



**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
végzése**

**Az ügy száma:** Kfv.VI.35.304/2022/5.

**A tanács tagjai:** Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke  
Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró  
Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró  
Dr. Rák-Fekete Edina bíró  
Dr. Horváth Tamás előadó bíró

**A felperes:** felperes1  
cím1

**A felperes képviselője:** Dr. Domokos Ágnes Eszter ügyvéd  
cím2

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
cím3

**Az alperes képviselője:** Dr. Lakatos Csaba kamarai jogtanácsos  
cím4

**A per tárgya:** adóügyben indult közigazgatási jogvita

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** alperes

**Az elsőfokú bíróság határozatának száma:** Debreceni Törvényszék 2022. április 26. napján  
kelt 2.K.700.247/2022/8. számú ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Debreceni Törvényszék 2.K.700.247/2022/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 16.350 (azaz tizenhatezer-háromszázötven) – 16.350 (azaz tizenhatezer-háromszázötven) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

### **Indokolás**

#### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] A felperes 2016. március 8. napján megkezdett főtevékenysége szerint saját tulajdonú ingatlan adásvételével, majd a későbbiekben építőipari kivitelezési munkák elvégzésével foglalkozott. 2019. augusztus 1-én szerződést kötött a megrendelővel (a továbbiakban: megrendelő), melyben a felperes vállalta, hogy 70.866.142 Ft + általános forgalmi adó (áfa) vállalkozói díj ellenében legkésőbb 2021. december 31. napjáig elvégzi a bökönyi görögkatolikus templom felújítási munkáit, mely a tető- és csatornacserét, homlokzatszigetelést, külső-belső festési munkákat, valamint kerítés építését foglalta magába.

[2] A felperes a felületképzési munkálatok (belső festéseknél felület előkészítése részmunkák, glettelés hagyományos meszes glettel, belső festés, freskók, ikonok készítése vakolt felületen) elvégzésére alvállalkozót vett igénybe. 2019. november 4-én szerződést kötött a Kft.1-vel (a továbbiakban: alvállalkozó), 54.330.709 Ft + áfa összegű vállalkozói díj ellenében, 2021. március 30-ai teljesítési határidővel.

[3] A felperes az alvállalkozótól 2019. november 14. teljesítési időponttal kiállított előlegszámlát, továbbá 2020. január 10., március 10. és április 6. teljesítési időpontú részszámlákat fogadott be 49.433.000 Ft + 13.127.000 Ft áfa értékben. A befogadott számlákat időszaki áfa bevallásaiban szerepeltette és azok áfa tartalmát levonásba helyezte.

[4] Az alvállalkozó a munkák elvégzéséhez további alvállalkozót vett igénybe, számlákat fogadott be a Kft.2-től, Kft.3-tól (a továbbiakban: sub-alvállalkozók).

[5] A adóhatóság (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2018. július 1. - 2020. június 30. közötti időszakra áfa adónemre adóellenőrzést végzett. A revízió az ellenőrzés során az értékesítést terhelő adóra megállapítást nem tett, a beszerzést terhelő, levonható áfa-ra széleskörű bizonyítást folytatott, nyilatkoztatta a felperes törvényes képviselőjét, kapcsolódó vizsgálatot végzett az alvállalkozónál, a megrendelő egyházközségnél, megkísérelte beszerezni az alvállalkozó, sub-alvállalkozók vizsgált időszaki iratanyagát, mely azonban nem járt eredménnyel. Nyilatkoztatta a sub-alvállalkozó társaságok ügyvezetőit is.

[6] Az elsőfokú adóhatóság a feltárt tényállás alapján azt állapította meg, hogy az alvállalkozó által kiállított számlák hiteltelenek, a gazdasági esemény a számlákon feltüntetett felek között nem valósult meg, az alvállalkozó, illetőleg az általa igénybe vett sub-alvállalkozók a szolgáltatáshoz szükséges személyi, illetve tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek. A Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményének (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. pontjában foglalt esetkör valósult meg, a felperestől elvárható lett volna, hogy ellenőrizze, az alvállalkozó megfelelő szakemberekkel rendelkezik-e, illetőleg, hogy a szerződésben vállalt kötelezettségének milyen módon kíván eleget tenni. Ács László (a továbbiakban: felperes képviselője) is elismerte, hogy a munkafolyamatokat nem ellenőrizte, a munkaterületen nem járt addig, amíg az alvállalkozó ott dolgozott. Az alvállalkozóról információval csak a megrendelő nevében eljáró és a teljesítést felügyelő név1 (a továbbiakban: plébános) által elmondottak alapján rendelkezett.

[7] Mindezek eredményeként az elsőfokú adóhatóság 6452048703/2021/NAV iktatószámú határozatával megtiltotta felperesnek az adólevonási jog gyakorlását, késedelmi kamat felszámítása nélkül 327.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 82.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte, továbbá 2020. II. negyedévben 12.800.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg.

[8] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6433047503/2021/NAV iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a 2020. I. negyedévre megállapított 327.000 Ft adókülönbözet utáni adóhiány és adóbírság összegét törölte, a döntés egyéb rendelkezéseit nem érintette.

[9] Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi LI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § (1), (2) bekezdéseire, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számtv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, továbbá az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 77. § (1) bekezdésére alapította.

[10] Indokolása szerint nem vonta kétségbe a gazdasági esemény megvalósulását, ugyanakkor egyezően az elsőfokú adóhatósággal megállapította, hogy a számlákban feltüntetett belső festési munkákat az alvállalkozó nem végezte el, mivel ahhoz megfelelő munkaerővel sem ő, sem a sub-alvállalkozók nem rendelkeztek.

[11] A felperesnek, a tőle elvárható észszerű intézkedések megtétele mellett tudnia kellett volna a számlák hiteltelenségéről. Felelősségét az sem menti ki, hogy az egyházközség, mint megrendelő ajánlotta az alvállalkozó személyét, mivel az alvállalkozó által kibocsátott számlák után nem az egyházközség, hanem a felperes gyakorolta az adólevonási jogát, így az ellenőrzés is az ő feladata lett volna. Rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság az Air. 58. §-ában és a 99. § (2) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét nem sértette meg, a bizonyítékok okszerű értékelésével jogszerű döntést hozott.

[12] A rendelkezésre álló adóhatósági nyilvántartás adatai alapján megállapította, hogy felperesnek az eredeti esedékesség napjától, 2020. április 20-tól az ellenőrzés megkezdéséig áfa adónemben folyamatosan 330.000 Ft túlfizetése mutatkozott, melyre tekintettel az

elsőfokú adóhatóság jogszerűtlenül állapított meg adóhiányt és az Art. 215. § (1) bekezdésében foglaltakkal ellentétesen szabott ki adóbírságot.

### **A kereseti kérelem és az alperes védekezése**

[13] A felperes keresetében az alperes határozatának - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - megsemmisítését és szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[14] Jogszabálysértésként hivatkozott az Áfa tv. 2. §, 5. §, 55. § (1) bekezdés, 56. §, 58. §, 120. §, 127. § (1) bekezdés a) pont, a Számtv. 15. § (3) bekezdés, 165. § (2) bekezdés, 166. § (2) bekezdés, az Air. 99. § (1), (2) bekezdések rendelkezéseire. Utalt az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-273/11. számú (Mecsek-Gabona Kft.), C-439/04. és C-440/04. egyesített (Kittel), a C-285/11. számú (Bonik) és a C-324/11. számú (Tóth Gábor) ügyekben hozott döntéseire.

[15] Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást nem derítette fel teljes mértékben, a rendelkezésre álló bizonyítékokat nem objektíven mérlegelte, így okszerűtlen határozatot hozott. A sub-alvállalkozók körében felmerült szabálytalanság, melyről tudomása nem volt, a tudattartamát átfogó felelősségen kívüli kérdés, mivel sem neki, sem a megrendelőnek nem volt tudomása arról, hogy az alvállalkozó további alvállalkozók bevonásával teljesíti a gazdasági eseményt.

[16] Az adóhatóság kötelezettsége objektív tényekkel igazolni, hogy a gazdasági eseményt tartalmazó számla alkalmatlan az adólevonási jog gyakorlására. A revízió azt bizonyította, hogy az alvállalkozó nem teljesítette a számlában foglaltakat, mely azonban - figyelemmel a 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított a közös hozzáadott értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (Héa-irányelv) 138. cikk (1) bekezdésére - irreleváns az adólevonási jog gyakorlása tekintetében. A feltárt és bizonyított tényállás nem teremt alapot az adóhatósági megállapításokra, nem követi az EUB ítéletében kifejtett jogértelmezést.

[17] Sérelmezte, hogy a hatóság a gazdasági események megtörténtét alátámasztó nyilatkozatokat nem értékelte a javára, így a plébános és az alvállalkozó vizsgált időszaki képviselője: név2 (a továbbiakban: alvállalkozó képviselője) nyilatkozatait sem. Kérte név3 tanúkénti kihallgatását, a teljesítést igazoló fényképfelvételek becsatolását.

[18] Az alperes védiratában a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett a kereset elutasítását kérte.

### **Az elsőfokú ítélet**

[19] A Debreceni Törvényszék (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) jogerős ítéletével az alperes határozatát megváltoztatta, a felperes terhére előírt adókülönbözetet, valamint a következő időszakra átvihető követelés különbözetet törölte.

[20] Indokolása szerint az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének teljes körűen eleget tett, helytállóan minősítette a gazdasági események valóságtartalmát, a felhozott körülmények azonban sem önmagukban, sem összességükben értékelve nem voltak alkalmasak a felperes adókiírátszásban való passzív közreműködésének kétséget kizáró alátámasztására, így az adólevonási jog megtagadására jogsértő módon került sor. Helytállónak tekintette azt az adóhatósági megállapítást, mely szerint a gazdasági események megvalósulása a számlán szereplő felek között nem bizonyított, az alvállalkozótól befogadott számlák nem minősülnek az adólevonást megalapozó hiteles bizonylatnak.

[21] A számlák hiteltelenségével összefüggésben az elsőfokú bíróság kiemelt súllyal értékelte, hogy az alvállalkozó képviselője a munkavégzés helyszínén az alperes által sem vitatottan személyesen is jelen volt, ugyanakkor a munkát végzők személyét a lefolytatott széles körű bizonyítási eljárás ellenére sem sikerült tisztázni. Figyelembe vette azt a kétséget kizáróan megállapított körülményt is, hogy az alvállalkozó sub-alvállalkozói eltűnő kereskedő jegyeit mutatták, a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek, ezért a teljesítésben való közreműködésük nem nyert igazolást.

[22] Megállapította, a formális számlázás ténye és a valós gazdasági kapcsolat hiánya tekintetében okszerű következtetést vont le az elsőfokú adóhatóság. Az sem volt figyelmen kívül hagyható, hogy a számlakibocsátó társaságot az ügylet lezárultát követő rövid időn belül értékesítették egy olyan magánszemély részére, aki az adóhatóság által már nem volt elérhető.

[23] Leszögezte az elsőfokú bíróság, hogy a templom belső festési munkálatai elkészültek, a munkálatokban az alvállalkozó képviselője személyesen is közreműködött, melynek tényét alperes sem vitatta, ugyanakkor egyedül a teljesítésre nem volt képes, így a személyes jelenléte nem jelentheti egyben az alvállalkozó szerződés szerű teljesítését.

[24] Az elsőfokú bíróság nem tartotta indokoltnak a felperes által indítványozott tanúbizonyítás foganatosítását, mivel azok a számlák hiteltelenségével összefüggő adóhatósági megállapítás megengedésére nem voltak alkalmasak.

[25] A felperesi tudattartalom kapcsán az elsőfokú bíróság úgy ítélte meg, hogy az alperes határozatában rögzített tények és körülmények nem alkalmasak a felperes adókiírátszásban való passzív közreműködésének alátámasztására. Hangsúlyozta, az alperest az Air. 99. §-a alapján tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség terheli, mely a KMK véleményben rögzített szempontok figyelembevételével vizsgálendő. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.271/2020/7., Kfv.I.35.323/2020/10., Kfv.I.35.362/2020/10. számú eseti döntéseire, az EUB C-285/11., C-2012/774. LVK-56. C-646-11. EU C/2013/55.64., C-80/11. és C-142/11., EU C-2012/373., C-33/2013., C2014/184. döntéseire.

[26] Ténykérdésként kezelte, hogy felperes a gazdasági kapcsolat teljesítésekor az alvállalkozó adóalanyiságát, cégkivonatát, valamint köztartozás-mentességét a rendelkezésre álló nyilvántartásokban ellenőrizte, melyet alperes sem vont kétségbe. Az ügyben kiemelt jelentőséget tulajdonított annak, hogy a görögkatolikus templom belső festése speciális szakértelmet igényelt, a freskók festését, felújítását kiemelt minőségben kellett elvégezni, amihez a megrendelő közreműködése is elengedhetetlen volt. A megrendelő részéről a plébános volt az, aki az egyes freskók elkészítésének pontos folyamatát előre egyeztetette, majd

azt a helyszínen is ellenőrizte. Ez a sajátos konstrukció a felperesi tudattartalom körében nem értékelhető a terhére, különös tekintettel arra, hogy a felperes olyan alvállalkozóval állapodott meg, akit a megrendelője ajánlott, annak korábbi referenciái alapján. A felperes tehát alappal bízott a megrendelő iránymutatásában, amikor az alvállalkozóval szerződést kötött. A felperes képviselője perbeli nyilatkozatában megerősítette, hogy a festési munkálatok elvégzésekor az alvállalkozó képviselője kifejezett kérésére nem mentek be a templom területére annak érdekében, hogy a speciálisan érzékeny freskó festési munkálatokat a hideg időjárás miatt a bejárással ne zavarják. Ez nem minősül a felperes tudattartalma körében olyan objektív körülménynek, amely passzív magatartását támasztaná alá.

[27] Lényegesnek értékelte az elsőfokú bíróság, hogy az alvállalkozó képviselője a munkálatok során végig személyesen is közreműködött, ezért nem merült fel olyan körülmény, amelyből a felperes arra következtetett volna, hogy az alvállalkozó nem képes a teljesítésre. Éppen ellenkezőleg, mindezen körülmény arra utalt, hogy az alvállalkozó teljesítette a számla szerinti szolgáltatást.

[28] Megítélése szerint az alperes nem tárt fel olyan objektív körülményeket, amelyek a felperes által is észlelhető és észrevehető módon arra utaltak volna, hogy a számlakibocsátó nem képes a teljesítésre. Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.128/2021/7. számú döntésére. Az a körülmény, hogy az alvállalkozó saját érdekkörében felmerült okból leplezte a munkát ténylegesen végzők személyét, a számlák hiteltelensége körében értékelhető, azonban a felperes tudattartalma tekintetében a terhére nem róható.

#### **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

[29] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján.

[30] Jogszabálysértésként hivatkozott a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdésére, 346. § (5) bekezdésére, a Kp. 78. § (2) bekezdésére, továbbá arra, hogy az ítélet ellentétes az EUB és a Kúria adólevonási jog körében kialakult ítélkezési gyakorlatával. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az ítélet [61] – [62] bekezdéseiben az adóhatóság által feltárt bizonyítékok okszerűtlen mérlegelésével, jogszabálysértően állapította meg, hogy a tudattartalom vizsgálata körében a feltárt körülmények sem önmagukban, sem összességükben nem támasztották alá, a felperes tudhatott volna az adókijátszásról. A felperesi tudattartalom vizsgálata során figyelmen kívül hagyta az EUB C-285/11. (Bonik), C-18/13. (Magspen), C-354/02. (Optigen), C-384/04. (Federation), C-439/04. és C-440/04. (Kittel) számú ítéletei nyomán kialakult joggyakorlatot.

[31] A KMK vélemény 2. pontjában foglaltak téves értelmezésével, okszerűtlenül jutott arra a következtetésre, hogy a hatóság nem tárt fel olyan objektív körülményt, amely igazolta volna, a felperes az adókijátszás passzív résztvevője volt (elsőfokú ítélet [63] – [71] bekezdései).

[32] Utalt a plébános 2021. január 19-én kelt 2505685141 számú jegyzőkönyvben rögzített nyilatkozatára, mely szerint az egyházközség képviselője az alvállalkozó teljesítő képességéről nem rendelkezett információval, ezt az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, nem adta indokát, miért nem értékelte a felperesi tudattartalom körében. Ez a nyilatkozat azt is alátámasztotta, hogy a plébános csak esztétikai szempontokat mérlegelt, amikor megtekintette az alvállalkozó képviselője korábbi freskóit, referenciáit, ez azonban nem azonosítható azzal, hogy a megrendelő útján a felperes arról győződött volna meg, hogy az alvállalkozó a saját vagy alvállalkozói munkaerő igénybevételével a templom festésének elvégzésére alkalmas. Mivel a megrendelő sem tudta, hogy az alvállalkozó (alvállalkozó képviselőjén kívül) pontosan kivel akarja a számlák szerinti speciális szaktudást igénylő munkát elvégezni, a plébános nyilatkozata nem támasztotta alá azt a körülményt, hogy az alvállalkozó rendelkezik a templom belső festéséhez személyi feltétellel. A megrendelő csak a festő személyéhez ragaszkodott.

[33] Az elsőfokú bíróság ítéletének [66], [68] bekezdéseiben rögzítettekkel szemben arra hivatkozott, hogy a felperes képviselője 2021. február 15-ei nyilatkozatában egyértelműen előadta, nem győződött meg arról, hogy az alvállalkozó rendelkezik-e a munka elvégzéséhez szükséges személyi feltételekkel, a plébános által elmondottakra és ajánlására hagyatkozott.

[34] Az elsőfokú ítélet [70] bekezdésével kapcsolatosan kifejtette, a feltárt körülmények mellett a Kúria Kfv.V.35.128/2021/7. számú ítéletében foglaltakkal ellentétben az elsőfokú bíróság okszerűtlenül állapította meg, hogy az alvállalkozó személyi feltételeinek hiánya ne lenne a felperes terhére értékelhető az észszerűen elvárható intézkedések vizsgálata körében. Hangsúlyozta, szakmai kérdésekben az egyeztetés nem azonosítható az alvállalkozó teljesítő képességére vonatkozó kérdések tisztázásával.

[35] Az alperes hivatkozása szerint az elsőfokú bíróság az ítélet [69] bekezdésében a rendelkezésre álló bizonyítékok okszerűtlen mérlegelésével, illetőleg a bizonyítékok figyelmen kívül hagyásával megalapozatlanul állapította meg, hogy a felperesi tudattartalom tekintetében nem tárt fel objektív körülményeket. A szerződésekben ellentmondásra mutatott rá az alvállalkozói teljesítés igénybevételével kapcsolatban, emellett az alvállalkozó később állított ki két számlát, mint felperes a megrendelője felé, holott az alvállalkozói teljesítésnek azt meg kellett volna előznie. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság az ítélet [13], [14] bekezdéseiben ezeket az ellentmondásokat ismertette, azonban a felperesi tudattartalom vizsgálata körében nem vette figyelembe.

[36] Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.301/2021/10. számú ítéletének [48] bekezdésére, az elsőfokú bíróság ezzel ellentétes indokolására.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Hivatkozása szerint az ítélet indokolása megfelel az Alkotmánybíróság, a Kúria döntéseiben is megjelenő jogszerűségi követelményeknek, nem tér el a Kúria és az EUB által kialakított joggyakorlattól, nem jogszabálysértő, a Pp. 279. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően tartalmazza az ítélet alapjául szolgáló jogszabályokat, azok értelmezését, a megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat. Álláspontja szerint a felperesi tudattartalom vizsgálata körében a plébános nyilatkozatának nincs jelentősége. Valótlan az az adóhatósági megállapítás, hogy nem tett intézkedéseket a személyi feltételek feltárása érdekében,

helytelenül hivatkozott az ítélet [65] bekezdésére, téves az alperesnek az alvállalkozói teljesítés és a számlakibocsátás eltérő időpontjával kapcsolatos érvelése. Kifejtette, a sub-alvállalkozók teljesítéséről sem a megrendelőnek, sem neki nem volt tudomása, a sub-alvállalkozók körében tett megállapítást nem lehet a terhére értékelni, az a tudattartalmát átfogó felelősségen kívüli kérdés.

### **A Kúria döntése és jogi indoka**

[37] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[38] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogsértő határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[39] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti.

[40] A Kp. 2. § (1) - (2) bekezdéseiben foglaltak szerint a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson. A bíróság a közigazgatási jogvitát tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el.

[41] Az alperes gyakorolva jogorvoslati jogát a Kp. 115. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően jogszabálysértésre hivatkozással felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

[42] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria nem a kereset ismételt elbírálását végzi, a kereset elbírálásához szükséges tények megállapításának nincs helye, hanem azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak. Érdemi döntést abban az esetben hozhat, ha jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból a bírósági – jogszabályi rendelkezésekkel és az általa megállapított tényekkel alátámasztott – okszerű jogi érvelésével bemutatott jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[43] A rendkívüli perorvoslati kérelmében az alperes elsődlegesen a bizonyítékok megfelelő értékelését vitatta. A Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességében, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A bíróságnak figyelembe kell vennie az összefüggéseket, ellentmondásokat és annak eredményeként kell kialakítania a ténymegállapítás formájában rögzített meggyőződését a határozat indokolásában.

[44] A Kúria következetes joggyakorlata szerint a tényállás megállapítására, a bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó jogszabályok megsértésére alapított felülvizsgálati



kérelem esetén a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte, és ezért a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[45] Az elsőfokú bíróság rögzítette ítéletében, hogy a hatóság tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette, okszerű a valós gazdasági kapcsolat hiányának megállapítása, azonban a felperesi tudattartalom tekintetében feltárt tények, körülmények és a levont következtetések nem alkalmasak a felperes adókijátszásban való passzív közreműködésének igazolására, ezáltal az adólevonási jog megtagadására.

[46] A Kúria egységes joggyakorlata szerint (Kfv.I.35-244/2020/7., Kfv.V.35.197/2021/7., Kfv.V.35.301/2021/10.) az adólevonási jogát gyakorló adózó tudatállapotát a gazdasági esemény hiteltelenségétől elkülönülten kell vizsgálni, a döntéshez szükséges tényállást az adóhatóságnak két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. A levonási jog gyakorlása abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, tudott, vagy tudhatott az adókijátszásról.

[47] Az EUB C-610/19-es (Wikingo) ügy 54. pontja szerint „a Bíróság már több alkalommal megállapította, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, tegyen meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Adott esetben a hea levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható intézkedés, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek”. A kellő körületekintés tehát mindig az adott ügy körülményeitől függ.

[48] A felperesi tudattartalom vonatkozásában a felperes és az alvállalkozó közötti kapcsolat körülményei értékelendők. Az elsőfokú bíróság szerint egy sajátos konstrukció valósult meg, mivel a megrendelő közreműködése elengedhetetlen volt, a plébános ajánlotta az alvállalkozót, ő egyeztetett, ellenőrzött. Nem vitásan azonban a felperessel kötött vállalkozási szerződés alapján az alvállalkozó tevékenységéért, az adókijátszásban való közreműködés kockázata tekintetében a felperes visel felelősséget.

[49] Az a körülmény, hogy felperes csak a megrendelő iránymutatása szerint járt el, illetőleg, hogy az alvállalkozó képviselője leplezte a munkát ténylegesen elvégzők személyét, kifejezett kérésére nem ment felperes a munkaterületre, éppen azt támasztják alá, hogy a felperes nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést, hogy az adókijátszást elkerülje. A munkák ellenőrzését is a megrendelőre bízta, holott a plébános (2021. január 19. 2505685141 számú jegyzőkönyvi) nyilatkozata szerint a templom festésére ő ajánlotta az alvállalkozó képviselőjét, akivel a felperes felvette a kapcsolatot. A plébános arra vonatkozóan nem rendelkezett információval, hogy a festést az alvállalkozó képviselője konkrétan kivel végezte el. A felperestől elvárható lett volna, hogy az ellenőrzési tevékenység keretében meggyőződjön arról, ki az, aki a munkát el tudja végezni, ennek hiányában részesévé vált a vállalkozó által elkövetett visszaéléseknek.

[50] Az adóhatóság által feltárt objektív körülmények (felperes és az alvállalkozó, sub-alvállalkozók a munka elvégzéséhez szükséges személyi, tárgyi feltételeinek hiánya, a munkavégzés, a gazdasági teljesítőképesség, a munkaterület ellenőrzésének elmaradása) az elsőfokú bíróság ítéleti megállapításával szemben alkalmasak a kellő körültekintés hiányának alátámasztására. Ügyszintén kiemelt jelentősége van annak a körülménynek is, hogy az alvállalkozó később állított ki 2 db számlát, mint felperes a megrendelője felé.

[51] Az elsőfokú bíróság a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. §-ában foglalt kötelezettségének nem teljes körűen tett eleget, a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokat (plébánosi és felperesi ügyvezetői nyilatkozat) a döntés meghozatala során nem értékelt, illetőleg a feltárt objektív körülményeket tévesen értékelte.

[52] Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdés *a)* pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[53] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak a Kúria kifejtett jogértelmezése alapján kell a közigazgatási eljárásban és a perben feltárt valamennyi releváns bizonyítékot értékelni, erről ítéletében számot adni, majd állást foglalni az alperesi határozat jogszerűségéről.

#### **A döntés elvi tartalma**

[54] *Amennyiben a felperes bízva a megrendelő ajánlásában nem gondoskodik az alvállalkozó szerződésszerű teljesítésének ellenőrzéséről, az adókijátszás passzív résztvevőjévé válhat.*

#### **Záró rész**

[55] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 110. § (3) bekezdése szerint a felülvizsgálati perköltség összegét megállapította, annak viseléséről az elsőfokú bíróság az eljárást befejező határozatában fog dönteni.

[56] A Kúria végzésével szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § *d)* pontja zárja ki.

Budapest, 2022. december 8.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró  
bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk.

Dr. Rák-Fekete Edina sk. bíró  
bíró

Dr. Horváth Tamás sk.

A kiadmány hitelül:  
tisztviselő