



...

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.V.35.098/2023/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter előadó bíró

A felperes: felperes1 (cím1.)

A felperes képviselője: jogi képviselő1 (ügyvéd1, cím2)

Az alperes: alperes1 (cím3)

Az alperes képviselője: jogi képviselő2 kamarai jogtanácsos

Más perbeli személyek neve és perbeli állása:

A per tárgya: adóügy

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Törvényszék

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: 9.K.700.815/2022/12.

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 9.K.700.815/2022/12.számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg 810.000 (nyolcszáztízezer) forint felülvizsgálati illetéket az esedékesség napjáig a Nemzeti Adó- és Vámhivatal „Bíróági határozatban megállapított eljárási illeték bevételi számla” elnevezésű eljárási illeték beszédési számlájára.

A Kúria tájékoztatja a felperest, hogy a fizetendő illeték a határozat jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2014. november 13-án kezdte meg működését, bejelentett fő tevékenysége gyümölcs-, zöldséglé gyártása. A felperes vizsgált időszakra vonatkozó áfabevallását 2019. szeptember 26-án nyújtotta be az adóhatósághoz, melyben 10.718.000,- forint visszaigényelhető adót szerepeltetett, amelynek a kiutalását kérte. A tárgyidőszakban a felperes egy léüzemet alakított ki, amelynek kapcsán az A Kft. „f.a.” társaságtól (a továbbiakban: számlakibocsátó) 29.998.960,- forint adóalapú, 8.099.719,- forint áfa tartalmú út- és esővíz hálózat kialakítására vonatkozó számlát fogadott be. A számlakibocsátó a tárgyidőszakban ugyanebben a tárgyban fogadott be bizonylatot a Sz Kft. „Kt.a.”-tól (a továbbiakban: Kft. 2) 19.650.000,- forint adóalap után 5.305.500,- forint áfatartalommal.

[2] Az adóhatóság számlázási láncolatot tárt fel a számlakibocsátó, a Kft. 2, a H Kft. (a továbbiakban: Kft. 3) és a R Kft. (a továbbiakban: Kft. 4) részvételével. Az ellenőrzés során beszerzett ügyvezetői nyilatkozatok, a kapcsolódó vizsgálatok eredménye és a rendelkezésre álló egyéb dokumentumok alapján az adóhatóság megállapította, hogy a számlakibocsátó, valamint annak bizonylatolt alvállalkozója, a Kft. 2 semmiféle út- és esővíz hálózat kialakításával kapcsolatos tevékenységet nem végeztek a tárgyidőszakban, továbbá nem rendelkeztek a tevékenység végzéséhez szükséges elegendő személyi és tárgyi feltételekkel.

[3] A számlakibocsátó által a felperes felé kibocsátott számlát az adóhatóság fiktiivnek minősítette, megállapítva, hogy a tényleges tevékenységet nem a számlakibocsátó és a számlázási láncolatban alatta lévő végezte, hanem a Kft. 3 és a Kft. 4 alkalmazottai, így a

gazdasági esemény ténylegesen nem a számlakibocsátó és a felperes között jött létre. A számlakibocsátó adófizetési kötelezettségének nem tett eleget.

[4] Az adóhatóság a gazdasági eseményt a Kúria 5/2016. (IX.26) KMK véleménye (KMK vélemény) 2. pontjában foglaltak szerint minősítette, megállapítva, hogy a gazdasági esemény nem a számlákon szereplő felek között jött létre és a felperes passzív adókijátszást megvalósító számlabefogadó, aki nem tett meg minden tőle elvárható intézkedést, annak érdekében, hogy ne vegyen részt az adókijátszásban.

[5] A felperesi tudattartalmat igazoló objektív körülmények körében az adóhatóság rögzítette, hogy a lefolytatott kapcsolódó vizsgálatok egyértelműen alátámasztották, hogy a számlázási láncolatban részt vevő gazdasági társaságok közül sem a számlakibocsátó, sem annak bizonylatolt alvállalkozója nem rendelkezett a munka elvégzéséhez tárgyi, illetve személyi feltételekkel, a Kft. 3 és a Kft. 4 az adott projekten dolgozó munkavállalói közül senki sem nevezte meg a területen tevékenykedő másik vállalkozásként a számlakibocsátót és a Kft. 3 alkalmazottja arról nyilatkozott, hogy I.T ügyvezetővel, illetve ő pedig B.B a felperes ügyvezetőjével tartotta a kapcsolatot a munkálatokkal összefüggésben. A felperes vezető tisztségviselői nyilatkozataikban nem tudták megmondani, hogy mely társaság végezte ténylegesen a számla alapját képező tevékenységet, nem ellenőrizték a munkálatokban részt vevők jogállását, annak ellenére, hogy erre lehetőségük lett volna. A Kft. 3 a felperes generálkivitelezőjeként működött közre, a felperes székhelyén található léüzem épületének át- és kialakítása során. A felperes ügyvezetői közvetlen munkakapcsolatban álltak a tényleges teljesítővel, hiszen a társaság generálkivitelezést végzett az adózónak. Ezért a felperesnek lehetősége lett volna a Kft. 3-at megbízni a munkálatok elvégzésével a számlakibocsátójának bevonása nélkül. A felperes ügyvezetője nyilatkozatában elmondta, hogy tárgyalta a Kft. 3-al is közvetlenül, hiszen ők dolgoztak a léüzem kialakításán, de az ottani határidő miatt a társaság nem vállalta el a munkálatokat. Ebből egyenesen következik az, hogy a felperes tárgyalta a Kft. 3-al, a számla alapját képező tevékenység vonatkozásában, tehát tudhatta, hogy a Kft. 3 milyen áron vállalta volna a kivitelezést, ennek tudatában szerződött a számlakibocsátóval közel háromszoros áron. Ezzel annál is inkább tisztában kellett lennie, mivel ismerte a Kft. 3 által alkalmazott árakat, árképzési stratégiát, szembeűnőnek kellett volna lennie számára, hogy a számlakibocsátó közel háromszoros áron számlázta ki a munkálatokat augusztus hónapban. Ez is alátámasztja, hogy a felperes nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést az adókijátszás elkerülése érdekében.

[6] A Kft. 3 korábbi teljesítése alapján a felperesnek ismernie kellett e társaság, valamint a Kft. 4 alkalmazottait, fel kellett volna tűnnie számára, hogy a számla kibocsátója részéről senki nincs jelen a kivitelezésénél, ebből egyértelműen megállapítható, hogy a felperes nem tett meg minden tőle elvárható észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az adókijátszást elkerülje.

[7] A felperes ügyvezetője nyilatkozatában elmondta, hogy megkerestek más építőipari cégeket is, de az utóbbi években Magyarországon az építőipar leterheltsége következtében a cégek közül nagyon kevés hajlandó versenyeztetésben részt venni. Ezt az állítását okirati bizonyítékkal nem támasztotta alá, más társaságok árajánlatait a nyilatkozata mellé nem csatolta. A felperesi ügyvezető azt is nyilatkozta, hogy a kérdéses munkálatok elvégzése során saját erőforrás mellett alvállalkozót is igénybe vett a számlakibocsátó, nevesítve a Kft.

