

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.011/2020/8.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Szabó László előadó bíró
Dr. Stefanics Márta bíró

A felperes: felperes neve „f. a.”

A felperes képviselője: Dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. Balogh Andrea kamarai
jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni
közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság jogerős határozatának száma: Fővárosi
Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. szeptember 24-én kelt
15.K.33.878/2018/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 15.K.33.878/2018/12. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi és a keresetet teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 1.500.000 (azaz egymillió-ötszázezer) forint elsőfokú és 500.000 (azaz ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az állam javára az állami adó- és vámhatóság felhívásában megjelölt módon és számlára 1.500.000 (azaz egymillió-ötszázezer) forint elsőfokú és 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 1992. december 2-án kezdte meg tevékenységét, a vizsgálattal érintett 2009. évben elsősorban építőipari tevékenységgel foglalkozott, amely alapján a belföldi alaptevékenységének árbevétele 3.803.638.585 Ft volt.
- [2] Az **A.M.** Kft. és az **I.M.** Kft. mint megrendelők (a továbbiakban: Megrendelők) 2008. november 18-án vállalkozási szerződést kötöttek felperessel a **P.M.**, 58. számú főúttól nyugatra lévő fejlesztési területen tervezett beruházások előkészítő munkarészeként a fejlesztési területen belüli tereprendezési, felületrendezési, földmű tükörkészítési, humuszrendezési, kertészeti, csapadékvíz-elvezetési munkák megvalósítására, továbbá a Kecskemét **I.A.K.** Park és kapcsolódó területek és utak teljes körű kivitelezési munkáinak elvégzésére. A felek a vállalkozási szerződés I. számú mellékletét képező Különleges Feltételek elnevezésű dokumentumban tételesen felsorolt munkarészek teljes körű kivitelezési munkáinak elvégzését 3.490.000.000 Ft + 20% általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa), azaz 4.188.000.000 Ft maximált prognosztizált átalányárban határozták meg.
- [3] A felek a **P.M.** beruházás során a kivitelezési szerződést módosították, melynek eredményeként a kivitelezés két ütemben történt. Az első ütemben a teljes terület nagy tömegű földmunkáit végezték, a teljesítési határideje 2009. július 31. volt, ennek megvalósulását a 2009. augusztus 5-én kelt első ütem műszaki átadás-átvételi jegyzőkönyv dokumentálta, a második ütem során kertészeti (rézsű füvesítés és cserjésítés), csapadékvíz-elvezetési munkák, valamint a kiegészítő feladatok (földmű korrekció, felületrendezés) történtek.
- [4] A felperes 2009. január 5-én külön-külön alvállalkozói szerződést kötött a **H.** Kft.-vel (a továbbiakban: H. Kft.) és a **W.** Kft.-vel (a továbbiakban: W. Kft.) a **P.M.** I. ütemébe tartozó beruházási munkáinak elvégzésére. A felek a szerződés I. számú mellékletét képező Különleges Feltételek elnevezésű dokumentumban tételesen felsorolt munkarészek munkáinak elvégzését mindkét alvállalkozó esetében külön-külön 844.500.000 Ft maximált prognosztizált átalányárban határozták meg, majd a szerződést 2009. szeptember 25-én módosították, melynek eredményeként a szerződés összege a H. Kft. esetében 884.449.000 Ft-ra, míg a W. Kft. esetében 902.327.500 Ft-ra emelkedett és kiegészült a rekultivációs munkákkal, emellett a munka befejezésének határideje 2009. december 31-re módosult. Az alvállalkozók a munkák elvégzésére további alvállalkozókkal

kötöttek szerződést.

