



A Kúria

mint felülvizsgálati bíróság

ítélete

Az ügy száma:

Kfv.I.35.085/2021/13.

A tanács tagjai:

Dr. Darák Péter a tanács elnöke

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

Dr. Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes:

felperes

(cím1.)

A felperes végelszámolója:

végelszámoló

(cím2)

A felperes képviselője:

Garajszki Ügyvédi Iroda

eljáró ügyvéd: xxx irodavezető

(cím3..)

Az alperes:
Igazgatósága

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli

Az alperes képviselője:

Dr. Donáth Diána kamarai jogtanácsos

A per tárgya:

adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Törvényszék 2020. november 20. napján kelt 4.K.700.029/2020/9. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 4.K.700.029/2020/9. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2061276526 számú határozatát hatályon kívül helyezi és az alperest új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 150.000 (azaz százötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a vizsgált időszakban tanösvény építési munkáihoz (P.) a C. Kft.-től (a továbbiakban: C1. Kft.) zúzott kő és szegélykő értékesítéséről, a C2 Kft.-től (a továbbiakban: C2. Kft.), gépi földmunka szolgáltatásról és a P.F. Kft.-től (a továbbiakban: P. Kft.) fenyőörök és akác tűzifa értékesítéséről, valamint bérfürészelésről kiállított számlákat fogadott be,

melyek általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) tartalmát bevallásában levonásba helyezte. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2011. július 20. – december 31. közötti időszakban áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként megismételt eljárásban az 515231870 számú határozattal terhére 866.000 forint – adóhiánynak minősülő – adókülönböt, 433.000 forint adóbírságot és 234.000 forint késedelmi pótlékot állapított meg. A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2061276526 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Mindhárom számlakibocsátó társaság tekintetében megállapította, hogy bár a tanösvény elkészült, a számlák szerinti gazdasági események nem az azokban feltüntetett felek között jöttek létre, a számlák hiteltelenek. A mindössze cégbejegyzés szintjén létező, valós gazdasági tevékenységet nem végző számlakibocsátók számla szerinti teljesítése nem nyert igazolást. Az ésszerűen elvárható intézkedések elmulasztása miatt a felperes passzív szerepet töltött be a csalárd magatartás megvalósítása során, így áfa levonási jogot nem gyakorolhat. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 127. § (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (1)-(2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére és 15. § (3) bekezdésére alapította.

A kereset és az érdemi védekezés

[2] A felperes a keresetében a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) 339. § (2) bekezdés g) pontja és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (továbbiakban: Art.) 143. § (1) bekezdése alapján az alperes határozatának az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. Állította, hogy az alperes kiürítette a bizonyítási kötelezettségét azzal, hogy nem „találta meg” a teljesítésre vonatkozó bizonyítékokat. A határozatban nem jelenik meg az a tény, hogy a C1. Kft. ügyvezetője elérhető volt és két alkalommal is nyilatkozott az adóhatóságnak, mindkét alkalommal elismerte a teljesítést. A teljesítés hiányára az alperesnek nem állt rendelkezésére az adólevonási jog megtagadására alapot adó objektív bizonyíték, döntése ellentétes az EUB. esetjogával. A perben 15/F/2. szám alatt csatolt, javára nem értékelt bizonyítékként hivatkozott az adóhatósági eljárásban az iratok részét képező C1. és C2. Kft. ügyvezetőinek nyilatkozatára a teljesítésről, közjegyző előtt tett tanúvallomásra a szállítás megtörténtéről, a pénzügyi teljesítést igazoló pénztárjelentésekre, valamint nyugtákra.

[3] Az alperes az érdemi ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte. Állította, hogy az 5/2016 (IX.26.) KMK. vélemény 2. pontjában foglalt esetkör megvalósulását bizonyította.

A KMB. ítélete és a Kúria végzése

[4] A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB.) a 4.K.27.926/2016/34. számú ítéletével az alperes határozatát a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 121. § (1) bekezdés b) pontja szerinti semmisségi okból hatályon kívül helyezte és az alperest

új eljárásra kötelezte. Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.V.35.659/2018/6. számú végzésével a jogerős ítéletet az 1/2019. számú KMPJE jogegységi határozatra tekintettel hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy az alperes határozata nem minősül semmisnek.