3-at alvállalkozóként, ami alapján kijelenthető, hogy a felperes tisztában volt azzal, hogy számla alapját képező tevékenységet a Kft. 3 végezte el.

[8] A felperes számos olyan objektív tény, körülményt észlelhetett volna, amelyek egyértelmű bizonyítékai voltak a jogszerűtlen körülmények közötti ügyletnek.

[9] Az elsőfokú adóhatóság a számlakibocsátó 8.099.719,- forint adótartalmú út- és esővíz hálózat kialakításáról szóló számlája vonatkozásában a felperes adólevonási jogát megtagadta, a megállapítás eredményeként az elsőfokú adóhatóság 8.100.000,- forint összegű adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely összeg jogosulatlan visszaigénylésnek minősül.

[10] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215.§ (1), (3) és (4) bekezdéseire, 219.§ (1)-(3) bekezdésére, 155.§-ára alapítottnan leszögezte, hogy a felperes minősítése 2018. február 1-től megbízható, az adóellenőrzés alá vont adómegállapítási időszak egészében és az adóellenőrzés megállapításáról szóló jegyzőkönyv keltének időpontjában is megbízható adózónak minősült, a megállapított adókülönbözet összege azonban meghaladja a felperes éves teljesítményének 3 %-át, így nincs helye az adóbírság kiszabása során a megbízható adózói minősítés miatti kedvezmény alkalmazásának, erre figyelemmel az adóbírság mértékét a jogosulatlan visszaigénylés 50 %-ában, 4.050.000,- forintban állapította meg.

[11] A felperes fellebbezése folytán eljár alperes a 6433639775/2021/NAV számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[12] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő a megállapítások törlésével történő megváltoztatását, másodlagosan pedig az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárása utasítását kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság az új eljárás keretében sem tudta a tényállást feltárni, nem végezte el a bizonyítékok hitelt érdemlő értékelését.

[13] Az ellenőrzés során nem a gazdasági ügylet megvalósulását vizsgálta, hanem a számlakibocsátó magatartását rávetítette a felperes magatartására. Az objektívnek mondott körülmények együttes értékelése sem támasztja alá az adóhatósági megállapítást, és a felperes eljárásával nem hozhatók összefüggésbe. Adókijátszás az adóhatóság eljárásában nem került nevesítésre, így nem került megjelölésre, hogy milyen adóelkerülésről kellett volna a felperesnek, és milyen objektív körülmények alapján tudomással bírnia. A felperestől az általa megtett tevékenységen túl nem volt elvárható más ellenőrzési tevékenység. Több nyilatkozat is a számlakibocsátó saját munkaerővel történő teljesítését támasztja alá. A számlakibocsátó teljesítőképességét alkalmazotti vallomás támasztja alá. Azzal kapcsolatban, hogy a számlakibocsátó alvállalkozója sem rendelkezett a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, leszögezte, hogy a felperesnek a számlakibocsátó alvállalkozója felé ellenőrzési kötelezettsége nem volt. Bemutatta a léüzem körüli egyes munkálatok elvégzése kapcsán,

hogy az miként oszlott meg az egyes társaságok között, ezt azonban az adóhatóság nem értékelte. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem rendelkezik szakértelemmel a nyújtott szolgáltatás értékét illetően és szakértő kirendelésére nem került sor. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-334/20. számú Amper Metál Kft. ügyében hozott ítéletre, valamint a Crewprint és Vikingo ügyekben hozott döntésekre.

[14] Az alperes a védiratában a felperes keresetének az elutasítását kérte, határozati indokainak fenntartása mellett. Rögzítette, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetkörnek feleltethető meg, a felperes passzív magatartásának igazolásával.

A felperes nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókiátszáshoz.

Az elsőfokú ítélet

[15] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét ítéletével elutasította. Indokolása szerint az alperes eleget tett tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A Kúria gyakorlata alapján az adóhatóság többszereplős gazdasági ügylet esetében jogosult az ügylet valamennyi szereplőjét ellenőrizni, illetve az EUB és a Kúria gyakorlatában kialakultak olyan standardizált elemek, amelyek gátját képezik a levonási jog gyakorlásának. Az alperes határozatából egyértelmű, hogy az adóhatóság milyen érvek és bizonyítékok alapján tagadta meg az áfalevonási jogot, és egyértelműen megállapítható a határozatból, hogy a KMK vélemény 2. pontjában részletezett szempontok alapján vizsgálta a perbeli ügyletet, az alperesi határozatban feltárt körülményeket maga is elemzés alá vonta. Nem kizárólag a számlakibocsátó vonatkozásában feltárt körülményekre alapította az adóhatóság a megállapítását, hanem valamennyi feltárt együttes körülményt figyelembe vette (nyilatkozatok tartalma, szolgáltatás árának több mint háromszoros értékre növekedése, a felperes és a Kft. 2 korábbi kapcsolata, észszerűen elvárható intézkedések hiánya). Az objektív körülmények együttes értékelése kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jog gyakorlásához kapcsolódó feltételek hiányát. Az objektív körülmények a határozatban szerepeltetésre kerültek, mint ahogy az adóelőny levezetése is. Olyan adót helyezett levonásba a felperes, amit a számla kibocsátója nem fizetett meg, fiktív számlát tüntetett fel a bevallásában a láncolat szerint. A felperesnek pedig tudnia kellett volna, az ügylet csalárd jellegéről, ha megtesz minden tőle észszerűen elvárható intézkedést, annak érdekében, hogy az adókiátszást elkerülje (nyilvános adatbázis alapján vizsgálja a számlakibocsátó személyi és tárgyi feltételeit).

[16] A felperesnek a számlakibocsátó alkalmazotti létszámára vonatkozó kifogásait megalapozatlannak találta, mivel a feltárt tényekből rögzíthető, hogy 2018. júniustól rohamosan csökkenni kezdett az alkalmazotti létszám, amely nem haladta meg a négy főt 2018. júniusában, egy azok közül a társaság képviselője volt, akinek a nyilatkozata szerint a tevékenységben nem vett részt. Így a tizenöt fős, illetve a tíz fős, valamint az öt-hat fős alkalmazotti létszámra történő felperesi hivatkozás alaptalan. A számlakibocsátó korábbi tevékenysége (autópályán végzett kivitelezés, lakópark építése) nem alkalmas annak alátámasztására, hogy 2019. évben elvégezte a felperes számára a számlán szereplő gazdasági eseménnyel összefüggő munkálatokat. A számlakibocsátó fő tevékenysége 2017. december

12-től saját tulajdonú ingatlan adásvétele és nem építőipari kivitelezés. A tényállás tisztázási kötelezettség ugyan az adóhatóságot terheli, de a számlabefogadónak kell olyan dokumentumokkal, bizonyítékokkal rendelkeznie, amelyek alátámasztják az általa befogadott számlák hitelességét. Az adóhatóság nem követelt meg felperestől irracionális bizonyítási cselekmények elvégzését, de a számlakibocsátó által korábban elnyert támogatások nem alkalmasak annak igazolására, hogy 2019. évben elvégezte a számla szerinti munkákat.