- [5] Az alvállalkozói láncolatok szerinti társaságok egyike sem tudta a munkákat elvégezni, tevékenységük kizárólag valós teljesítéshez nem kapcsolódó és ezáltal fiktív számlák kiállítására korlátozódott. A felperes a H. Kft.-vel és a W. Kft.-vel nem valós alvállalkozói teljesítésre kötött szerződést, az ezen alvállalkozóktól befogadott számlákra a költségek növelése érdekében volt szükség, a számlákhoz tartozó szerződések és teljesítésigazolások pedig munkavégzés kívülállók felé történő igazolására, bizonylatolására szolgáltak. A felperes a tényleges munkavégzéshez szükséges kapacitások megszervezésével párhuzamosan a H. Kft.-n, valamint a W. Kft.-n keresztül több mint 2 milliárd Ft értékű számlák befogadásával biztosította költségeinek növelését, jelentősen csökkentve ezzel az adófizetési kötelezettségét.
- [6] A H. Kft. és a W. Kft. által felperesnek kiállított számlák nem kapcsolódnak valós alvállalkozói teljesítéshez, a számlák alapján utalt összegek sem tekinthetők ellenértéknek, ezért a hiteltelen számlákon feltüntetett összegek a H. Kft. és a W. Kft. társaságoknak történt átutalása térítés nélküli, végleges pénzeszköz átadásnak minősül. A felperes a H. Kft. és a W. Kft. által a felperesnek kiállított számlák ellenértékével jogtalanul csökkentette az innovációs járulék, a társas vállalkozás különadója és a társasági adó (a továbbiakban: tao) alapját.
- [7] A felperes 2020. július 29-től felszámolási eljárás alatt áll.
- [8] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága (a továbbiakban elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2009. évre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2014. szeptember 11-én kelt 3621061977 számú határozatával a felperest tao, áfa, innovációs járulék, társas vállalkozások különadója adónemekben mindösszesen 490.793.000.Ft adókülönbözet, 368.092.000 Ft adóbírság és 171.051.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [9] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2014. december 13-án kelt 2928642690 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [10] Indokolása szerint az út, autópálya építés főtevékenységű felperes (korábbi elnevezése **Á.L.É.K.** Kft.) 2009. évben elsősorban építőipari tevékenységgel foglalkozott, a belföldi alaptevékenységének árbevétele 3.803.638.585 Ft volt, amelynek jelentős része a Megrendelőkkel megkötött szerződés alapján végzett tereprendezési, felületrendezési, földmű-tükörkészítési, humuszrendezési, kertészeti, csapadékvíz-elvezetési és rekultivációs munkák megvalósításából származott. Az elsőfokú hatóság vizsgálta a **P.M.** beruházást, annak I. és II. ütemeit, a **Cs.,t.** Kft. számláját Miskolcon végzett munkákról, a kecskeméti kereskedelmi park kivitelezési

munkáit, a felperes részvételével végzett egyéb munkákat. A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként, figyelemmel a hatóság részéről kirendelt Dr. **N.L.és** a felperes kezdeményezésére eljárta Dr. **K.P.** szakértők véleményeire is, helytállóan állapította meg, hogy a felperes a H. Kft.-vel, a W. Kft.-vel, a **Cs,.t,** Kft.-vel nem valós alvállalkozói teljesítésekre kötött szerződést. E cégektől befogadott számlákra a költségek növelése, adófizetési kötelezettsége csökkentése érdekében volt szükség, a számlákhoz tartozó szerződések és teljesítésigazolások pedig a munkavégzés kívülálló felé történő igazolására, bizonylatolására szolgáltak, a számlák fiktív bizonylatok. A revízió megállapításai alapján számszakilag helyes jogkövetkezményeket alkalmazott.