Az elsőfokú ítélet

[5] A Budapest Környéki Törvényszék, mint szervezeti jogutód (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) a megismételt eljárásban a 4.K. 700.029/2020/9. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Megállapította, hogy az adólevonási jog tárgyi feltételét jelentő alakilag kifogástalan számla [Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pont] önmagában az áfalevonás jogszerűségéhez nem elegendő; a jogalkotó a termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást (Áfa tv. 2. §) vontatta adózás alá, ezért a számlának a gazdasági esemény adatait a valóságban ellenőrizhető módon tartalmazni kell. Az alperes a határozatban rögzített és okszerűen értékelt objektív bizonyítékok alapján jogszerűen állapította meg, hogy a valós működés ismérveit nem mutatja, a teljesítésekhez szükséges erőforrásokkal nem rendelkező, csupán a cégbejegyzés szintjén létező, utóbb fantomizálódott, az adóhatóság által érdemben el nem érhető társaságok a valóságban nem teljesíthették a számlákban szereplő termékértékesítéseket és szolgáltatásokat, és a számlákon kívül a felperes nem rendelkezett a számlakibocsátók teljesítését igazoló irattal, a számlák pénzügyi rendezése nem nyert igazolást.

[6] Az adózói tudatállapot körében az alperesi határozattal egyezően fejtette ki, hogy a felperes elmulasztotta a tőle indokoltan elvárható és teljesíthető intézkedéseket, a számlakibocsátók cégadatait, a nevükben eljáró személyek képviseleti jogosultságát nem ellenőrizte, a számlázott gazdasági események részletes körülményeiről érdemi információval nem rendelkezett, mulasztása folytán maga is a csalárd magatartásra irányuló ügylet passzív részesévé vált.

[7] A keresetben felhívott bizonyítékok köréből a C1. és C2. Kft. ügyvezetők nyilatkozatát és K.E. tanúvallomását értékelve megállapította, hogy „A C1. és C2. Kft. vizsgált időszaki képviselői, akikről nyilatkozata szerint a felperes semmit nem tudott, az adóhatóság számára az alapeljárásban utolérhetetlenek, majd az eljárás későbbi szakaszában – felperes kérésére – C1. Kft. képviselője előkerül és írásban nyilatkozatot tesz az adóhatóság és a felperes képviselője részére. E nyilatkozat azonban a teljesítés elismerésén kívül konkrét, érdemben vizsgálható adatokat nem tartalmazott, iratokkal nem alátámasztott. Az elsőfokú adóhatóság súlyának megfelelően értékelte az ügyvezetői nyilatkozatokat és a felperes kérésére közjegyzői okiratba foglalt tanúvallomást is, mely szerint az építkezés környékén lakó K.E. azért emlékszik közel öt évvel az építkezés után a társaságok. nevére, mert azok nem szokványos elnevezések egy földmunkára szerződő cég számára.” Alaptalanul hivatkozott álláspontja szerint a felperes az EUB ítéletekre is. Az adócsalás elleni küzdelem az EUB esetjoga (C-446/15. Signum Alfa Sped; C-18/13. Maks Pen EOOD; C-277/14. PPUH Stehcamp) által elismert és támogatott cél.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[8] A felperes a felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatásával a keresetnek megfelelő döntést, másodlagosan hatályon kívül helyezése mellett az alperes és az elsőfokú adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra utasítását, harmadlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Állította, hogy a jogerős ítélet sérti a rPp. 206. § (1) bekezdését, megalapozatlan, iratellenes, nem kellően indokolt és okszerűtlen bizonyítékértékelést tartalmaz, sérti továbbá az Áfa tv. 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját és 119. § (1) bekezdését. Az elsőfokú bíróság a tényállást nem az uniós jog szerinti megfelelő mértékben tisztázta, nem alkalmazta az EUB esetjogát (C-354/03., C-355/03. és C-484/03. számú egyesített Optigen-ügy, a C-439/04.- C-440/04. számú egyesített Recolta ügy, C-438/09. számú Dankowski-ügy, C-80/11., C-142/11. számú egyesített Mahagében-Dávid-ügy, C-18/13. Maks Pen EOOD-ügy, C-444/12. számú Hardimpex-ügy, C-285/11. számú Bonic-ügy, C-446/15. számú Signum Alfa Speed-ügy, C-610/19. számú Vikingo-ügy), érdemi döntésénél a javára szóló bizonyítékokat figyelmen kívül hagyta és kirívóan okszerűtlenül értékelte a megelőző eljárás iratanyagát. Helytelen mérlegelése az ítélet súlyos alaki és tartalmi hibáit eredményezte.

[9] Az, hogy a levonási jogot gyakorlónak nyújtott szolgáltatást ténylegesen nem a számlákon szereplő szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, többek között mert nem rendelkezett a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, vagy hogy a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének költségeit nem tüntette fel könyvelésében, illetve, hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, továbbá, hogy a számlakibocsátók később „fantomizálódtak”, nem elegendő a levonási jog kizárásához (C-18/13. Maks Pen EOOD 31. pont) Az adóhatóság feladata, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítsa az objektív körülmények fennálltát (Bonik-ügy 43.pont). Az alperes azonban objektív tényeket nem tudott igazolni, ebből következően az adózói tudatállapot körében előadott érvelése téves. A Kúria joggyakorlata (Kfv.I.35.189/2004/4., Kfv.I.35.525/2008/5., Kfv.I.35.162/2005/4., Kf.I.35.122/2004., Kfv.I.35.043/2008/6., Kfv.I.35.507/2011.) és az EUB. esetjoga alapján a gazdasági esemény megvalósulása esetén a számlakibocsátó által elkövetett szabálytalanságok nem róhatók a számlabefogadó terhére. Az alperes olyan, a számlakibocsátóknál tapasztalható devianciák, szubjektív körülmények miatt szankcionálta, amely nem tekinthető arányosnak vagy ésszerűen elvárhatónak, és amelyre kellő körütekintés mellett sem lehetett ráhatása.

[10] A felülvizsgálati kérelemben indítványozta, hogy a Kúria a rPp. 155/A. § (1) bekezdése alapján a per felfüggesztése mellett kezdeményezze az EUB előzetes döntéshozatali eljárását azon két kérdésben, hogy hogyan kell értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben az olyan nemzeti gyakorlat alapján, mely szerint az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek vagy szolgáltatások után levonható áfát, hogy a számlakibocsátó más adóalanyok számára valótlan teljesítésekről bocsátott ki számlát, másrészt e megtagadás megalapozásához a jog által megkövetelt objektív módon bizonyítani kell-e, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy tudta vagy kellő körütekintés mellett tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletekkel a számlakibocsátó

vagy a szolgáltatói láncban egy korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

[11] Az alperes az ellenkérelemben a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Állította, hogy az elsőfokú bíróság rendelkezésre álltak a tényállás megállapításához szükséges bizonyítékok, melyeket okszerűen mérlegelt, a megállapított tényállás nem iratellenes, az indokolásban kifejtett okfejtés teljeskörű, logikus és következetes. A felperes a felülvizsgálati kérelmében a megállapított tényállást, a bizonyítékok mérlegelésének okszerűségét, a bizonyítékokból levont következtetések helyességét bizonyítás nélkül vonta kétségbe. Önmagában a pénzmozgás, az ügyletek megvalósulását alátámasztó hitelt érdemlő további adatok, tények, dokumentumok, bizonyítékok nélkül még nem bizonyítja a valós gazdasági esemény felek közötti megtörténtét, ha egyéb körülmények alapján megállapítható, hogy a számlakibocsátók magatartása kizárólag a számla kiállítására korlátozódott. Az ésszerűen elvárható intézkedések körében felperes kötelessége, hogy az általa levonásba helyezett számlán feltüntetett gazdasági szereplőkről olyan információkat szerezzen, melyek visszaigazolhatják számára, hogy a számlakibocsátók által teljesíthető az ügylet.

[12] Az előzetes döntéshozatali kezdeményezéssel kapcsolatban kifejtette, hogy az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikke szerinti értelmezési kérdések nem merültek fel, a jogkérdés ugyanis tisztázott. A korábbi döntések alapján egyértelmű az EUB álláspontja az áfa levonásának megtagadásával kapcsolatban. Habár a felperes ténylegesen nem is a közösségi jog értelmezését, hanem annak megállapítását kéri, hogy az irányadó nemzeti szabályozás, illetve gyakorlat helytelenül tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek, szolgáltatások után a levonható áfát, azonban az adólevonási jog megtagadásának kialakított nemzeti joggyakorlat az EUB ítélezési gyakorlatával nem ellentétes.

A Kúria döntése és jogi indokai

[13] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[14] A Kúria a rPp. 272. § (2) és 275. § (5) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételére nincs lehetőség, a bizonyítékok felülmérlegelésének kivételesen és csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenesen kerül megállapításra, a bizonyítékok értékelése okszerűtlen, vagy a logika szabályainak nem felel meg. Nyilvánvalóan okszerűtlen következtetésnek az minősíthető, ha a bizonyítékokból csak egyfajta, a felülvizsgálattal támadott ítélettől eltérő következtetésre lehet jutni (BH 2013.119.). A Kúria a bizonyítékok rPp. 206. §-án alapuló értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan ésszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes, illetve a perben rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése hiányosan, iratellenesen, vagy a bizonyítási kötelezettség téves értelmezésével történt. A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás rendkívüli jogorvoslati eljárás, melyben nem lehet hivatkozni az alapeljárás során fel nem merült, ennél fogva el nem bírált adatra, tényre, körülményre, bizonyítékra, jogcímre.

[15] A bíróság a közigazgatási perben a kereseti kérelemhez kötötten jár el, ezért érdemi döntését kizárólag a kereset által vitatott körben hozhatja meg. A felperes a keresetében megjelölt törvényhelyek megsértését, az alperesi határozat jogszerűtlenségét elsősorban arra tekintettel kérte megállapítani, hogy az alperes kiüresítette a bizonyítási kötelezettségét azzal, hogy nem „találta meg” a teljesítésre vonatkozó bizonyítékokat, a C1 és C2 Kft. ügyvezetőinek teljesítést alátámasztó nyilatkozatait, K.E. tanúnyilatkozatát és a pénzügyi teljesítést alátámasztó pénztárjelentéseket, valamint nyugtákat figyelmen kívül hagyta. A felülvizsgálati kérelemben a jogerős ítéletben megállapított tényállást, a bizonyítékok mérlegelésének okszerűségét, a bizonyítékok értékelését, a bizonyítékokból levont következtetések helyességét a megelőző adóhatósági eljárásban ismert, „javára szóló” bizonyítékok elégtelen, önkényes értékelésére alapítottnak vitatta.

[16] A rPp. 206. § (1) bekezdése szerint a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak az egybevetése alapján állapítja meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli és meggyőződése szerint bírálja el. A rPp. 206.§ (1) bekezdése szerinti megalapozott mérlegeléshez az adólevonási jogot megtagadó adóhatósági határozatok jogszerűségének vizsgálatakor előjáróban az elsőfokú bíróságnak az ügy egyedi körülményei alapján azt kellett meghatároznia, hogy mi volt az adólevonási jog megtagadásának indoka. Elengedhetetlen volt annak vizsgálata, hogy az adóhatóság milyen körülményeket írt az adózó terhére és ezek okszerűen alátámasztják-e, objektíve bizonyítják-e a passzív vagy aktív részességét az adókijátszásban. Ennek a bizonyítás szempontjából is kiemelt jelentősége van, mert ez határozza meg a felperes bizonyítási kötelezettségének terjedelmét (Kfv.I.35.486/2020/6). Az elsőfokú bíróság az alperesi határozatban megjelenített érvek mentén a KMK vélemény 2. pontjában részletezett esetkör (a gazdasági esemény nem a számlában szereplő felek között valósult meg) azonosítását követően vizsgálat alá kellett, hogy vessen minden olyan körülményt, amelyet az alperes a számlák szerinti gazdasági esemény hitelességét megdöntő objektív bizonyítékként értékelt, ettől elkülönítetten mindazokat az alperes által objektív bizonyítéknak értékelt valamennyi bizonyítékot is, amelyek alapján a felperes tudattartalma átfoghatta a passzív adókijátszást (tudnia kellett volna), másként megfogalmazva, hogy a vizsgált időszakban általa befogadott számlák kiállítói a számlák szerinti teljesítést nem végezheték el. A perben a bizonyítási kötelezettség a felperest terhelte, így nem lett volna mellőzhető a javára szolgáló valamennyi általa megjelölt bizonyíték egyenként és összességében történő mérlegelése, értékelése. E komplex vizsgálat és mérlegelés hiányosságaként helyesen mutatott rá a felülvizsgálati kérelmében a felperes, hogy az elsőfokú bíróság elmulasztotta a maguk összességében, teljeskörűen értékelni, megalapozott mérlegelés tárgyává tenni a teljesítésre vonatkozó ügyvezetői és egyéb bizonyítékokat, a P1. Kft. nyugtáit, a felperesi pénztárjelentéseket. A hiányos bizonyítékértékelés így a rPp. 206. § (1) bekezdésének megsértését, ezáltal megalapozatlan és önkényes ítéleti következtetéseket eredményezett.

[17] A Kúria e helyütt mutat rá, hogy R.Sz. a C1. Kft. ügyvezetője elmondta "(...) Szóba került egy kialakításra váró tanösvény alapanyag szükségletének ellátása és ennek kapcsán egyeztünk meg korábbi munkáinkból készleten lévő zúzott kő és szegélykő leszállításáról. A sétány hosszát figyelembe véve több helyre deponáltuk a kért mennyiséget, előzetes egyeztetés alapján."

[18] S.A.a a C2. Kft. ügyvezetője nyilatkozata szerint "(...) Sz.Cs.-ával egyeztünk meg a nyomvonal előkészítésében, amelyet alvállalkozóval végeztettük el. Az előre megbeszélte munka elvégzése után a Megbízó nem tudott a helyszínre jönni, ezért a munkaterületről levonultunk, megegyeztünk, hogy másnap egyeztetünk. Az elvégzett munkát a Megbízó átvette, ezután a kialakított összegről a számla kiállításra került."

[19] K.E. szomszéd közjegyzői okiratba foglalt tanúnyilatkozatában leírta a munkákat, panaszkodott azok zajára, megnevezte a C1. és C2. Kft.-t, akiket érdekes nevük miatt jegyezte meg.

[20] E nyilatkozatokhoz kapcsolódóan a P. Kft. nyugtái és a felperesi pénztárjelentések rendelkezésre álltak, ugyanakkor az ítélet 4. oldalán levont következtetés a bizonyítékok tartalmi értékelésével adós maradt. E szerint „E nyilatkozat azonban a teljesítés elismerésén kívül konkrét, érdemben vizsgálható adatokat nem tartalmazott, iratokkal nem alátámasztott. Az elsőfokú adóhatóság súlyának megfelelően értékelte az ügyvezetői nyilatkozatokat és a felperes kérésére közjegyzői okiratba foglalt tanúvallomást is, mely szerint az építkezés környékén lakó K.E. azért emlékszik közel öt évvel az építkezés után a társaságok. nevére, mert azok nem szokványos elnevezések egy földmunkára szerződő cég számára.” Helytálló volt tehát a felperes felülvizsgálati kérelme a hiányos bizonyítékértékelésből levont okszerűtlen következtetések körében.

[21] A felperes a felülvizsgálati kérelemben helytállóan hivatkozott arra is, hogy az áfalevonási ügyekben az adóhatóság feladata, hogy bizonyítsa az objektív körülmények fennállását. A Kúria a Kfv. I.35.244/2020/7. számú döntésében elvi élel mutatott rá, hogy a KMK. véleményben is megjelenő, kidolgozott elvek mentén a megalapozott döntéshez szükséges tényállást az alperesnek két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, a számlakibocsátók – szükség esetén a láncolat tagjai - tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével kell állást foglalni abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó képes volt-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. Amennyiben a teljesítésben az adóhatóság adókiadásra utaló körülményeket észlel – akár azért, mert egyáltalán nem volt teljesítés, akár azért, mert a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között ment végbe -, át kell térni a levonási jog gyakorlója szerepének vizsgálatára. A levonási jog gyakorlása azonban csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókiadásnak, vagy eltúrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna). Ez azonban az adólevonási jog gyakorlásának megtagadásához szükséges komplex adójogi tényállásnak önálló eleme, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal. A számla szerinti gazdasági esemény hitelességét megdöntő bizonyítékokból – kivéve, ha az adózó bizonyított módon maga is tevékeny részese az adókiadásnak - nem következik okszerűen a levonási jog megtagadása, bár a bizonyítékok tartalmuk függvényében mindkét tényállás kapcsán felhasználhatók.

[22] A Kúria a fentiekben kifejtett, az alperest terhelő bizonyítási kötelezettségre figyelemmel vizsgálta az alperesi határozatban megjelenő bizonyítékértékelés teljességét. Megállapította, hogy az alperes a felperes által hivatkozott, javára szóló bizonyítékok értékelését nem végezte el, azokra döntése indokolásában ki sem tért. Bár az adóhatóság ismerte a felperes által felhívott nyilatkozatokat, bizonyítékokat, ennek ellenére a határozatában elmulasztotta azokat konkrét tartalmi vizsgálat tárgyává tenni. A hiányos

bizonyítékértékelés a jogerős érdemi határozat okszerűtlenségét és megalapozatlanságát eredményezte. Nem mellőzhető ezért, hogy az alperes megismételt eljárásban a hiányos bizonyítékértékelését orvosolja, mert csak azt követően hozhat megalapozott döntést. Ennek érdekében teljeskörűen értékelnie kell C1. és C2. Kft. ügyvezetőinek nyilatkozatát, a közjegyző előtt tett tanúvallomást, a pénzügyi teljesítést igazoló pénztárjelentéseket, valamint nyugtákat, és ezen értékelése eredményéről döntése indokolásában részletesen számot kell adnia.

[23] A felperes előzetes döntéshozatali kezdeményezését a Kúria, mint szükségtelent mellőzte.

[24] Nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőktől, hogy tegyenek meg minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általuk segített ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Az ésszerűen elvárható intézkedések köre azonban mindig az adott ügy egyedi körülményeitől függ, melynek elbírálása a nemzeti bíróság feladata (Mahagében és Dávid ügy C-80/11 és C-142/11 (Indokolás [54., 59.] ; C-18/13. Maks Pen ügy (Indokolás [39]), C-610/19. Vikingo-ügy (Indokolás [46,54,56])). Az előterjesztett kérdésekre adott válasz alapvetően levezethető az ítélkezési gyakorlatból. Az EUB. a felhívott döntésekben is emlékeztetett arra, hogy az adóköteles ügylet vizsgálatát a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően kell elvégezni. A nemzeti bíróságok feladata az adólevonási jog csalárd vagy visszaélésszerű módjának értékelése során, hogy a lehető legteljesebb mértékig a HÉA- irányelv szövegét és célját figyelembe véve értelmezzék a nemzeti jogot az irányelv eredményének elérése érdekében, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával. A levonási jogával élni kívánó adóalany részéről a megkövetelt gondosság elvárt szintjét, az arányos és ésszerűen elvárható intézkedéseket mindig az adott ügy körülményeitől függően kell megítélni.

[25] Fentiekre tekintettel a Kúria a rPp. 275. § (3) bekezdése alapján a jogerős ítéletet és az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az alperes a megismételt eljárásban a teljesítésre vonatkozóan felhívott, a felperes javára szolgáló bizonyítékokat teljeskörűen köteles értékelni, amelyről határozata indoklásában részletesen számot kell adnia.

A döntés elvi tartalma

[26] *Áfalevonási ügyekben az adóhatóság feladata, hogy bizonyítsa az objektív körülmények fennálltát. A hiányos bizonyítékértékelés, az adózó javára szolgáló bizonyítékok értékelésének elmulasztása a döntés megalapozatlanságát eredményezi.*

Záró rész

[27] A Kúria az alperest a rPp. 270. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó rPp. 278. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére, amelynek összegét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján a ténylegesen kifejtett ügyvédi tevékenység arányában határozta meg.

[28] A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a 6/1986.(VI.26.) IM. rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

[29] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a rPp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2021. november 25.

dr. Darák Péter s.k. a tanács elnöke, dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k. előadó bíró,
dr. Márton Gizella s.k. bíró, dr. Stefancsik Márta s.k. bíró, Ságiné dr. Márkus Anett s.k. bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő