem bizonyítás felvételének, sem a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésének (BH2012. 179., BH2002. 29.). Mivel a bizonyítékok értékelése a bíróság törvényi felhatalmazáson alapuló perbeli cselekménye, a mérlegeléssel megállapított tényállás – ha az nem iratellenes, nem okszerűtlen és logikai ellentmondást sem tartalmaz – felülvizsgálattal nem támadható. Ugyanakkor, ha a kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelés az ügy érdemi elbírálását is tévútra viszi és így születik jogszabálysértő határozat, a Kúria kivételesen élhet és él is a felülmérlegelés lehetőségével (BH1999. 44.).

[32] A Kúria előjáróban 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.)

[33] 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”.

[34] Az adólevonási jog jogszerű gyakorlásának megítélésekor az anyagi feltételek teljesülését kell is ellenőrizni, 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 héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget.” Ezt a gyakorlatot erősítette meg az elsőfokú bíróság által kezdeményezett másik előzetes döntéshozatali eljárásban az EUB C-610/19 döntés [46] pontja: „E tekintetben meg kell állapítani, hogy a levonási jog anyagi jogi feltételei csak akkor teljesülnek, ha a számla által érintett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették.” 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 címezettjétől 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.

[35] Elsőként tehát az elsőfokú bíróságnak azt kellett volna vizsgálnia, hogy az a gazdasági esemény, amiről a számlákat kiállították megvalósítják-e az Áfa tv. szerinti termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, mert bár a héairányelv a héa alkalmazási körét nagyon tágan határozza meg, de az adó hatálya csak a gazdasági jellegű tevékenységekre terjed ki. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontját is, mely szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, amely feltételből a hangsúly a perbeli esetben az „ügylet teljesítését tanúsító” fordulaton van. Nem elégséges a papírforma szerinti, azaz alakilag megfelelő számla megléte, mögötte az áfa levonási jog gyakorolhatóságához valós gazdasági tevékenységnek kell lenni.

[36] A fentiek alapján a Kúriának abban kellett állást foglalnia, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdése szerinti bizonyíték értékelési kötelezettségének eleget tett-e, a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján helytállóan állapította-e meg, hogy tényleges gazdasági tevékenység végzésére a felperes részéről, illetve a számlakibocsátó részéről sor került.

[37] 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 számlakibocsátó részére, mikor a saját rezsiz beruházásában megvalósított felújítási, bővítési munkákat kiszámlázta részére. A munkák megrendelője maga a felperes volt, amit a vele szerződéses kapcsolatban álló vállalkozók részére végeztek el. A felperes nem értékesített terméket a számlakibocsátónak, hiszen a bárpult, álmennyezet, villanszerelési munkák az a birtokában lévő ingatlanba beépítésre kerültek, azok önállóan nem voltak forgalomképesek. Szolgáltatásnyújtásnak sem értékelhető a felperes tevékenysége, az építőipari szolgáltatást részére teljesítették azok a vállalkozók, akikkel jogviszonyba került. Helyesen mutatott rá az alperes arra is, hogy a felperes olyan munkálatok elvégzését is átszámlázta a számlakibocsátó részére, amit még részére a vállalkozók nem teljesítettek, mert a teljesítés később került kiszámlázásra. Ténylegesen csak „papíron” megvalósuló tevékenységek kerültek átszámlázásra, melyet a számlakibocsátó pár nappal később visszaszámlázott felperes részére, az Áfa tv. -ben szabályozott gazdasági tevékenység megvalósulása nélkül. A felek beismerték, hogy a „papíron” megvalósuló gazdasági tevékenység számlázására hitel lehívás céljából került sor, ami viszont nem alapozza meg az adólevonási jog gyakorlását. Az adólevonást a valóságban végbement gazdasági esemény alapozza meg, csak „papíron, számlában” megjelenő nem. Mindezt a számlán feltüntetett áfa levonásához való jog megtagadásához elegendő, ha a hatóság bizonyítja, hogy azon ügyletek, amelyekre e számla vonatkozik, ténylegesen nem kerültek teljesítésre. Ebben az esetben tehát kizárólag a gazdasági esemény hiánya, minden további bizonyítási cselekmény nélkül, megalapozza az áfa levonási jog gyakorlásának megtagadását. Tévedett az elsőfokú bíróság mikor a felek által kialakított konstrukció alapján, csak arra figyelemmel, hogy mindegyik fél költségvetési kapcsolata rendezett volt, az áfa levonást jogszerűnek találta.

[38] A Kúria ismételten utal a bíróság által is hivatkozott C-610/19. számú végzésben írtakra, mely egyértelműen tartalmazza, hogy a gazdasági esemény megtörténte nélkül nem kerülhet sor a hía 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, illetve szolgáltatásnyújtás a számlakibocsátó részéről, amit ő valósított meg, hiszen azokat már korábban a felperessel jogviszonyba álló vállalkozók teljesítették. Ezek átszámlázása nem volt indokolt, mert a számlakibocsátó nem volt fővállalkozó, a munkák elszámolása nem rajta keresztül történt meg.

[39] Nem ért egyet a Kúria azzal az elsőfokú bírósági állásponttal sem, hogy a Polgári Törvénykönyvben szabályozott szerződéses szabadság elve felhatalmazná a feleket arra, hogy az adólevonási jog szabályainak kijátszását célzó szerződéseket kössenek. A szerződési szabadság elve arra utal, hogy a felek akarata jogi értelemben nincs megkötve. A jogalanyok maguk döntenek el, kötnek-e szerződést, ha igen, kivel, milyen tartalommal. Azonban ez nem jelenti azt, hogy pusztán a szerződés létezése alapján, tényleges gazdasági tevékenység végzése nélkül, annak hiányában jogosulttá válnának az általános forgalmi adó levonásra. Az elsőfokú bíróság által idézett EUB álláspont sem erre utal, hanem arra, hogy a felek szabadon választhatják meg a szerződéses konstrukciót, jogukban áll az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani, de a hía irányelv is tiltja a mesterséges, a valóságban végbe se ment ügyleteket és az ahhoz kapcsolódó adólevonást.

[40] Az Áfa tv. 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlását meg kell tagadni, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a számlán szereplő felek között nem jött létre gazdasági esemény, ilyen esetben az Európai Unió Bíróságának C-80/11., és C-142/11. számú ítéletében kifejtettek nem alkalmazhatóak, az adóhatóságnak nem kell vizsgálnia a számlát befogadó adóalany tudattartalmát (KMK vélemény 1. pontja).

[41] A fentiek alapján az alperesi határozat jogszerűtlensége nem állapítható meg, a kialakult és követett bírói gyakorlat alapján vetette el a felperes adólevonási jogának gyakorlását.

[42] Az ezzel ellentétes elsőfokú bírói ítéletet a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A döntés elvi tartalma

[43] *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.*

Záró rész

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

[45] A Kúria a kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte.

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

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

Budapest, 2021. szeptember 23.

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