- [11] Az alperes az adózás előtti eredménnyel kapcsolatos megállapításait az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 1. § (2) bekezdése és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (2)-(3) bekezdései, (7) bekezdése, 16. § (3) bekezdése, 78. § (1)-(3) bekezdései, (6) bekezdése, 86. § (1)-(2) bekezdései, (7) bekezdés c) pontja, 165. § (2) bekezdése és 166. § (2) bekezdése rendelkezése alapján tette meg.
- [12] A H. Kft. és a W. Kft. részéről nem történt teljesítés, az egyébként fordítottan adózó szolgáltatásnyújtások tényleges igénybevételének hiányában felperesnek sem áfafizetési kötelezettsége, sem pedig áfalevonási joga nem keletkezett, ezért a hiteltelen számlákon jelölt szolgáltatásnyújtásokkal összefüggésben vallott adó összegével az alperes a fizetendő adó összegét és a levonható adó összegét is csökkentette. Az áfára vonatkozó megállapítások az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. §-ának, 56. §-ának, 119. §-ának, 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, 131. §-ának, 142. § (1) bekezdésének, valamint az Sztv. 15. § (3) bekezdésének, 165. § (2) bekezdésének és 166. § (2) bekezdésének rendelkezésein alapulnak.
- [13] Az alperes az innovációs járulékra vonatkozó megállapítását a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról szóló 2003. évi XC törvény (a továbbiakban: KTIA tv.) 4. § (1)-(2) bekezdései, 14. § (1) bekezdés c) pontja és a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 39. § (1) bekezdése rendelkezése alapján tette meg.
- [14] Az alperesnek a különadóval kapcsolatos megállapításai az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadról szóló 2006. évi LIX. törvény (a továbbiakban: Különadó tv.) 3. § (1) bekezdése és 2. § b) pontja rendelkezésein alapulnak.

- [15] Az alperesnek a társasági adóra vonatkozó megállapítása a Tao tv. 8. § (1) bekezdés n) pontján alapul.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [16] A felperes keresetében határozatok megváltoztatását és az adófizetési kötelezettségei törlését, másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezését és hatóság új eljárásra kötelezését kérte. A keresete indokolásában kifejtette A) pont: az adóhatóság megállapítását, B) pont: az adózói álláspontot, C) pont: az alperesi állítások bizonyítatlanságát, D) pont: a korábbi eljárásokat, azon belül a gazdasági eseményeket, E) pont: a Miskolc környéki munkákat, F) pont: a tényállás teljes körű tisztázásának hiányát, végül a K) pontban összegezte álláspontját.
- [17] A perben a Nemzeti Adó és Vámhivatal Elnöke a 2015. augusztus 14-én kelt levelével tájékoztatta a felperest arról, hogy a határozatok jogszerűsége okán a felügyeleti intézkedést mellőzi.
- [18] Az alperes érdemi ellenkérelmében a határozatában foglalt indokokkal egyezően kérte a kereset elutasítását.

Az elsőfokú bíróság ítélete

- [19] Az elsőfokú bíróság a Kúria 2018. február 1-jén kelt Kfv.V.35.508/2017/5. számú végzése folytán megismételt eljárásban jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.
- [20] Megállapította, hogy az adóhatósági eljárásban vizsgált 6 munkálat közül a felperes keresete kizárólag a **P.M.** beruházás I. ütemével kapcsolatban volt alapos, a többi 5 munkálat vonatkozásában a kereset nem volt alapos. Az elsőfokú hatóság és az alperes a 6 beruházás vonatkozásában a döntéseikben nem határozták meg egyértelműen külön-külön - beruházásonként - az adókülönbözet, adóhiány, adóbírság és a késedelmi pótlék összegét, az elsőfokú határozat rendelkező része ezeket adónemként és időszakonként tartalmazza, ezért a **P.M.** beruházás I. ütemére vonatkozó pontos összegek határozatbeli megjelölésének hiánya miatt az elsőfokú bíróságnak nem volt lehetősége az alperesi határozat megváltoztatására, továbbá részbeni hatályon kívül helyezésre sem, mert a határozatok rendelkező részei nem tartalmazzak beruházásonként jól elkülöníthető rendelkezéseket. Mivel az alperes megállapításai és rendelkezései az egyes beruházások tekintetében -összezszerűségi szempontból - nem voltak elkülöníthetőek, az elsőfokú bíróság nem volt abban a helyzetben, hogy számszerűen meg tudja állapítani a megalapozott és megalapozatlan keresetrészekhez tartozó adókülönbözet, adóhiány, továbbá a