[17] H.Zs és I.T nyilatkozatain alapuló felperesi hivatkozásokat sem találta megalapozottnak. Az adóhatóság helytállóan értékelte a Kft. 3 és a Kft. 4. alkalmazásában álló munkavállalók nyilatkozatait, akik nem ismerték a felperesi számlakibocsátót, illetve alkalmazottait, és I.Ton kívül az építkezésen dolgozó személyek közül senki nem említette K.Zs munkálatokban történő részvételét.

[18] Alap nélkül kifogásolja a felperes, hogy az adóhatóság objektív körülményként értékelte a számlakibocsátó alvállalkozójának szerepét, személyi és tárgyi feltételeinek hiányát. Az adóhatóság e körülményt a további körülményekkel együtt értékelte. A Kúria Kfv.35.398/2016/5. számú ítélete azért nem vehető figyelembe, mivel nem kizárólag a számlakibocsátó személyi és tárgyi feltételeinek hiányára alapította döntését az adóhatóság. Tény, hogy a Kft. 3 korábban teljesített projektet (léüzem) a felperesnek, így a Kft. 3 és Kft. 4 alkalmazottait is szükségképpen ismernie kellett a felperesnek, mint ahogy a Kft. 3 által alkalmazott árképzést is. A számlakibocsátónak a Kft. 3 által alkalmazott árszínvonalhoz képest közel háromszoros áron történő továbbszámázási tevékenysége fel kellett volna tűnnie a felperesnek, de nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést az adókijátszás elkerülése érdekében. Az árajánlatok bekérése kapcsán az adóhatóság már az alapeljárás során bocsátott ki felhívást, a felperes azonban nem csatolt bizonyítékot, a fellebbezéshez csatolt e-mail ugyanakkor nem alkalmas az adóhatósági megállapítás megdöntésére, az Air. 129.§ (5) bekezdése alapján, mivel novációs tilalom alá esik. Az árajánlatok bekérésének elmulasztásában kizárólag a felperes felelőssége állapítható meg, és nem az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatok elvégzésére vonatkozó mulasztása.

[19] A Kfv.I.35.689/2012/6. számú kúriai ítélet a jelen ügyben nem bír jelentőséggel, mert nem kizárólag a számlakibocsátó személyi és tárgyi feltételeinek hiányára alapította az adóhatóság az adólevonási jog megtagadását. Utalt a felperes ügyvezetőjének nyilatkozatára e körben, valamint arra, hogy felperes mindkét képviselőjének lehetősége lett volna kifejtienie részletesen álláspontját a körben, hogy milyen szolgáltatást nyújtott a Kft. 3 a felperes felé, de kitérő választ adtak. Utalt a Kft. 3 ügyvezetőjének és alkalmazottjának nyilatkozatára is, amely szerint vízelvezetési tevékenységet és ahhoz kapcsolódó földmunkákat is végeztek a felperes részére, így a felperesi számlakibocsátó önálló tevékenységének tekinthető földmunkák elvégzése igazolást nem nyert. Kifejtette, hogy az elmaradt munkavállalói nyilatkoztatásnak érdemi jelentősége az ügy szempontjából nem volt, továbbá a felperesnek K.Zs által büntetőügyben tett vallomásával összefüggésben nem áll fenn iratellenesség.

[20] A nyújtott szolgáltatás értékét illetően nem volt szükséges szakértőt kirendelni, az árak exponenciális növekedése részletesen bemutatásra került már a jegyzőkönyvben is, ami a többi objektív körülménnyel együtt képezte az értékelés tárgyát. A Kfv.I.35.772/2014/4. számú kúriai ítéletben szerinti megállapítások jelen ügyben nem bírnak jelentőséggel, a tényállások különbözősége és amiatt sem mert ott a rendeltetésellenes joggyakorlás valósult meg. Az EUB Amper Metál Kft. ügyében nem történt olyan megállapítás, hogy az igénybe

vett szolgáltatás ára nem piaci ár, a Crewprint és Vikingo ügyekre alaptalan ugyancsak, mert a felperestől az észszerűen elvárható intézkedések megkövetelése nem tekinthető uniós joggal ellentétesnek. Az, hogy a büntető hatóság megállapította, hogy a számla nem fiktív, nem alkalmas az adóhatósági megállapítás megdöntésére, mert a büntetőeljárás és az adóeljárás bizonyítási szabályai, illetve a két jogterület felelősségi kategóriái nem tekinthetők azonosnak.

[21] Az adóhatóság határozatában részletesen nem elemezte a H.Zs féle nyilatkozat jelentőségét, ezt csak a közigazgatási per során benyújtott előkészítő iratában tette meg, azonban az adóhatósági határozatok e nélkül is jogszerűnek tekinthetők. L.Zs, felperes tárgydídszaki képviselője tárgyaláson történő meghallgatása során előadottak ugyancsak nem alkalmasak az adóhatósági megállapítások megdöntésére. Az adóhatóság ezért jogszerűen minősítette az ügyletet a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetkörnek, a felperes passzív szerepének alátámasztásával és ez alapján helytállóan került megtagadásra a felperes adólevonási joga.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[22] A felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a jogerős ítélet ellen kérve elsődlegesen annak megváltoztatását, akként, hogy a Kúria az alperes határozatát semmisítse meg, és az adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezze. Másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte a megállapított jogsértés és az arra alkalmazott szankció tekintetében. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti Magyarország Alaptörvényét (XXIV. Cikk (1) bekezdés, XXVIII. Cikk (1) bekezdés, 28. cikk), az Emberi Jogok Európai Egyezménye (a továbbiakban: EJE.) 6. cikkét, és az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Alapjogi Charta) 47. cikkét, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2.§-át, az adóigazgatás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Korm. rendelet) 79.§ (4) bekezdését, az Air. 1.§-át, 3.§-át, 4.§-át, 6.§-át, 8.§ (2) bekezdését, 58.§ (4) bekezdését, 66.§ (1) bekezdését, 73.§ (1) bekezdését, 99.§ (1) és (2) bekezdését, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78.§ (1), (2), (3), (4) bekezdését, 79.§ (1) bekezdését, 92.§ (1) bekezdés b) pontját, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 268.§-át, 276.§ (1) bekezdését, 300.§-át, 279.§ (1) bekezdését, 346.§ (5) bekezdését, a HEA irányelv 138. cikk (1) bekezdését, 167. cikkét, 168. cikkét, 178. cikkét, az Áfa tv. 119.§ (1) bekezdését, 120.§ a) pontját, 127.§ (1) bekezdését. Az elsőfokú bíróság döntése ellentétes a Kfv.I.35.762/2014/4. számú, a BH 2015. 263. számú döntéssel és az EUB C-334/20. számú Amper Metál Kft. ügyben hozott ítéletével.

[23] Indokolása szerint az elsőfokú bíróság nem vizsgálta a keresetben hivatkozott alperesi jogszabálysértéseket, és elmulasztotta a felperesi tényeket, bizonyítékokat valós tartalmuk szerint értékelni. Az adóhatóságnak és a bíróságnak ugyanazt a szempontrendszert kell érvényesítenie a jogalkalmazás során. A rendelkezésre álló és a felperes által előterjesztett bizonyítékok értékelése a bíróság döntésében elmaradt, a bíróság a tényállást nem megfelelően értelmezte, a bizonyítási indítványokban határidőben nem döntött.

[24] A személyi és tárgyi feltételek meglétének vizsgálata körében előadta, hogy a felperes a számára elérhető nyilvántartások alapján az előzetes üzleti tárgyalások során és a szerződéskötéskor is vizsgálta, hogy rendelkezik-e a partner alkalmazottakkal (a számlakibocsátóval 2018 év végén történt kapcsolatfelvételtől a 2017-es üzleti év számviteli beszámolója szerint több mint egy milliárdos árbevétel és 15 fő átlagos állományi létszám, 2019. januárjában 5-6 fő bejelentett munkavállaló). A számlakibocsátó a vizsgált időszakban rendelkezett tehát a tevékenység elvégzéséhez szükséges szakértelemmel bíró munkaerővel, amit az adóhatóság határozatai és a bíróság ítélete is elismert.

[25] Hivatkozott az EUB C-324/11. számú, Tóth ügyben hozott ítélet 45. pontjára. Egy megbízótól nem lehet észszerűen elvárni azt, hogy tudomással bírjon arról, hogy szerződéses partnere bejelentett alkalmazottakat foglalkoztat-e és heti hány órás munkaviszonyban vannak bejelentve, ilyen nyilvántartás sincs és ennek vizsgálata szakértő kirendelése útján lehetséges. Ezzel ellentétben az elsőfokú ítélet (22.pont), mert mégis ismerniük kellene a fővállalkozó képviselőjét és alkalmazottait. Ez olyan ellentmondás, ami nem került feloldásra a jogerős ítéletben. Hivatkozott a Kfv.VI.35.689/2012/6. számú kúriai döntésre is.

[26] Fenntartotta, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta K.Zs, illetve a számlakibocsátó munkavállalóinak a NAV Bűnügyi Igazgatóságai előtt tett vallomásait, valamint L.Zs és B.B. nyilatkozatai mellett H.Zs, az U Kft. ügyvezetője és I.T a Kft.3 ügyvezetője által tett nyilatkozatokat is.

[27] Az alvállalkozói láncban teljesített szolgáltatások árának növekedésével kapcsolatban leszögezte, megrendelőként nincs lehetősége arra, hogy tisztában legyen az egyes alvállalkozók között kötött szerződések tartalmával, és a szereplők árképzésével. A Kft. 2 nem vállalta a munkát 2018-ban, nem is adott árajánlatot. A felek szabad akaratukból kifolyólag kikötöttek egy olyan vállalkozási árat, amely arányban állt a megrendelt munka sürgős jellegével. Az elsőfokú bíróság a szerződéses szabadság elvét figyelmen kívül hagyva vitatja, hogy a piacon egymástól független felek között kölcsönösen és egybehangzóan kialakított árak racionálisak-e. Az árnövekedés a felperes szerint épp azt az adózói állítást támasztja alá, hogy a kivitelezésben valamennyi társaság részt vett különböző részmunkák erejéig. E körben a Kft. 3 és a Kft. 4 munkavállalóinak nyilatkozatait is figyelembe kell venni. A Kft. 4 és a számlakibocsátó is végzett földmunkálatokat a területen, mégis azok egymástól eltérő jellegűek voltak, ezért nem fedi a valóságot a bíróságnak az a megítélése, hogy a Kft. 4 végezte volna el azokat a földmunkálatokat, amelyeket a felperes állítása szerint a valóságban a számlakibocsátó saját maga, önerőből teljesített. A felperes ezen kijelentésével és levezetésével kapcsolatban az elsőfokú bíróság érdemi választ nem fogalmazott meg, az alperes ellenbizonyítást nem eszközölt. Ebből következően az alperes elmulasztotta feltárni a tényállást, az elsőfokú bíróság pedig a bizonyítékkal alá nem támasztott kijelentéseket elfogadta. Az adóhatóság nem rendelkezik szakértelemmel a nyújtott szolgáltatás értékét érintően, ezért szakértőt kellett volna kirendelnie.

[28] A Kft. 3 a tárgyidőszakhoz képest korábban a léüzem épületének belső felújítását és kialakítását végezte, tehát a felperesnek nem lehetett tudomása arról, hogy mekkora ellenérték fejében vállalta volna el az épületen kívüli térkövezésből és talajmunkálatokból álló munkafolyamatot és árajánlat sem érkezett, minek hiányában egy adózónak nem kötelezettsége, hogy árat kalkuláljon és tudatában legyen annak, hogy a szerződéses partneréhez képest egy másik piaci szereplő esetleg alacsonyabb áron vállalta volna el az

adott kivitelezést. Kereseti kérelmében a felperes a számlázási láncolatban történő árnövekedést logikus indokokkal alátámasztotta. Kiemelte, hogy első körben a Kft. 3-t kérte fel az üzemén kívüli munkálatok elvégzésére is a felperes, azonban a még folyó belső munkálatok miatt a Kft. 3 nem tudta vállalni.

[29] A referencia kérdéskörében előadta, hogy a jogerős ítélet indokolásában semmilyen objektív magyarázatot nem adott arra a bíróság, hogy egy azonos tevékenységből adódó referencia miért ne lehetne tárgya az adózók előzetes ügyleti ellenőrzési eljárásának és a leendő szerződéses partner teljesítőképessége vizsgálatának. Ellentmondás mutatkozik a jogerős ítéletben azon a ponton, amikor egy referenciát nem fogad el a múltra vonatkozóan, mondván annak nincs létjogosultsága a partner teljesítőképességének alátámasztására, azonban ezen logikával ellentétesen a felperesnek a Kft. 3-al kapcsolatos múltbeli üzleti kapcsolat miatt kellett volna tudnia a Kft. 3 árképzéséről és az alapján fel kellett volna ismernie a Kft. 3 alkalmazottait is. Ezért a bíróság az azonos megközelítésbe helyezett körülményeket nem egyenlő súllyal értékelte.

[30] Az alperes felperes szerint olyan irracionális bizonyítási cselekmények elvégzését és olyan tények felderítését követelte meg a felperestől, amelyek az állami eljárások során sem derültek ki. Az alperes úgy helyezte át a bizonyítási terhet a felperesre, hogy a felperes azon nyilatkozatait kétségbe vonta, felperes terhére értékelte, vagy egyszerűen nem értékelte, amelyhez dokumentumot nem tudott csatolni, mert az nem állt rendelkezésre, azonban ellenbizonyítást ezen felperesi nyilatkozattal kapcsolatban egyszer sem eszközölt. Kifejtette továbbá, hogy alapvető eljárási szabálysértésekre hivatkozott. A jogerős ítélet nem is érinti a felperes által már a keresetben is előadott szakmai álláspontot, tartalmuk szerint nem vizsgálta az egyes kérdésköröket, és az alperesi határozat jogellenességét ebből a szempontból. Ezért a bíróság nem tett eleget annak a kötelezettségének, hogy a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni.

[31] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében érdemben nem foglalt állást, egyes, a keresetben hivatkozott jogszabálysértések kapcsán, így például a kereset adókijátszásra vonatkozó részéről. Az adókijátszás sem az alapeljárásban, sem az új eljárásban nem került nevesítésre, pedig anélkül nem lehet objektív körülményekről beszélni. Jogerős megállapítást az adóhatóság nem tett a számlakibocsátóra vagy annak alvállalkozójára vonatkozóan a felperes részére teljesített munkával összefüggésben. Az elsőfokú bíróság nem adott arra magyarázatot, hogy mi alapján kellett volna tudnia arról, hogy a partnereként eljáró számlakibocsátó és a vele számlázási kapcsolatban álló Kft.2 között adókijátszás történt. Így felperes tudati állapota nem fogta át azt, hogy egy adókijátszás részese lenne.

[32] Felperes szerint a bizonyítékok egybevetése és értékelése során az elsőfokú bíróság kirívóan okszerűtlen, logikai ellentmondást tartalmazó következtetésre jutott. Első ízben maga az adóhatóság sem vitatta el a felperes adólevonási jogát (a 2019. júniusi időszakra vonatkozó adóellenőrzés jegyzőkönyve szerint). A számlakibocsátó általi teljesítést a bizonyítékok alátámasztják (felperes képviselője által a számlakibocsátó építkezésén történő jelenlétéről és a többletmunkáról tett nyilatkozatok, a Kft. 3 ügyvezetője, a műszaki ellenőr U Kft. ügyvezetőjének nyilatkozata, K.Zs is ki tudta volna fejteni, hogy milyen munkát végzett a számlakibocsátó). Ugyanakkor az elsőfokú bíróság helytelen következtetést vont le (ítélet 22. pont). A felperes képviselője által tett nyilatkozatok alátámasztják, hogy a számlakibocsátó magától jelezte a felperes felé, hogy a Kft. 3-t alvállalkozóként be fogja

vinni a kivitelezésbe, így a felperes a munkák megkezdésekor tisztában volt a Kft. 3 majd a Kft. 4 alvállalkozói jelenlétéről, innentől kezdve a felperes szerint indifferens, hogy előírtak-e a felek a szerződésben jelentéstételi kötelezettséget, vagy sem, mégis az elsőfokú bíróság a jelentéstételi kötelezettség előírásának hiányát a felperes terhére róta. Ellentétben a bíróság kijelentésével a felperes képviselői az építési területen tevékenységet kifejtő alvállalkozók jogállását ellenőrizték, azzal tisztában voltak, hiszen nyilatkozatukban is megnevezték a Kft. 3-t, és a Kft. 4-at. Az elsőfokú ítélet 24. pontjában leírtakkal kapcsolatban kifejtette, hogy a vizsgált időszakra vonatkozó kérdésekre kell válaszolni, nem a korábbi időszakot érintő munkákra.

[33] Vitatta az elsőfokú ítélet L.Zs előadására vonatkozó megállapításait (34.pont), mivel szerinte nem értékelte annak tanúvallomásában foglaltakat az elsőfokú bíróság. 2018-ban a Kft. 3 kapacitáshiány miatt nem vállalta el a külső munkálatokat és az úthálózat kialakítását, így árajánlat adására sem került sor, de ugyanez a helyzet a D Kft.-vel is. Ilyen helyzetben a számlakibocsátóval kötött vállalkozási szerződést a felperes. Alaptalanok azok az alperesi állítások, amelyek szerint a felperesnek lehetősége lett volna alacsonyabb áron a Kft.3-t megbízva eszközölni a kivitelezést. Szakértőktől vagy akár a Kft. 3 ügyvezetőjétől megkérdezhetnék volna, hogy valamennyi munkát ő végzett-e el és nyilvánvalóvá vált volna a számlakibocsátó munkavégzése.

[34] Ellentmondásos a jogerős ítéletnek az EUB Amper Metál Kft. ügyével kapcsolatos kijelentése (30. pont) mert ha elfogadjuk, hogy az A1 Kft. által adott ár piaci, akkor miért várják azt el, hogy a felperes kalkulációt végezzen, továbbá mi alapján kellene tudnia a felperesnek a Kft. 3 ajánlatáról. A számlakibocsátó többletmunkát végzett. Tehát nem beszélhetünk semmilyen objektív körülményről.

[35] Indítványozta, hogy az eljárás felfüggesztése mellett a Kúria kezdeményezzen előzetes döntéshozatali eljárást.

[36] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Szerinte a felperes felülvizsgálati kérelme kizárólag a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, de a felperes által megjelölt indokok alapján annak nincs helye. Az elsőfokú bíróság a felsorakoztatott bizonyítékokat érdemben és okszerűen mérlegelte, ítéletében helyes következtetésre jutott és ezt megfelelő indokolással támasztotta alá. Leszögezte, hogy az adókijátszás mibenléte többször részletesen kifejtésre került. A személyi és tárgyi feltételek meglétének vizsgálata körében a számlakibocsátónál lefolytatott kapcsolódó vizsgálat során megállapítást nyert, hogy a társaság nem rendelkezett a tevékenység végzéséhez szükséges elegendő személyi és tárgyi feltételekkel, az alkalmazotti állomány rohamos csökkenéséről a felperesnek tudomása volt. A felperes a tőle észszerűen elvárható intézkedéseket nem tette meg, mikor mindennek ellenére a számlakibocsátóval kötött szerződést. A munkálatok árának exponenciális növekedése egyértelműen megállapítható, az ügyletben elsőként szereplő beszállítótól egészen a végfelhasználóig, melynek során a szolgáltatások értékét közel háromszorosára növelték. Az adóigazgatási eljárás során elsősorban a számlabefogadó felperesnek kell olyan dokumentumokkal, bizonyítékokkal rendelkeznie, amelyek alátámasztják a befogadott számlák hitelességét. Az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége nem parttalan. A bíróság a keresetben foglalt valamennyi érvet kivétel nélkül megvizsgálta és döntésének eredményét ítéletében

hiánytalanul rögzítette. Rögzítette, hogy az európai uniós norma egységes alkalmazása szempontjából releváns értelmezési kérdések jelen ügyben nem merültek fel.

A Kúria döntése és jogi indokai

[37] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[38] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120. § (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálta felül. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének. A Kúria a felülvizsgálati kérelmek elbírálása során azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelelt-e a felülvizsgálati kérelmekben megjelölt jogszabályoknak, a Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A Kúria a bizonyítékok értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan ésszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes.

[39] Az elsőfokú bíróságnak a tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie, tehát arról, hogy a gazdasági események a valóságban a számlán feltüntetettek szerint történtek-e meg, amelyekre vonatkozó hatósági megállapítások bizonyítottak-e, a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt, és az ésszerűen elvárható intézkedéseket tanúsította-e.

[40] A Kp. 78. § (2) bekezdése kimondja, hogy a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok ismételt egybevetésének és felülrértékelésének nincs helye, de a bizonyítékok hiányos, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan mérlegelése jogszabálysértő. Tehát kivételesen kerülhet csak sor a tényállás felülmérlegelésére, amennyiben az elsőfokú bíróság által feltárt tényállás a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésén alapul vagy az ítélet iratellenes megállapításokat tartalmaz. Amennyiben azonban a bíróság a bizonyítékok egyenként és a maguk összességében való mérlegelésére vonatkozó feladatát elvégezve hozza meg az ítéletét és az így megállapított tényállásból vonja le a jogi következtetését, akkor a felülmérlegelés kizárt. Nyilvánvaló okszerűtlen ítéleti következtetésnek csak az minősíthető, amikor a bizonyítékokból csak egyfajta, a felülvizsgálattal támadott ítélettől eltérő következtetésre lehet jutni, ilyen következtetés azonban a perbeli esetben nem volt feltárható.

[41] A Kúria a közigazgatási határozatok, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírálta, rendelkezését részletesen megindokolta, a bizonyítékok helyes értékelésével, megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.

[42] Az irányadó anyagi jogi norma (Áfa tv. vonatkozó jogszabályhelyei) értelmezésében nem volt vita a felek között, az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítottsága kérdésében kellett döntenie. Az elsőfokú bíróság az Európai Unió Bírósága (EUB), a Kúria kapcsolódó ítéleteit és az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítása érdekében az Áfa tv. 120.§ a) pontja értelmezéséről megalkotott 5/2016.(IX.26.) KMK véleményét figyelembe véve vizsgálta felül az alperes határozatát, a jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a perben lefolytatott bizonyítási eljárást. Az elsőfokú bíróság döntésében részletesen értékelte a számlakibocsátó működésével, a felperes ügyletkötésével és az adókijátszás, és a felperes ahhoz fűződő tudattartalmával kapcsolatos, rendelkezésre álló bizonyítékokat, az azokból levont, okszerű következtetéseit az ítélet tartalmazza.

[43] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az EUB kiforrott joggyakorlata alapján egyértelmű, hogy olyan esetekben nem kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására amikor bizonyított, hogy a termékértékesítésekre, szolgáltatásnyújtásokra – amelyeken az érintett adóalanyok levonási joga alapult – ténylegesen nem történt meg és ebben az esetben az adólevonási jogát gyakorló adózó tudattartalmát sem kell vizsgálni. Azonban ha azt állapítja meg az adóhatóság, hogy a gazdasági esemény végbement, akkor köteles annak vizsgálatára, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet hozzáadottértékadó-csalás részét képezi (C-459/17, C-642/11 [48. pont]).

[44] Az elsőfokú bíróság a fentiekben kifejtettek szerint vizsgálta, hogy a számlabefogadó-felperes tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adókijátszásról. Részletezte azokat a körülményeket, amelyek miatt megállapította, hogy a felperesnek az adókijátszásról tudnia kellett, illetve amelyek alapján nem tanúsította az észszerűen elvárható ellenőrzési kötelezettségét. Ezekkel a Kúria is egyetértett.

[45] A Kúria hangsúlyozza, hogy az adókijátszást és a felperesi tudattartalmat is az adóhatóságnak kell bizonyítania, de az elsőfokú bíróság nem tévedett amikor leszögezte, hogy alapvetően a felperesnek, mint számlabefogadónak kell olyan dokumentumokkal, bizonyítékokkal rendelkeznie, amelyek az általa befogadott számlák hitelességét alátámasztják. Ha ennek eleget tenni nem tud, az nem értékelhető úgy, hogy az adóhatóság nem tett eleget tényállás feltárási kötelezettségének, vagy a felperes javára szolgáló körülményeket ne értékelte volna. A körben is egyetért a Kúria a bírósággal, hogy az adóhatóság nem követelt meg a felperestől szükségtelen vagy teljesíthetetlen bizonyítási cselekményeket, csupán a kialakult bírói gyakorlatnak megfelelően vizsgálta a számlák hitelességét alátámasztó bizonyítékokat, illetve a felperesnek az adókijátszással összefüggő tudattartalmával kapcsolatos alperesi határozati megállapításokat a kereset tükrében.

[46] Alapítvány hivatkozott a felülvizsgálati kérelem arra is, hogy az adóhatóság a nyilvános adatbázisokból is lekérhető dokumentumok adatait sem fogadta el, azt a felperes mulasztásaként értékelte. Az elsőfokú bíróság helyesen utalt rá, hogy egyrészt a felperesi okiratok hiányában az adóhatóság ellenőrzési kötelezettsége a tényállás tisztázás körében nem parttalan, másrészt az elsőfokú bíróság a számlák hitelessége körében az adóhatóság által lefolytatott bizonyítási eljárás eredményét értékelte és arról ítélete indokolásában számot adott.

[47] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete [11] - [34] bekezdéseiben a felperes terhére és javára szóló bizonyítékokat teljes körűen mérlegelte. Értékelte a felperes keresetlevelében felhozott érveket mind az ügyletek teljesítése, mind a felperesi tudattartalom körében, és a közösségi joggyakorlat figyelembevételével okszerű következtetéssel állapította meg, hogy az adóhatóság helyes tényállás alapján jogszerű döntést hozott az adólevonási jog megtagadása tekintetében. Abból kitűnik, hogy az adóhatóság határozata megfelel a BH2017.104. (Kfv.V.35.349/2016/5.) számú kúriai ítéletben foglalt azon követelménynek, hogy az ügylet elemeit és az ezt alátámasztó bizonyítékokat tartalmazó indokolás alapján lehet levonni az adójogi konzekvenciákat.

[48] Ennek keretében utalt indokolásában a felperesnek a számlakibocsátó alkalmazotti létszámára vonatkozó kifogásaira, amellyel kapcsolatban részletezte, hogy miért tekinthető igazoltnak az adóhatóságnak a személyi feltételek hiánya kapcsán tett megállapítása (elsőfokú ítélet 17. pont). A Kúria hangsúlyozza, hogy a Kfv.VI.35.689/2012/6. számú ítélete tényállása szerint az adóhatóság az adólevonási jog megtagadását mindösszesen arra alapozta, hogy a gazdasági társaságok a számlakibocsátás időpontjában nem rendelkeztek olyan személyi állományi létszámmal és tárgyi eszközzel, amellyel a szerződésben foglaltaknak eleget tehettek. Jelen esetben azonban nem csupán a személyi, tárgyi feltételek hiányára alapozta az adóhatóság a döntését, kimondta és igazolta, hogy az érdemi és formai feltételek milyen egyéb tények alapján nem teljesültek. Az EUB C-324/11. számú Tóth ügyben hozott ítélete 45. pontja pedig valóban kimondja, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve, hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókiájtásban vesz részt. Ugyanezen döntés 50. pontja azonban arra is utalt, hogy „nem vitatott, hogy ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a 2006/112. irányelvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adóalany és az adóhatóság között a levonási jog elutasításának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében vizsgálja, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet, és ennek érdekében figyelembe veszi az adott ügyben felmerült összes körülményt, ideértve az kérdést előterjesztő bíróság által feltett első és második kérdésben szereplő körülményeket is (számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványának visszavonása, a számlakibocsátó bejelentett munkavállalóval nem rendelkezik).

[49] Az elsőfokú bíróság kifejtette [15.pont], hogy az adóhatóság nem kizárólag a számlakibocsátó vonatkozásában feltárt körülményekre alapította megállapítását, hanem valamennyi, az ellenőrzés során feltárt együttes körülményt figyelembe vett (nyilatkozatok tartalma, szolgáltatás árának több mint háromszoros értékre történő növekedése, a felperes és a Kft.3 korábbi kapcsolata, az észszerűen elvárható intézkedések hiánya).

[50] Jelen ügyben az adóhatóság kifejezetten azt vizsgálta, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet és a rendelkezésre álló, az adóhatóság által részletesen kifejtett bizonyítékok (ügyvezetői nyilatkozatok, lefolytatott eljárási cselekmények, kapcsolódó vizsgálatok, okiratok) alapján azt állapította meg, hogy a számlakibocsátó nevére kiállított számlákon szereplő munkálatok ugyan megvalósultak, ám a gazdasági esemény ténylegesen nem a Kft.3 és a számlakibocsátó között, hanem a felperes és a Kft.3 között történt meg, a számlakibocsátó által mindössze számlázás történt a felperes felé, amely

kizárólag a felperes, illetve a számlázási láncban résztvevő további cégek jogosulatlan adóelőnyhöz jutását szolgálta.

[51] A bizonyítékokat az elsőfokú bíróság értékelte a nyújtott szolgáltatás értékének, az áraknak az exponenciális növekedésével összefüggésben is. Az adóhatóság a vizsgálati jegyzőkönyvben tényyszerűen kimutatta az árnövekedést e körben. A Kúria egyetért azzal, hogy szakértő kirendelése nélkül is állást foglalhatott ebben a kérdésben az adóhatóság, hisz külön szakértelem nem szükséges annak megállapításához, hogy egy láncolatban belül közel háromszorosára emelkedik egy szolgáltatás vagy termék értéke. Az elsőfokú bíróság pedig számot adott arról, hogy az értéknövekedés oka körében a felperesi kifogással ellentétben miért tartotta megalapozottnak az alperesi érvelést. Azt is kifejtette, hogy miért nem bizonyított az ügyben az, hogy a tényleges munka több volt, mint amire az alvállalkozó a számlakibocsátóval szerződést kötött. Nem alapos a felülvizsgálati kérelem tehát amikor azt állítja, hogy az elsőfokú bíróság e körben érdemi választ nem fogalmazott meg, hiszen a jogerős ítélet [28. pont] tartalmazza a bíróság indokait e körben is.

[52] Nem vitás, hogy a gazdaság szereplőit megilleti a szerződéses szabadság elve alapján az a jog, hogy kölcsönösen és egybehangzóan kialakított árak mentén kössenek egymással szerződést. Az adóhatóság és az elsőfokú bíróság azonban adójogi szempontból értékelte, és jegyzőkönyvbe foglalt kimutatásával alátámasztotta, hogy az árak nem csupán növekedtek, hanem exponenciálisan növekedtek a láncolatban, amely tény összefüggött a felek adókijátszásával.

[53] A felülvizsgálati kérelem tehát a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, azonban a felülvizsgálati kérelemben előadottak nem alapozzák meg a bizonyítékok felülmérlegelését, mivel a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, logikailag ellentmondó mérlegelésére az elsőfokú ítéletben nem került sor és a felperes sem tudta ezt alátámasztani.

[54] A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal ellentétben nem fogalmaz meg olyan általános elvárást az elsőfokú bíróság az adózókkal szemben, hogy árajánlat hiányában kötelezettsége lenne, hogy konkrét árat kalkuláljon és tudatában legyen, hogy a szerződéses partneréhez képest egy másik piaci szereplő esetleg alacsonyabb áron vállalja el az adott munkavégzést. Az elsőfokú bíróság e körben helytállóan értékelte az adóhatóság által feltártakat a kereset tükrében, megállapítva, hogy a közel háromszoros áron történő számlázás a Kft. 3 által alkalmazott árszínvonalhoz képest azt támasztja alá, hogy nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést a felperes az adókijátszás elkerülése érdekében, aminek az oka, hogy a Kft.3-al a felperes által is elismerten korábban már tárgyaltak a hivatkozott munkák elvégzéséről, továbbá az ügyben feltárt körülményekből a felperesnek ismernie kellett a Kft.3 által alkalmazott árakat, árképzést.

[55] Alaptalan a felülvizsgálati kérelemnek az a hivatkozása is, hogy az elsőfokú bíróság azonos megközelítésbe helyezett körülményeket nem egyenlő súllyal értékelt volna. Nem állítható párhuzamba ugyanis az, hogy a Kft.3-al kapcsolatos üzleti múlt miatt a Kft.3 árképzéséről a felperesnek tudomással kellett bírnia, azzal a körülménnyel, hogy a bekért referencia körében miként értékelte a bizonyítékokat az elsőfokú bíróság. Az elsőfokú bíróság ítéletében egyértelműen rögzítette [18.pont], hogy az a körülmény, hogy a számlakibocsátó autópályán, illetve lakópark építése kapcsán kivitelezést végzett a korábbiakban miért nem

alkalmas annak alátámasztására, hogy 2019. évben elvégezte a felperes számára a számla szerinti munkálatokat (többek között a számlakibocsátó fő tevékenysége 2017. december 12-től nem építőipari kivitelezés volt).

[56] Alaptalanul hivatkozik a felülvizsgálati kérelem arra is, hogy az elsőfokú bíróság a felperes által állított eljárásjogi jogsértést nem vizsgálta, mivel az elsőfokú ítélet tartalmazza [23.pont] az erre vonatkozó indokolást (a felperes által a fellebbezéshez csatolt e-mail - árajánlat bekérése kapcsán - az Air. 129.§ (5) bekezdése alapján az adóhatósági megállapítás megdöntésére nem alkalmas, az novációs tilalom alá esik).

[57] Az elsőfokú ítélet a keresetben szereplő valamennyi érvet megvizsgálta és álláspontjáról ítéleti indokolásában számot adott, ezért alaptalan a felülvizsgálati kérelem amikor állítja, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében nem hozott döntést valamennyi kereseti kérelemről. Alaptalan e körben az a hivatkozás is felperes részéről, hogy a bíróság ítélete nem érintette a kereset adókijátszásra vonatkozó rendelkezéseit. A jogerős ítélet rögzíti, hogy a felperesi tudattartalmat alátámasztó objektív körülmények a határozatban szerepeltetésre kerültek, csakúgy, mint az adóelőny levezetése is [16.pont]. Választ ad arra is az elsőfokú ítélet, hogy mi alapján kellett volna tudnia az adókijátszásról a felperesnek, ezért alaptalanul hivatkozott objektív magyarázat hiányára a felülvizsgálati kérelem.

[58] Az elsőfokú bíróság elemzés alá vonta a perben tanúként meghallgatott L.Zs vallomásaiban foglaltakat is, de rögzítette, az abban foglaltak az adóhatóság által feltártak, a több oldalról alátámasztott megállapítások megdöntésére nem voltak alkalmasak. A Kúria hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság nem hagyta figyelmen kívül a felperesi álláspontot alátámasztó nyilatkozatokat (ügyvezetők nyilatkozatai, Kft.3 nyilatkozata), továbbá a benyújtott bizonyítékokat (árajánlat a számlakibocsátótól), a hivatalból rendelkezésre álló tanúvallomásokot és a NAV Bűnügyi Igazgatósága előtt tett vallomásokat (K.Zs, L.D, B.B., H.Zs, I.T), mindösszesen a felperestől eltérő álláspontra jutott, valamennyi körülmény egyenként és összességében történő értékelése következtében. A Kúria pedig felülvizsgálva az elsőfokú ítéletet megállapította, hogy a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen értékelése nem állapítható meg az elsőfokú ítélet alapján.

[59] Nem jogsértő az elsőfokú ítélet az EUB C-334/20. számú Amper Metál Kft. ügyével kapcsolatban kifejtett indokai körében sem. A jelen ügyben az adóhatóság nem azt állapította meg, hogy a felszámított ár az adóhatóság által meghatározott referenciaértékhez képest túlzott mértékű, vagy hogy a szolgáltatások nem eredményeznek árbevétel növekedést az adóalanynál, hanem azt, hogy az ügy körülményeinek tükrében – korábbi gazdasági kapcsolat a felperes és a Kft. 3 között, illetve korábbi egyeztetés a számlák szerinti tevékenység elvégzéséről – a felperesnek tisztában kellett lennie azzal, hogy a Kft. 3 milyen áron végezte el a konkrét tevékenységet és ehhez képest a felperes háromszoros árat fizetett egy köztes szereplőnek.

[60] A felperes a felülvizsgálati kérelmében indítványozta előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését annak tisztázása érdekében, hogy a Héta. Irányelv rendelkezéseivel összhangban áll-e az olyan nemzeti adóhatósági gyakorlat, amely a számlabefogadó féltől arra hivatkozottan tagadja meg az áfalevonási jogot, hogy az általa igénybe vett számlakibocsátó vélhetően, de nem bizonyítottan magasabb áron vállalt el egy kivitelezést,

mint egy másik vállalkozó anélkül, hogy vizsgálná, hogy milyen egyéb okok és gazdasági megfontolások vezettek az adott számlakibocsátó kiválasztásához, továbbá, hogy nem járt el kellő körültekintéssel, amikor a számlakibocsátó korábban végzett építőipari munkáit mint referencia munkáit figyelembe vette, tekintettel arra, hogy időközben a számlakibocsátó bejegyezett fő tevékenysége megváltozott.

[61] A Kúria álláspontja szerint a jelen ügy az irányadó jogszabályok, az EUB és a Kúria gyakorlata alapján elbírálható, nem vet fel olyan kérdést, amely az Európai Unió norma egységes alkalmazása szempontjából irányutatót igényelne. A Kúria hangsúlyozza, hogy az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának célja nem a tagállami bíróság előtt folyó jogvita eldöntése, hanem a tagállami bíróság által alkalmazandó uniós jog – végső fokú – értelmezése. Az EUB gyakorlata szerint pedig a nemzeti bíróság feladata a konkrét körülmények értékelése, amelyeket a tagállami bíróságnak kell vizsgálnia és e kötelezettségének az elsőfokú bíróság eleget tett.

A Kúria kiemeli azt is, hogy az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V.30.) AB határozatában rögzítettek szerint a tisztességes eljárásnak, mint alapjognak minden eljárásban érvényesülnie kell, az nem korlátozható; „a 'fair trial' olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [29]}. Ahogyan arra a felülvizsgálati kérelem hivatkozott, a tisztességes eljáráshoz való jogot és a tisztességes eljárás követelményét az EJEE 6. cikke és az Alapjogi Charta 47. cikke is rögzíti. Ennek következtében a Kúria vizsgálta, hogy a felperes által felhozottak számára alapjogi sérelemmel járhattak-e.

[62] A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során arra a következtetésre jutott, hogy a felperes tisztességes eljáráshoz való joga nem sérült, mint ahogy az eljárás során nem sérült az Alaptörvény 24. cikk (1) bekezdésében, és a 28. cikk (1) bekezdésében előírtak sem. A felperes nem bizonyította, hogy az adóhatóság mint jogalkalmazó hatóság a jogszabályok értelmezése és alkalmazása során nem ugyanazt a szempontrendszert érvényesítette volna, mint a döntését felülvizsgáló bíróság. A Kúria pedig azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében kirívóan okszerűtlen bizonyíték-értékelést kimutatni nem lehet. A hatóság és az elsőfokú bíróság is döntését megindokolta, a felperes jogorvoslati jogával élt. A felperes közigazgatási perben jogait gyakorolhatta, ügyében az elsőfokú bíróság döntést hozott. Az elsőfokú bíróság jogértelmezése megfelel az ügyben alkalmazandó anyagi jogi jogszabályoknak és az Alaptörvénynek.

[63] Alaptalan a felülvizsgálati kérelemnek az a hivatkozása is, hogy az Art. és az Air. rendelkezései sérültek az ügyben, mivel a rendelkezésre álló bizonyítékok helyett a megállapítás megtétele érdekében egy fiktív minősítést alkalmazott az adóhatóság, amit a bíróság is jogellenesen átvett. Ehelyett az adóhatóság a tényállást feltárta és a bizonyítékokat értékelve hozta meg döntését, amelyet az elsőfokú bíróság felülvizsgálva jogszerűnek talált.

[64] Nem jelölte meg felülvizsgálati kérelmében a felperes, hogy az elsőfokú bíróság mely bizonyítási indítványában nem döntött határidőben. A Kúria azonban utal arra, hogy a felperes 2022. szeptember 23-án kelt előkészítő iratában előterjesztett bizonyítási indítványának az elsőfokú bíróság helyt adott, és a 2022. október 18-ai tárgyaláson tanúként

hallgatta meg L.Dt, a felperesi társaság vizsgált időszaki képviselőjét. Ezért e körben a felülvizsgálat kérelem megalapozatlan.

[65] Minderre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet - mivel az nem sérti az alperes által megjelölt jogszabályi rendelkezéseket - a Kp. 121. § (2) bekezdés alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

A Kúria a bizonyítékok értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan észszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes.

Záró rész

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

[67] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban. Itv.) 39.§ (3) bekezdés d) pontja, és 50.§ (1) bekezdése szerint számított felülvizsgálati illeték viselésére a pervesztes felperes köteles a Pp. 83.§ (1) bekezdése alapján.

[68] Tájékoztatja a Kúria a felperest, hogy az illetéket a Nemzeti Adó- és Vámhivatal 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételei számlájára kell az esedékesség napjáig megfizetnie. A megfizetés során közleményként fel kell tüntetni a Kúria megnevezését, a kúriai ügyszámot, valamint a fizetésre kötelezett adóazonosító számát.

[69] Az illetékfizetési kötelezettség esedékességének napja tekintetében az egyes adótörvények módosításáról szóló 2022. évi CLV. törvény által módosított Itv. 78.§ (4) bekezdése, a Pp. 358.§ (2) bekezdése, és a polgári nemperes eljárás elhúzódásával kapcsolatos vagyoni elégtétel érvényesítéséről szóló 2021. évi XCIV. törvény 2.§ (1) és (3) bekezdése az irányadó.

[70] Az alperes pernyertes lett, ezért a Kp. 35.§ (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 82.§ (3) bekezdése, 83.§ (1) bekezdése alapján a felperes köteles megfizetni az alperes felülvizsgálati eljárási költségét, melynek összegét a Kúria az alperes által előterjesztett költségjegyzék és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet 3.§ (5) bekezdése, továbbá 4.§ (1)-(2) bekezdése alapján határozta meg.

[71] Az ítélet elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.

előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő