



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.197/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

Dr. Demjén Péter bíró

A felperes: felperes

(cím1.)

A felperesi képviselő: Dr. Juhász Gábor István

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Lukács Renáta kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2021. január 19. napján kelt 40.K.701.369/2020/21. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 40.K.701.369/2020/21. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott, semmisséget érintő részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi, az alperes 2234643027 iktatószámú határozatát hatályon kívül helyezi és az alperest ekörben új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperes részére 200.000 (azaz kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat szempontjából releváns tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja alapján 2018. május hónapra adó-visszaigénylés kiutalást megelőző vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben, amelynek eredményeként a 4314560626 számú határozatában a felperes terhére 5.934.000 Ft teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönbötetet állapított meg és 2.967.000 Ft adóbírságot szabott ki.

[2] Az adóhatóság a Pénzügyminisztérium által rendelkezésre bocsátott közbeszerzési dokumentumok alapján megállapította, hogy a felperes a vizsgált időszakban saját telephelyén (cím4.) „automata mikroelektronikai áramköri lapgyártó rendszerhez gépek és mechanikus készülék és gyártó-pásztázó egység” beszerzését valósította meg állami támogatással. A beruházás szerződéses értéke 509.800.000 Ft + 137.646.000 Ft áfa volt, a projekt 2018. július 27-én zárult le. A vizsgált időszakban a felperes nyertes ajánlattevő partnerével, a G. Kft.-vel két szerződést kötött, a 2017. március 1-jén kelt szállítási szerződés értelmében a nyertes ajánlattevő „automata mikroelektronikai áramköri lapgyártó rendszer, beültető, hőkezelő és ellenőrző egység komplett tárrendszerrel” új berendezés szállítását vállalta. Habár a közbeszerzéshez csatolt árajánlatok német gyártótól származó berendezésekről szóltak és gyártói listaárakat rögzítettek, a G. Kft. a gyártói listaárnál kedvezőbb áron ajánlotta az azonos paraméterű, a német gyártótól (A.A.S.s Gmbh. & C.K..) származó új berendezéseket. A 2017. március 24-én kelt szállítási szerződés alapján a G. Kft. „automata mikroelektronikai áramköri lapgyártó rendszer – automata pásztázó egység” új berendezés szállítását vállalta. a gyártói listaárhoz képest szintén jelentős árengedménnyel.

[3] A felperes a G. Kft.-től a vizsgált időszakban az edelényi projekthez kapcsolódóan két előlegszámlát fogadott be összesen 21.977.000 Ft + 5.934.000 Ft áfa értékben. Az elsőfokú adóhatóság a csökkentett ajánlati ár elérését adókijátszás gyanúját felvető körülményként értékelte, és bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy a G. Kft.-től befogadott számlákban feltüntetett gazdasági események a számlákon szereplő felek között nem valósultak meg, a számlák a F. s.r.o. szlovák gazdasági társaságtól történő gépbeszerzést nem támasztották alá. Habár a pénzügyi kiegyenlítések a felperes és a G. Kft. közötti beszerzések vonatkozásában megtörténtek, a beszerzések F. s.r.o. felé történő kiegyenlítése a már nem volt igazolt, ezért a számlákra adólevonási jog az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, 168. § (1)-(2) bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdése, 165. § (2) bekezdése és 166. § (2) bekezdése alapján nem alapítható.

[4] A felperes felelőssége kapcsán az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy kellő körültekintés tanúsítása esetén - amennyiben ellenőrizte volna, hogy számlakibocsátója hogyan tudott a gyártói listaárnál alacsonyabb összegű ajánlatot tenni a szállításokra, - tudhatott volna arról, hogy adókijátszás részesévé vált. A szállító a közösségi beszerzést bevallásában nem szerepeltette, a termékek gyártójánál alacsonyabb áron csak úgy tudta ajánlani a berendezéseket, hogy azok beszerzését külföldi cégen keresztül bizonylatolta, és adófizetési kötelezettségét nem teljesítette. A felperes szerződéses partneréről korábbi „jó kapcsolatait” alapján információkat nem szerzett.

[5] Az adóvizsgálat során az adóhatóság látókörébe került, hogy a felperes a Sz. Kft. megrendelése alapján ugyancsak a G. Kft.-vel kötött szerződést 2017. december 15-én egy körgerjesztésű szita B. szállítására. A B.i projekt szállítás határideje 2018. július 31. volt. Felperes a Sz. Kft. felé 2018. május 31-i teljesítésű időpontú 2.362.000 Ft + 638.000 Ft áfa összegű előlegszámlát bocsátott ki a vizsgált időszakban. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a körgerjesztésű szita szállítójaként a G. Kft. aktív közreműködését a dokumentumok nem támasztották alá.

[6] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2019. november 28. napján kelt 2234643027 számú végleges határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes az ügyletre a Kúria 5/2016. (IX.23.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK. vélemény) 2. pontjában foglalt esetkört azonosította (a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között). Rögzítette, hogy a tartalmi hiteltelenségre alapított adólevonási jog megtagadása tárgyában vizsgálati sorrendiség állapítható meg. Az adóhatóság elsőként azt vizsgálja, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, ezt követi, hogy a gazdasági esemény a felek között valósult-e meg, végül, hogy a számla befogadója minden ésszerűen elvárható magatartást megtett-e az adókijátszás elkerülése érdekében. Habár az adózó nem köteles az adóhatósággal azonos szintű ellenőrzésre, a számlakibocsátó tevékenységével kapcsolatban nem elegendő a pusztán jóhiszemű bizakodás. Felperes a számlák szerinti ügyletekről, a berendezések eredetéről, a beszerzési forrásról lényegi információval nem rendelkezett, az adókijátszás elkerülése érdekében a szükséges intézkedéseket a legminimálisabb mértékben sem tette meg, számlakibocsátója mélyrehatóbb vizsgálatát semmilyen módon nem végezte el, kizárólag korábbi gazdasági kapcsolataira tekintettel ítélte alkalmasnak a partnert. További alvállalkozó bevonásáról sem volt információja, annak ellenére, hogy tudomással bírt arról, hogy a számlakibocsátó képviselőjének szlovákiai kapcsolatai alapján a berendezést külföldről szerzik be. Ilyen mértékű érdektelenség, figyelemmel az ügyletek nagyságrendjére, volumenére, az ésszerűen elvárható magatartás követelményének nem felel meg. Felperes nagyfokú hanyagságát mutatja továbbá, hogy a gép gyártója és az eredeti gyártói listaár a felek közötti szerződés alapján ismert volt, ráadásul felperes a gép gyártójától közvetlenül is rendelkezett ajánlattal, mégsem a gyártóval vette fel a gazdasági kapcsolatot, melynek racionális, ésszerű indokát nem adta. Mivel tudott a partner szlovákiai kapcsolatairól, tudomással bírhatott arról, hogy a G. Kft. a termék gyártójánál alacsonyabb áron csak úgy tudja ajánlani a berendezést, hogy azok beszerzését külföldi cégen keresztül bizonylatolja, és a beszerzésekkel összefüggő áfa fizetési kötelezettségét elmulasztja. A kedvezőbb árfekvés gyanút keltő körülmény kellett, hogy legyen. A szerződés tárgyát képező berendezés specialitására tekintettel jelentőséggel bírt az is, hogy felperes szerződéses partnerétől nem várt el garanciális kötelezettséget sem, hiszen nem tartotta szükségesnek a gép eredetével kapcsolatos pontos információk átadását. A felek a pályázati támogatással megvalósult berendezések beszerzésével összefüggésben jogellenes adóelőny megszerzésére irányuló fiktív számlázási láncolatot hoztak létre, ugyanakkor a számlabefogadó felperes az ügylet körülményeit kellő alapossággal nem vizsgálta, nem tanúsította az elvárható magatartást, hogy az adókijátszásban való részvételt elkerülhesse.

A kereseti kérelem

[7] A felperes a végleges határozat bírósági felülvizsgálata iránti keresetében elsődlegesen a döntés semmisségének megállapítását, másodlagosan a megváltoztatását és annak megállapítását kérte, hogy adókülönbözet lehetősége nem áll fenn, harmadlagosan az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Semmisségi kifogása kapcsán állította, hogy a határozat nem felel meg a közfeladatot ellátó személyek iratkezelésének általános követelményeiről szóló 335/2005 (XII. 29.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Kr.) 52. § (2) bekezdése szerinti elektronikus

aláírás követelményének, így joghatás kiváltására alkalmatlan. Az Air. 99. § (1) és (2) bekezdése szerinti tényállástisztázási kötelezettség megsértése tekintetében állította, hogy a lefolytatott bizonyítási cselekmények nem támasztották alá, hogy jogosulatlanul gyakorolta volna adólevonási jogát. Az elsőfokú adóhatóságot a KMK. vélemény és az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB.) esetjoga (C-32/03. C-80/11.-C-142/11.) alapján is többletbizonyítási kötelezettség terhelte, hogy tudta-e, hogy a számlakibocsátó nem azonos az áfát áthárító adóalannyal. A határozatban megállapított tényállás, valamint az abból levont ténybeli és jogi következtetések tévesek, melynek alapja, hogy az adóhatóság az általa előre megkonstruált, szándékosan elkövetett adókijátszással kapcsolatos elméletet igyekezett alátámasztani hiányosan feltárt bizonyítékok bemutatásával és téves értékelésével. A megalapozott tényálláshoz nem lett volna mellőzhető az A.A.S.s Gmbh. & C.K.. nemzetközi jogsegély útján történő megkeresése, ennek keretében annak tisztázása, hogy nem fordulhatott-e elő, hogy már a gyártó is a gyártói listaár alatti áron értékesítette az árut vevőjének. A nemzetközi jogsegély keretében azt is fel kellett volna tártani, hogy mely vállalkozás vásárolta meg a vizsgálat tárgyát képező eszközt. Ezt követően a termék további értékesítési útvonálának feltárására is mód nyílhatott volna, egészen adózóig, de legalább a F. s.r.o.-ig, főként annak érdekében, hogy melyik értékesítőnél, miért, és milyen indokból következett be az az ún. „árvesztés”, mely pénzügyi esemény az adóhatóság szerint irracionális, és kizárólag adókijátszási szándék által vezérelt, különösen, hogy az elsőfokú határozat elleni fellebbezésben is hivatkozott arra, hogy a gyártói listaár ebben az esetben a kedvezmények nélküli, bárki által megkapható katalógusárát jelenti, melynél kedvezőbb a nagykereskedelmi vagy viszonteladói ár.

[8] Az alperes a védiratában a kereset elutasítását kérte. Állította, hogy a berendezések beszerzésével és eredetével összefüggő hiányosságok, a számlakibocsátó valós teljesítésének és beszerzésének igazolatlan volta, a szlovák cégnél végzett nemzetközi megkeresés eredménytelensége, a pályázati dokumentumok ellentmondásai, valamint az árképzéssel és a beszerzést terhelő adófizetési kötelezettség elmulasztásával kapcsolatban feltárt körülmények, illetve a külföldi beszerzés pénzügyi kiegyenlítésének igazolatlan volta kétséget kizárólag alátámasztották a vitatott számlák hiteltelenségét, így nem volt indokolt a gyártó nemzetközi megkeresése. A felsorakoztatott objektív körülmények logikailag egységes zárt rendszerben történő értékelése alapján arra a következtetésre lehetett jutni, hogy a leszámlázott gazdasági események számlakibocsátó általi elvégzése nem valósult meg. A Kúria ítélkezési gyakorlatában kialakult standardizált elemek jelen ügyben is kimutatható nagyszámú előfordulása gátját képezi az adólevonási jog gyakorlásának, és kétséget kizáróan arra vonható le következtetés, hogy a vitatott számlákkal összefüggésben a felek gazdasági kapcsolataiban nem érhető tetten a gazdasági racionalitás. Az összegzett adatok, tények, körülmények és ellentmondások önmagukban, de különösen a maguk összességében logikailag egységes zárt rendszerben igazolják, hogy a vitatott számlákon szereplő gazdasági események felperes nyilatkozatával szemben a számlákon feltüntetett felek között ténylegesen nem valósultak meg, és a bizonylatok kiállítását, azok felperes általi befogadását, valamint elszámolását kizárólag a fizetendő adó jogosulatlan csökkentése révén elérhető adóelőny motiválta. A határozat megfelel a KMK. vélemény 2. pontjában foglaltaknak, az adóhatóság objektív körülmények felsorakoztatásával bizonyította, hogy a vitatott számlákon szereplő gazdasági esemény a számlákon feltüntetett felek között nem jött létre, másrészt azt is igazolta, hogy a felperes az adókijátszásban való részvételtől - az ésszerűen elvárható intézkedések megtétele mellett - tudomással bírhatott.

Az elsőfokú ítélet

[9] Az elsőfokú bíróság a 2021. január 19. napján kelt 40.K.701.369/2020/21. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. A semmiségi kifogást vizsgálva megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a hozzá megérkezett másodfokú határozatot a kísérőlevéllel együtt egy iratként 2441747275 iktatószámmon iktatta és egy dokumentumként digitalizálta. A kísérőlevél és a másodfokú határozat egy elektronikus küldemény, melyet szétválasztani nem lehet és az „előlap” elnevezésű irat tanúsítja, hogy az eredeti papír alapú dokumentumokban foglaltakkal megegyező tartalmú és formátumú hiteles elektronikus másolat. Az elsőfokú adóhatóság az elektronikus ügyintézés részletszabályairól szóló 451/2016. (XII.16.) Korm.rendelet (a továbbiakban: E-ügyintézési Vhr.) 55. § alapján szabályszerűen digitalizált. Az elsőfokú adóhatóság a záradékolt elektronikus másolatot elektronikus bélyegzővel és időbélyegzővel ellátta, melyet a 4325823921 iktatószámú „másodfokú határozat megküldése” tárgyú irat igazolt.

[10] A számlák hiteltelensége kapcsán megállapította, hogy az adóhatóság által feltárt magatartás a KMK. vélemény 2. pontjába ütközik, amelyre az adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, mely kiterjedt a G. Kft. képviselőjében eljáró ifj. A.J. nyilatkozatára, a beszerzési forrásul megnevezett, a tulajdonában álló F. s.r.o. kapcsán benyújtott CMR-ekre, EKAER-ekre, a F. s.r.o. cégnél fogatosított nemzetközi megkeresésre, azonban a gazdasági ügyletekre konkrét és ellenőrizhető adatok nem kerültek elő, annak ellenére, hogy ifj. A.J. elmondása szerint személyesen vett részt az ügyletek teljesítésében, felügyelte a szállítást, lerakodást. Ifj. A.J. 2019. február 18-i tanúvallomása szerint „minden megrendelés kapcsán 5 év garanciát” biztosított a G. Kft., „ahogy a gyártó, szállító megadta, de konkrétan a garanciát a G. Kft. biztosította”. Ezzel szemben a berendezések eredetét, szállítói láncolatát az adóhatósági vizsgálat nem tudta feltárni, arra vonatkozó információt az adóhatóság felhívásai ellenére sem a felperes, sem a számlakibocsátó, sem a nevükben állítólagosan eljáró szereplők nem szolgáltattak. Ezért az adóhatóságnak nem merült fel további ellenőrzési kötelezettsége a gép beszerzési láncolatára vonatkozóan, így szükségtelen bizonyítási cselekmény lett volna, hogy a gyártó A.A.S.s GmbH & C.K.. kinek, milyen áron értékesítette a gépeket, felperes ugyanis – a számlák adatai ellenére – nem a számlán feltüntetett G. Kft.-től vásárolta meg azokat. A pályázati dokumentációk alapján ismert volt a berendezés gyártó által megadott értékesítési ára, az ettől eltérő gyártói, beszerzői árra vonatkozóan pedig a felperes, illetőleg a G. Kft. szolgálhatott volna információval. A berendezés beszerzésével, eredetével összefüggő dokumentumok hiánya, a képviselők konkrétumokat nélkülöző nyilatkozatai, a pályázati dokumentációk ellentmondásai, a számlakibocsátó könyvelési hiányosságai, adóminimalizáló bevallása, a pénzügyi teljesítés anomáliái olyan objektív bizonyítékok, melyek a számlakibocsátó valós teljesítésének hiányát támasztják alá. Az adóhatóság okszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a számlákon szereplő termékértékesítés megvalósult ugyan, de azt nem a számlakiállító adóalany teljesítette.

[11] Az ésszerűen elvárható intézkedések, az adózói tudattartalom vizsgálata kapcsán a Kúria joggyakorlata (Kfv.I.35.046/2018/10., Kfv.I.35.318/2018/8., Kfv.I.35.664/2019/11., Kfv.I.35.024/2020/7.) és az EUB. esetjoga (C-439/04.-C-440/04., C-80/11.-C-142/11., C-610/19.) alapján megállapította, hogy általánosságban nem várható egy adózótól, hogy a vele szerződéses kapcsolatban állókat a részletekbe menőkig ellenőrizze, az azonban igen, hogy a gazdasági életben szokásos, gondos magatartást tanúsítsa. Ennek ki kell terjednie annak megismerésére, hogy beszállítója tudja-e teljesíteni a szerződésben vállalt termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást. A felperes a számlakibocsátót nem ellenőrizte, annak ellenére, hogy a számlák szerinti ügyletekről, a beszerzések eredetéről, forrásáról lényegi információval nem rendelkezett, ráadásul nem mindennapi, hanem speciális berendezés (automata mikroelektronikai áramköri lapgyártó rendszer) képezte a beruházás tárgyát, melyek értéke is jelentős, mindemellett az új berendezések birtokosaként azokon garanciális jogokat is érvényesíthet. A berendezések eredete, beszerzési forrása ismeretéhez tehát a felperesnek érdeke fűződött, ennek ellenére az ügyletek során tanúsított nagyfokú hanyagsága az ésszerűen elvárható intézkedéseknek nem felel meg. Jelentőséggel bírt, hogy a pályázati dokumentáció alapján a felperes a berendezések gyártói listaárát ismerte, sőt a gyártó közvetlenül árajánlatot adott, felperes helyett a G. Kft. árajánlatát fogadta el úgy, hogy a partner a gyártói listaárnál kedvezőbb árat ajánlott. A felperes azzal is tisztában volt, hogy a G. Kft. nem közvetlenül a gyártótól szerzi be a berendezés egységeit, hanem értékesítési láncolaton keresztül. Felperes jelentős tapasztalattal bír, hosszabb ideje működő, kereskedelembe jártas vállalkozás, akinek fel kellett volna ismernie a gyanús elemeket. Nyilvánvaló, hogy a gazdasági racionalitással nem egyeztethető össze, ha egy termék ára alacsonyabb egy külföldi gyártótól való többszereplős gazdasági láncolaton keresztüli beszerzés esetén, mint a gyártói listaár. Egy többszereplős értékesítési lánc esetén, ahol mindegyik szereplő haszonra törekszik, továbbá szállítási, esetleges rakodási költségek is felmerülnek, az ár nem lehet kedvezőbb a gyártói árnál. Felperesnek a gyártói listaárnál kedvezőbb beszerzési árat gyanúkteltő körülményként kellett volna értékelnie, ésszerű magyarázatot azonban nem adott elő. A felperes elmulasztotta az ésszerűen elvárható intézkedések megtételét, passzív adókijátszást megvalósító magatartása fennállt, melyre figyelemmel adólevonási jogot nem gyakorolhat (indokolás [46]- [51] pontok).

[12] Az elsőfokú ítélet [54] pontjában a bíróság a G. Kft. ügyvezetőjének, ifj. A.J.-nek a tanúkénti meghallgatása iránti indítvány mellőzését indokolta.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[13] A felperes a felülvizsgálati kérelemben elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a keresetnek megfelelő döntést, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezését, harmadlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására utasítását kérte. Állította, hogy az elsőfokú ítélet ellentétes az Air. 99. § (1)-(2) bekezdéseivel, az Áfa tv. 120. § a) pontjával, 127. § (1) bekezdés a) pontjával, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésével, 165. § (2) bekezdésével, a Kp. 78. § (2), (4) bekezdéseivel, 86. § (1) bekezdésével, valamint a polgári

perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 292-299. §-aival, 346. § (4)-(5) bekezdéseivel, 349. §-ával.

[14] Állította, hogy a peres eljárás során több, az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés történt. Az elsőfokú ítélet [54] pontja iratellenes megállapítást tartalmaz ifj. A.J. tanúkenti meghallgatásának mellőzésére, mert az indítványt a bíróság valójában elfogadta, a tanút a 2020. augusztus 27-én megtartott folytatólagos tárgyaláson meghallgatta, hozzá kérdéseket intézett, habár nem az adóellenőrzés tárgyát képező edelőnyű projekt, hanem irreleváns termékértékesítés (körgerlyesztésű szita - B.) kapcsán. A bíróság sem az eljárás során, sem az ítéletben nem rendelkezett a 2020. szeptember 25-én kelt beadványban előterjesztett K.-né H.R. revizor tanú meghallgatására irányuló indítvánnyal. A peres eljárás során a bíróság két alkalommal biztosított lehetőséget, hogy beszerzéseit okirati bizonyítékokkal bizonyítsa, az átadott dokumentumok kapcsán azonban elmulasztotta tisztázni, hogy a megelőző eljárásban a csatolt iratokra felperes hivatkozott-e, hivatkozásának elmaradása önhibájából, vagy azon kívül történt. Az ítélet jogi indokolásából elmaradt a keresetben hivatkozott, a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett Kfv.I.35.244/2020/7. számú határozat, valamint az EUB. C-611/19. számú (Crewprint) és C-610/19. számú (Vikingo) ügyek perbeli tényállással összefüggésben történő értékelése. A jogerős ítélet a felperesi tudattartalom kapcsán felhozott adóhatósági érveket sem a Kúria közzétett döntéseiben foglaltaknak és a KMK. vélemény 2. pontjának megfelelően értékelte, így okszerűtlen bizonyítékértékelés következtében téves következtetésre jutott. Az adóhatóságnak nem egyetlen körülményre alapítottan kell a tudattartalmat bizonyítani, hanem több körülmény együttes értékelése révén kell a döntést meghozni. Sem az alperes, sem az az elsőfokú bíróság nem vizsgálta meg kellő alapossággal, hogy az alperesi határozattal helybenhagyott elsőfokú adóhatósági határozat az adózói felelősség ismertetésénél csupán egyetlen körülményt jelölt meg a tudattartalom bizonyítására, a gyártói listaárnál alacsonyabb összegű ajánlatot. Az elsőfokú bíróság e bizonyítékértékelést a gazdasági racionalitásra hivatkozva okszerűnek minősítette, annak ellenére, hogy a keresetben kifejtettek szerint nem valós, hogy a gyártói árnál alacsonyabb összegű ajánlati árat csak adókijátszás útján lehet elérni, a gyártói listaár a kedvezmények nélküli, bárki által megkapható „katológusárát” jelenti, ennél azonban mindenképpen kedvezőbb árat jelent a nagykereskedelmi vagy viszonteladói ár, melyekhez a rendszeresen a gyártói terméket beszerző, vásárló cégek egyedi egyeztetések során általában hozzájutnak. Az elsőfokú bíróságnak egyoldalú bizonyítékértékelés helyett a piacon elérhető árakat szem előtt tartva kellett volna értékelnie az „alacsony ár” kérdését. A C-611/19. számú ügyben kifejtettek éppen azt igazolják, hogy az adózói felelősség körébe sorolt objektív tényeknek, standard szempontoknak nevezett tételek nem alkalmasak az adózói passzív magatartás bizonyítására, nem szolgálhatnak alapul a levonási jog adóhatósági elvitatására. Az Air. 99. § (1) és (2) bekezdéseiből következően az alperest terheli a tényállás teljes körű tisztázása (Kfv.I.35.388/2016/5., Kfv.I.35.425/2013/5.), ebből adódóan nem lett volna mellőzhető a német gyártó cég nemzetközi jogsegély útján történő megkeresése sem, különösen, hogy az adóhatóság információhoz juthatott volna, hogy mely vállalkozás vásárolta meg a vizsgálat tárgyát képező eszközt, illetve az áru további értékesítési útvonalát is tisztázhatta volna. Azzal, hogy az elsőfokú bíróság az indítványt mellőzte, a tisztességes bírói eljárás egyik elemét képező fegyveregyenlőség elvének figyelmen kívül hagyása mellett folytatta le az eljárást.

[15] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Állította, hogy az eljárási kifogások az ügy érdemére nem hatottak ki. Bár az elsőfokú bíróság a peres eljárás során valóban helyt adott a G. Kft. ügyvezetője, ifj. A.J. tanúkénti meghallgatására vonatkozó felperesi bizonyítási indítványnak, az ítélet téves hivatkozása az érdemi döntésre nem releváns, a tanúnyilatkozat önmagában nem alkalmas a gazdasági esemény számlák szerinti megvalósulásának, a számlák tartalmi hitelességének igazolására (Kfv.V.35.540/2012/7., Kfv.I.35.807/2013/5., Kfv.I.35.024/2020/7.). Másrészt a tanú konkrétan a felperes részére értékesített berendezést sem tudta megjelölni, a perben, hasonlóan az adóhatóság előtt tett nyilatkozatához érdemi információkat nem közölt. A K.-né H.R. revizor meghallgatására vonatkozó bizonyítási indítvány sem releváns, mivel a felperes az indítványt a Kp. 78. § (3) bekezdését megsértve terjesztette elő. Másrészt a revizor meghallgatását a felperes a 2020. szeptember 25-én előterjesztett előkészítő iratához csatolt dokumentumokkal összefüggésben indítványozta, amelyek az A.P.T. GmbH által gyártott körgerlyesztésű szita beszerzésére vonatkoztak, az ügy érdemét nem érintették. A felperes a tényekkel ellentétesen állította, hogy az elsőfokú bíróság nem vizsgálta, hogy az általa becsatolt iratokra a megelőző eljárásban hivatkozott-e. Az elsőfokú bíróság először a 2020. október 20-án megtartott tárgyaláson nyilatkoztatta alperest a becsatolt dokumentumokkal kapcsolatban, és tisztázta, hogy a 11., 12. sorszám alatt megküldött beadványokhoz csatolt iratok már teljeskörűen rendelkezésre álltak az adóhatósági eljárásban. A felperes 2020. november 13-án előterjesztett beadványához mellékelte iratok nagy része – a F. s.r.o. megrendelési dokumentumai és igazolása kivételével - korábban szintén rendelkezésre állt a megelőző eljárásban, az alperes ugyanakkor a tényállás részeként ezen okiratokat értékelte és az elsőfokú bíróság az alperes nyilatkozata alapján azokat nem találta alkalmasnak a határozati megállapítások cáfolatára. Az elsőfokú bíróság figyelembe vette az adólevonási jog kapcsán kialakult széleskörű kúriai joggyakorlatot, illetve az EUB e tárgykörben született döntéseiben foglaltakat, melyről az ítélet 14. oldalán részletesen számot is adott. Az adózói tudattartalom értékelése kapcsán felperes azon hivatkozása, hogy az elsőfokú adóhatóság egyetlen körülményt jelölt meg, nem releváns, mert a bírósági eljárás tárgya a másodfokú határozat jogszerűségének a felülvizsgálata volt. A Kúria ítélkezési gyakorlata szerint a másodfokú adóhatóságot az elsőfokú határozatban megjelölt körülmények nem kötik. A másodfokú adóhatóság a tudattartalom körében nem egyetlen, hanem több egymásra épülő objektív körülmény logikailag egységes, zárt rendszerben való értékelésével vonta le következtetéseit. Nem a számlakibocsátó oldalán feltárt hiányosságokra alapította az adózói tudatállapotra vonatkozó megállapítását, hanem attól elkülönülten, a felperesi nyilatkozatokból, az ügyletek során tanúsított magatartásából levezethető adatokat vonta vizsgálat alá. Azt pedig, hogy a felperes felé értékesített berendezést a F. s.r.o.-tól szerezte volna be a G. Kft., a nemzetközi megkeresés eredménye nem támasztotta alá, így már nem az adóhatóságot terhelte annak további tisztázása, hogy a G. Kft. a terméket honnan szerezte be, ezért szükségtelen további bizonyítási cselekmény lett volna a gyártó nemzetközi megkeresése.

A Kúria döntése és jogi indokai

[16] A felülvizsgálati kérelem az alábbiakra tekintettel alapos.

[17] A Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése és 120. § (5) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálta felül.

[18] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során alapvetően a végleges határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban nincs helye a bizonyítékok felülmérlegelésének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének és értékelésének, a bizonyítékok mérlegelésén alapuló ítélet felülvizsgálati eljárásban eredménnyel csak akkor támadható, ha a bíróság a tényállást iratellenesen állapította meg, illetőleg a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen, vagy a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz. A szabad bírói mérlegeléssel megállapított tényállás, ha az nem iratellenes, vagy nem logikátlan, felülvizsgálata nem lehet eredményes. A felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség a bizonyítás adatainak újabb egybevetésére és értékelésére, a felülvizsgálat csak arra szorítkozhat, hogy a mérlegelés körébe vont adatok, tények értékelésénél nincs-e nyilvánvalóan helytelen, okszerűtlen következtetés (Kfv.I.35.032/2021/8.).

[19] A felülvizsgálati kérelemben megjelölt eljárási kifogások közül a Kúria először az érdemi döntésre való kihatása folytán az adózói tudatállapot kérdését vizsgálta.

[20] A felülvizsgálati kérelemben megjelölt Áfa tv. 120. § a) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított. Az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja alapján 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. Az Sztv. 165.§ (2) bekezdése szerint a számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. Szabályszerű az a bizonylat, amely az adott gazdasági műveletre (eseményre) vonatkozóan a könyvvitelben rögzítendő és a más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza, megfelel a bizonylat általános alakai és tartalmi követelményeinek és amelyet - hiba esetén - előírászerűen javítottak. Az Sztv. 166.§ (2) bekezdése rögzíti, a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Az Sztv. 15.§. (3) bekezdése szerint a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállókat által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésüknek meg kell felelniük az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).

[21] Az ismertetett szabályozással összefüggésben kialakított kúriai joggyakorlat következetes abban, hogy az áfalevonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adóhatóságnak először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálnia, majd azt kell bizonyítania objektív körülmények alapján, hogy az adózó tudott, vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásról (Kfv.I.35.362/2020/10., Kfv.I.35.244/2020/7., Kfv.I.35.332/2021/5.). Mivel a közbeszerzési projekt keretében a gazdasági esemény megvalósult, a teljesítés megtörtént, az elsőfokú bíróságnak – miként az helyesen azonosította az ítélet [52] pontjában - a KMK. vélemény 2. pontjában foglaltak alapján eljárva kellett megítélni, hogy a felperes jogszerűen élt-e a levonás jogával.

[22] A Kúria joggyakorlata abban is következetes, hogy a levonási jogot gyakorló adózó tudatállapotát a gazdasági esemény hiteltelenségétől elkülönítve, önállóan bizonyítékértékeléssel kell vizsgálni. A felülvizsgálati kérelemben helyesen felhívott kúriai ítélet (Kfv. I.35.244/2020/7.) elvi érveléssel mutatott rá, hogy a KMK. véleményben is megjelenő, kidolgozott elvek mentén a megalapozott döntéshez szükséges tényállást alperesnek két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, a számlakibocsátók – szükség esetén a láncolat tagjai - tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével kell állást foglalni abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó képes volt-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. Amennyiben a teljesítéssel összefüggésben az adóhatóság adókiírást gyanúját észleli – akár azért, mert egyáltalán nem volt teljesítés, akár azért, mert a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között ment végbe -, át kell térni a levonási jog gyakorlója szerepének vizsgálatára. A levonási jog gyakorlása abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókiírásnak, vagy eltűrte (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 adókiírásnak - nem következik okszerűen a levonási jog megtagadása, bár a bizonyítékok tartalmuk függvényében mindkét tényállás kapcsán felhasználhatók.

[23] A Kúria e precedensértékű ítéletére a felperes a felülvizsgálati kérelem 6. pontjában megalapozottan hivatkozott. Ennek kapcsán helytállóan fejtette ki, hogy az adózói tudatállapot tekintetében nem elegendő csupán a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeivel, a tárgyi, személyi feltételek hiányával, adókiírást igazoló anomália észlelésével, standardizált szempontokkal alátámasztani az adózói felelősséget, az adóhatóságnak ugyanis mindezekről függetlenül, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal kell bizonyítani, hogy adózó eleve részese volt az adókiírásnak vagy eltűrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna). A felperes a kúriai joggyakorlattal összhangban álló EUB. esetjogra (C-610/19., C-611/19.) is helyesen utalt. Mindezek alapján a levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az elsőfokú bíróságnak (és az alperesnek is) el kellett különíteni - önálló bizonyítékértékeléssel - a gazdasági esemény számlák szerinti hitelességét megdőntő bizonyítékoktól az adózói tudatállapot bizonyítására szolgáló bizonyítékokat, és önállóan kellett bizonyítani, hogy a felperes tudott vagy tudhatott az adókiírásról.

[24] A gazdasági esemény megvalósulása körében a számlák szerinti gazdasági esemény hitelességét megdőntő bizonyítékokat a jogerős ítélet [40]-[42] pontjai részletesen tartalmazták, rögzítették az Air. 99. § (1)-(2) bekezdéseiből következő alperesi tényállás tisztázási kötelezettség lépéseit, azokat a bizonyítási cselekményeket, amelyek eredményeként a berendezések eredetét, szállítói láncolatát az adóhatósági vizsgálat nem tudta feltárni, konkrét információt az adóhatóság felhívásai ellenére sem a felperes, sem a számlakibocsátó, sem a nevükben eljáró gazdasági szereplők (K.I. T.I., ifj. A.J.) nem szolgáltatottak.

[25] A felperesi tudatállapot kapcsán a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján a Kúriának azt kellett megvizsgálnia, hogy egyrészt a tudattartalom vizsgálata önálló bizonyítékértékeléssel történt-e, másrészt mely körülményekre, többletbizonyítékokra alapította az adóhatóság ekörben tett megállapításait.

[26] A felperes tudattartalmát az elsőfokú határozat (18. oldal második bekezdés) a felülvizsgálati kérelem hivatkozásával egyezően, egyetlen körülményre, a gyártói listaárnál alacsonyabb összegű ajánlatra alapította és rögzítette, hogy adózó „ha ellenőrizte volna, hogy számlakibocsátója hogyan tudott a gyártói listaárnál alacsonyabb összegű ajánlatot tenni a szállításokra, - tudhatott volna arról, hogy adókijátszás részesévé vált”. Ezzel szemben ifj. A.J. a 2019. május 13-ai észrevételében, a fellebbezésében és a keresetében is vitatta, hogy a gyártói árnál alacsonyabb összegű ajánlati ár feltétlenül adókijátszáshoz kapcsolódik. Elsőként észrevételében állította, hogy a gyártói ár a kedvezmények nélküli, bárki által megkapható katalógusárat jelenti, ami egyenértékű az utcáról betérő eseti vásárló felé alkalmazandó ár fogalmával. Ennél kedvezőbb árat jelent a nagykereskedelmi vagy viszonteladói ár. A gyártók, nagykereskedők az általuk alkalmazott listaárból adnak kedvezményeket kereskedelmi, értékesítési partnereiknek, melynek mértéke általában 5-35% .Piaci árelőnyt úgy is elérhet egy vállalkozás, hogy nyeresége terhére vállalja be az ajánlattevő a kedvező ajánlatból származó direkt veszteséget úgy, hogy azt korábbi vagy későbbi más projektjei, üzletágai nyereségeiből kompenzálja. A másodfokú határozat a 14. oldal utolsó bekezdésétől kezdődően adott számot a levonási jogot gyakorló felperes felelőssége kapcsán értékelt körülményekről, e körben arról, hogy adózó nem ellenőrizte, hogy szerződéses partnere a vállalat teljesítésére milyen módon képes, különös tekintettel az ügyletek nagyságrendjére, volumenére; nem adott racionális magyarázatot, hogy miért nem közvetlenül a gyártótól, a legrövidebb disztributori csatornán keresztül vásárolta a berendezést; beszállító partnereiről, a gép konkrét útjáról, származásáról semmilyen információval nem rendelkezett; az, hogy a szerződéses partner a gyártói listánál alacsonyabb áron ajánlotta a gépeket, gyanút keltő körülmény kellett volna, hogy legyen, különösen akkor, ha a termék beszerzése ugyanazon –, de magasabb ajánlatot adó – gyártótól történik külföldről, többszereplő gazdasági láncolaton keresztül; sem adózó, sem a beszállító, sem a beszállító partnere nem tudott gazdaságilag racionális, ésszerű magyarázatot adni a kedvezőbb árfekvésre.

[27] Az elsőfokú bíróság az alperes bizonyításértékelését megalapozottnak minősítette, ennek keretében nem ismerte fel, hogy valójában az alperes is az „alacsony árfekvés” köré fűzte értékelési szempontrendszerét, és az adózói felelősség alapjául szolgáló objektív tények, standard szempontok, melyeket a másodfokú határozat többletkörülményként értékelt, nem alkalmasak az adózói passzív magatartás bizonyítására. A jogerős ítélet az [50] pontban hangsúlyosan értékelt, hogy „A felperes jelentős tapasztalattal bíró, hosszabb ideje működő, kereskedelembe jártas vállalkozás, akinek fel kellett volna ismernie a gyanús elemeket. Nyilvánvaló, hogy a gazdasági racionalitással nem egyeztethető össze, ha egy termék ára alacsonyabb egy külföldi gyártótól való többszereplős gazdasági láncolatban keresztüli beszerzés esetén, mint a gyártói listaár. Egy többszereplős értékesítési lánc esetén, ahol mindegyik szereplő haszonra törekszik, továbbá szállítási, esetleges rakodási költségek is felmerülnek, az ár nem lehet kedvezőbb a gyártói árnál. Felperesnek a gyártói listaárnál kedvezőbb beszerzési árat gyanút keltő körülményként kellett volna értékelnie, ésszerű magyarázatot azonban nem adott elő”.

[28] E megállapítással szemben az „alacsony ár” kérdéskörben rendelkezésre állt egy a piaci mechanizmusra alapított magyarázat, melyet ifj. A.J. a 2019. május 13-ai észrevételében részletesen előadott, amelynek racionalitását azonban sem a bíróság, sem az alperes nem vizsgálta, hanem továbbra is az „árvesztés”, mint pénzügyi esemény irracionális jellegéből, és adókijátszási célzatából kiindulva és alapvetően e körülményre alapítva állapították meg a felperesi felelősséget.

[29] Miként az EUB a C-610/19. sz. [Vikingo] ügy[57] és [63] pontjaiban rámutatott „a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt”. „(..) amennyiben – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat – bizonyított a termékértékesítés fennállása az alapügyben, az a tény, hogy az ezen értékesítéseket eredményező ügyletlánc gazdasági szempontból ésszerűtlennek tűnik, vagy ésszerűen nem igazolt, valamint az a tény, hogy e lánc valamelyik résztvevője nem teljesítette adókötelezettségeit, önmagában nem tekinthető adócsalásnak.”

[30] A Kúria a kifejtettek alapján megállapította, hogy mind a jogerős ítélet, mind az alperesi határozat okszerűtlen bizonyítékértékelés eredményeként a döntés érdemére kiható, hatályon kívül helyezést eredményező módon sérti a felülvizsgálati kérelem 6. pontjában megjelölt jogszabályi rendelkezéseket.

[31] Mindezek alapján a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében a Kp. 121. § (1) bekezdés alkalmazásával a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperes 2234643027 iktatószámú határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezi. Az alperesnek - a Kúria által kifejtettek figyelembevételével, és hatáskörét el nem vonva - az új eljárásban az adózói tudatállapot kérdésében kell ismételtelen döntenie. A

hatályon kívül helyezés okán a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemben felsorolt további eljárási hibáinak vizsgálata okafogyottá vált.

A döntés elvi tartalma

[32] *Az áfa levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adózói tudattartalmat önállóan a bizonyítékok komplex értékelésével kell vizsgálni. A gazdasági esemény megvalósulásának, a számlák hiteltelenségének körülményeitől el nem különülő egyetlen körülmény az adókijátszásban való passzív részvételt önmagában nem igazolja.*

Záró rész

[33] A Kúria az felperest megillető együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltség összegét a felszámítottól eltérően, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2), (5) és (6) bekezdések figyelembevételével, a pernyertességgel érintett ténylegesen kifejtett ügyvédi tevékenység alapján határozta meg, melynek viselésére az alperest a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[34] A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték a Kp. 35. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 102. § (1) bekezdésén alapján az állam terhén marad.

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

Budapest, 2021. november 11.

Dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k.

Dr. Márton Gizella s.k.

előadó bíró

bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.

Dr.Demjén Péter s.k.

bíró

bíró