- jogkövetkezmények (adóbírság, késedelmi pótlék) összegét.
- [21] A **P.M.** beruházás I. ütemével kapcsolatos megállapítások során arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóság határozatát jelentős részben Dr. **N.L.** szakvéleményére alapította. A felperes a keresetével érintett, különleges szakértelmet igénylő kérdések tisztázása céljából indítványozta igazságügyi szakértő kirendelését, vitatva az adóhatóság által a közigazgatási eljárásban kirendelt szakértő szakvéleményében foglaltakat.
- [22] Indokolásában **K.K.** közigazgatási perben kirendelt igazságügyi szakértő szakvéleménye alapján megállapította, hogy a felperes 2009-ben nem rendelkezett elégséges gépi és emberi erőforrással a **P.M.** beruházási területen végzett nagy tömegű földmunkákhoz, ezért az alvállalkozók (H. Kft., W. Kft.) bevonása szükséges volt. Kiemelte, hogy a rendkívüli esős időjárás miatt az elázott földtömeg mozgatására, szakszerű beépítésére, tömörítésére sokkal több időre volt szükség, emiatt a határidőket is módosítani kellett. E körben az Országos Meteorológiai Szolgálat tájékoztatására utalt azzal, hogy a megfelelő technológia betartásával végzendő munkákat kisebb ütemben, kisebb intenzitással, kevésbé termelékenyen lehetett végezni, ezért a munkaórák számát kellett megnövelni és mindenképpen szükséges volt plusz erőforrás bevonására, azaz alvállalkozók alkalmazására.
- [23] A gépek és a személyzet bár teljes műszakban dolgoztak, a hatékonyságuk megfelelő volt, így az 1 m³ megdolgozott földre jutó költség magas lett. Álláspontja szerint Dr. **N.L.** részletekbe menő költségelemzése nem lett alátámasztva, megállapításai a gyakorlati élettől távol estek. Indokoltnak és valós teljesítményt nyújtónak fogadta el a felperes alvállalkozóit (a H. Kft.-t és a W. Kft.-t), hangsúlyozva azt, hogy a kétségek kivételével meglévő adminisztrációs hiányok nem bizonyították, hogy az alvállalkozók nem végezték el a munkát. A kirendelt szakértő a 2017. május 11-én kelt nyilatkozatában kifejtette, hogy a H. Kft. és a W. Kft. valós teljesítését a rendelkezésére álló iratokra, Dr. **K.P.** szakértő megállapításaira és arra alapozta, hogy a beruházás lebonyolítását egy olyan cég, a **K.M.M.** Iroda Kft., végezte, melynek műszaki szakértelmével kapcsolatban nem merült fel kétség. Hangsúlyozta, hogy az építési naplók munkaórákra lebontva részletesen tartalmazhatták volna a munkát végző gépek kapacitás kihasználtságát, műszaki állapotát, azonban az építési naplók adminisztrációs hiányosságai nem bizonyítják azt, hogy nem végeztek munkát az alvállalkozók.
- [24] Megállapította, hogy alperes **K.K.** aggálytalan szakvéleményében és az ahhoz kapcsolódó nyilatkozatában foglaltakat kétséget kizáróan megcáfolni nem tudta, az elsőfokú bíróság azt az ítélete alapjául a szakkérdések vonatkozásában elfogadta szemben Dr. **N.L.** szakvéleményével.

- [25] Az elsőfokú bíróság a további munkákra vonatkozó adóhatósági megállapítások és egyéb kereseti hivatkozások kapcsán nem fogadta el a felperes álláspontját, alaptalannak találta az iratok hiányára és azok megismerhetőségére, a felperes vonatkozásában végzett korábbi ellenőrzés megállapításai jogerőre emelkedésének időpontjára, a H. Kft. és a W. Kft. számlái tartalmi hiteltelenségére és ezzel összefüggésben az adólevonási jog gyakorolhatóságára, a felperesi munkavállalók nyilatkozatainak adóhatósági értékelésére, az alvállalkozói láncban érintett társaságokkal összefüggésben feltártak értékelésére, a miskolci munkákra vonatkozó megállapítások megalapozatlanságára, továbbá a bizonyítékok értékelésére vonatkozó, valamint az alapelvi szinten rögzített eljárási szabályok megsértésére vonatkozó felperesi hivatkozásokat és e körben kifejtett felperesi érveket.
- [26] Az elsőfokú bíróság az új eljárásra vonatkozóan előírta, hogy az ítélet indokolásában tekintettekre és a perben beszerzett szakvéleményre is figyelemmel kell megállapítani, hogy az alvállalkozók bevonása mely részmunkákat érintett, milyen eszközöket igényelt, a bevont alvállalkozói teljesítésnek mi lehetett a piaci ára, mekkora ráfordítást számolhatott volna el felperes ezen alvállalkozói teljesítmények után. Amennyiben e körben a tényállás alapján adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapít meg az alperes, úgy annak összegét adónemenként külön-külön is meg kell állapítania. Dr. **N.L.** szakvéleményére a határozat nem alapítható. A **P.M.** beruházás I. ütemén kívüli 5 beruházás vonatkozásában a felperes érdemben nem tudta cáfolni az alperes által megállapítottakat, ezért e körben az alperesnek további bizonyítást nem kell lefolytatnia, azonban beruházásonként és azon belül adónemenként külön-külön meg kell határoznia a felperes adókötelezettségeinek pontos összegét.

A felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem

- [27] Az alperes a jogerős ítélettel szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára való utasítását. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 215. §-ában, a 164. § (1) bekezdésében és a 339. § (1) bekezdésében foglaltakat megsértve rendelkezett a teljes alperesi és az elsőfokú adóhatósági határozat hatályon kívül helyezéséről, mivel az ítélet indokolásában kifejtett jogértelmezés sérti az Art. 129.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti rendelkezést, valamint az elsőfokú bíróság a Pp. 206.

§ (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglaltak megsértésével hozta meg ítéletét, bizonyítékértékelése okszerűtlen, az ítélet indokolása ellentmondásos.

- [28] A perben kirendelt szakértő 2017. május 11-én kelt nyilatkozatában kifejtettek szerint a rendelkezésére álló iratokra, a kivitelezést bonyolító szakcég, a **K.M.M.** Iroda Kft., jelenlétére tekintettel fogadta el a H. Kft. és a W. Kft. teljesítését valósnak. Az alperes ezzel kapcsolatban hangsúlyozta, hogy a **K.M.M.** Iroda Kft. által kontrollált és leigazolt iratok, melyekre a szakértő hivatkozik, mind a felperes teljesítésével kapcsolatosak, melyet az alperes nem vitatott, ugyanakkor a vitatott alvállalkozói teljesítéssel összefüggésben készült iratokat nem a kivitelezést bonyolító szakcég, hanem a felperes képviselője igazolta le. A perben kirendelt szakértő által hivatkozott kooperációs értekezletről készült iratok ugyancsak nem tartalmazzak a megállapítással érintett alvállalkozók jelenlétére, teljesítésére vonatkozó adatokat, ugyanez igaz az építési naplóra, mely az ellenőrzés során nyilatkozó személyek (felperes képviselője, építésvezető, művezető) által is megerősítetten csak a felperes eszközeire, dolgozóira vonatkozó adatokat tartalmaz.
- [29] Az elsőfokú bíróság továbbá értelmezhetetlen kötelezést adott az új eljárásra nézve, ugyanis az elsőfokú adóhatósági határozat tartalmazta azokat a releváns adatokat, amelyek alapján az elsőfokú bíróság megváltoztathatta volna az alperes határozatát.
- [30] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [31] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [32] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a Pp. 275. §-a alapján a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH2012. 179.), a bizonyítékok felülmérlegelésére nincs lehetőség. A rendkívüli jogorvoslati kérelem a Pp. 272. §-ból eredően nem a közigazgatási határozat, hanem a jogerős ítélet ellen terjeszthető elő a jogerős ítéletet hozó bíróság által megsértett jogszabályhelyek és megváltoztatás okának megjelölése mellett (BH2017. 232.). A felülvizsgálati eljárásban, annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye sem bizonyítás feltételének, sem a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésének (BH2012. 179., BH2002. 29.). Mivel a bizonyítékok mérlegelése 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.).

- [33] A Kúria a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között kizárólag azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság a **P.M.** beruházás I. ütemével kapcsolatban helytálló következtetésre jutott-e, miszerint a felperes alvállalkozói (H. Kft. és a W. Kft.) megvalósították a szerződés szerinti munkálatokat.
- [34] Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárás során igazságügyi szakértőt rendelt ki. A perben kirendelt szakértő a 2016. december 10-én kelt szakvéleményében kijelentette, hogy valós teljesítményt nyújtónak fogadta el a felperes két kiemelt vállalkozóját, a H. Kft.-t és a W. Kft.-t. A Kúria megállapította, hogy a szakértő ezen megállapítását semmilyen konkrét ténnyel nem támasztotta alá. Erre vonatkozóan a kirendelt szakértő a 2017. február 28-án kelt beadványában azt rögzítette, hogy a periratokban erőforrásokat pontosan nyilvántartó adatok nem lelhetőek fel, illetve azok valós adatai - gépek állapota, munkavégzési képesség, gépkönyvek, üzemanyag fogyasztások - konkrétan az adott munkára nézve nincsenek dokumentálva. A perben kirendelt szakértő 2017. május 11-én kelt nyilatkozatában kifejtettek szerint a rendelkezésére álló iratokra, a kivitelezést bonyolító szakcég, a **K.M.M.** Iroda Kft., jelenlétére tekintettel fogadta el a H. Kft. és a W. Kft. teljesítését valósnak.
- [35] A Kúria megállapította, hogy a **K.M.M.** Iroda Kft. által kontrollált és leigazolt iratok, melyekre a szakértő hivatkozik, mind a felperes teljesítésével kapcsolatosak, melyet az alperes nem is vitatott, ugyanakkor az alvállalkozói teljesítéssel összefüggésben készült iratokat nem a kivitelezést bonyolító szakcég, hanem a felperes igazolta le. A szakértő által hivatkozott kooperációs értekezletekről készült iratok ugyancsak nem tartalmazzák a megállapítással érintett alvállalkozók jelenlétére, teljesítésére vonatkozó adatokat, ugyanez igaz az építési naplóra, mely az ellenőrzés során nyilatkozó személyek (felperes képviselője, építésvezetők, művezető) által is megerősítetten csak a felperes eszközeire, dolgozóira vonatkozó adatokat tartalmaz. A valós alvállalkozói teljesítéssel összefüggő és ellenőrizhető adatok, információk gyakorlatilag teljes hiánya nem értékelhető kizárólag adminisztrációs hiányosságként, ezért a perben kirendelt szakértő a H. Kft. és a W. Kft. teljesítésére vonatkozó konkrét adatok hiányában okszerűen nem tehet olyan kijelentést, miszerint valós teljesítményt nyújtónak fogadja el a felperes két kiemelt alvállalkozóját, a H. Kft.-t és a W. Kft.-t. A perben kirendelt szakértő szakvéleményében semmilyen olyan konkrét tény, körülményt nem

jelölt meg, amelyből egyértelműen megállapítható lenne az, hogy a felperes alvállalkozói végezték el a munkákat. A Kúria megállapította, hogy az alperes azon megállapításából, miszerint felperes a Megrendelők felé elvégezte a vállalkozási szerződésben meghatározott munkákat, még okszerűen nem következik az, hogy a felperes alvállalkozói is elvégezték a felperessel kötött szerződésben vállalt munkákat.

[36] Az alperes a megelőző eljárás során széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le és megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy az alvállalkozók a vitatott munkákat nem végezték el. Az alvállalkozók az ellenőrzés során vizsgált földmunkák elvégzéséhez semmilyen feltétellel nem rendelkeztek, az alvállalkozók képviselői a számlázott munkákkal kapcsolatban semmilyen konkrét és a teljesítés szempontjából is lényeges információval nem rendelkeztek. Ezen megállapítást támasztják alá a felperes dolgozóinak nyilatkozatai, a Megrendelők nyilatkozatai, a beruházás lebonyolítójának nyilatkozata, melyek szerint a munkaterületen dolgozók, illetve a munkák ellenőrzése, valamint az egyeztetések miatt a munkaterületen szintén rendszeresen jelen lévő személyek sem a H. Kft.-vel, sem a W. Kft.-vel, sem ezek képviselőivel, sem pedig a további alvállalkozóikkal nem álltak kapcsolatban. E két társaság teljesítésben való részvételét a munkavégzés helyszínén vezetett építési naplók, kooperációs dokumentumok adatai sem igazolják, felperes ezeket az alvállalkozókat saját Megrendelőinek nem jelentette, saját építési naplója nyilvántartási részében sem tüntette fel. Ezeket a valós alvállalkozói teljesítést ugyancsak megkérdőjelező körülményeket és bizonyítékokat a elsőfokú bíróság nem értékelte, ezekkel összefüggésben a perben kirendelt szakértő álláspontját ismertette, miszerint az adminisztrációs hiányosságok nem bizonyítják, hogy az alvállalkozók nem teljesítettek.

[37] A Kúria a fentiek alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság megsértette a Pp. 206. § (1) bekezdése szerinti bizonyítékértékelési rendelkezést, mert a perben kirendelt szakértő iratellenesen állapította meg, hogy az alvállalkozók a vitatott munkákat elvégezték, a szakértő az azt alátámasztó iratok hiányában okszerűtlenül következtetett abból a tényből, hogy a felperes a Megrendelői felé elvégezte a munkákat arra, hogy az alvállalkozók is elvégezték a munkákat a felperes felé.

[38] A felperes nem valós gazdasági események alapján kiállított számlák alapján a tao, az innovációs járulék és a társas vállalkozások különadója adóalapját a 2009. évben hatályban volt jogszabályi rendelkezések alapján [Tao tv. 8. § (1) bekezdés n) pontja, a KTIA tv. 4. § (1) bekezdése, a Htv. 39. § (1) bekezdése és a Különadó tv. 3. § (2) bekezdés b) pontja] nem csökkenthette volna, ezért az alperes erre figyelemmel

felperes terhére jogszerűen állapított meg adókülönbözetest. Az alperes az egyébként fordított adózású, de valójában igénybe nem vett szolgáltatások esetében elutasította a felperes áfalevonási jogát, ugyanakkor ez épp a fordított adózás miatt nem eredményezett tényleges adókülönbözetest. Az elsőfokú határozatnak a megállapítások számszaki levezetését tartalmazó részében lévő adatokat megvizsgálva megállapítható, hogy az elsőfokú adóhatóság és az alperes helyesen a fizetendő áfa és a levonható áfa összegének meghatározásakor is figyelmen kívül hagyta a felperes bevallásában szereplő, fordított adózása szerint vallott tételeket. Az alperes a felülvizsgálati kérelemmel érintett gazdasági tevékenységek vonatkozásában a felperes terhére adókülönbözetest nem állapított meg, ezért a bírói gyakorlat által az áfa levonás körében kialakított tudta/vagy tudhatta feltételeket nem kellett vizsgálni.

- [39] A Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, és mivel a döntéshez szükséges tények megállapíthatóak voltak, a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [40] *Az adózó nem valós gazdasági események alapján kiállított számlák alapján a tao, az innovációs járulék és a társas vállalkozások különadója adóalapját nem csökkentheti. [2009. évben hatályban volt Tao tv. 8. § (1) bekezdés n) pontja, a KTIA tv. 4. § (1) bekezdése, a Htv. 39. § (1) bekezdése és a Különadó tv. 3. § (2) bekezdés b) pontja]*

Záró rész

- [41] Az alperes pernyertes lett, ezért a Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése alapján kötelezte a perköltség megfizetésére, melynek során figyelemmel volt a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés c) pontjára, (5)-(6) bekezdéseire, valamint a Kúria Kfv.V.35.508/2017/5. számú végzésében megállapított 500.000 Ft perköltségre is.
- [42] A felperes pervesztes lett, ezért a Kúria kötelezte az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárás során felmerült eljárási illeték megfizetésére az illetékről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) a keresetindításkor hatályban volt 43. § (3) bekezdése, 42. § (1) bekezdés a) pontja, 50. § (1) bekezdése, 62. § (1) bekezdés h) pontja, 74. § (3) bekezdése, a keresetindításkor hatályban volt a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján.

[43] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2020. október 29.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Szabó László sk. előadó
bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró