



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.108/2023/5.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Márton Gizella bíró
Ságiné dr. Márkus Anett bíró
dr. Demjén Péter bíró

A felperes: felperes1

(cím1)

A felperes képviselője: Varga és Molnár Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: Dr. Varga Péter ügyvéd,
cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: Csehné dr. Vékás Katalin Ildikó kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság neve és a felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Debreceni Törvényszék 2023. április 13. napján kelt 2.K.702.981/2022/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 2.K.702.981/2022/7. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében megváltoztatja, az alperes 6428066456 iktatószámú határozatának az általános forgalmi adó adónemben megállapított adókülönbözetet, és az ehhez kapcsolódó adóbírságot és késedelmi pótlékot illető részében az elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal megsemmisíti, és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg 15 napon belül a felperesnek 400.000 (négy százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyezett 627.900 (hatszázhuszonhétezer-kilencszáz) forint elsőfokú és 376.740 (háromszázhetvenhatezer-hétszáznegyven) forint felülvizsgálati illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a H cégcsoport tagja, elektromos készülékek gyártását végzi.

[2] A cégcsoport a csoportos munkásszállítás költségeinek felosztása tárgyában ügyvezető igazgatói utasítással rendelkezett, mely szerint a cégcsoport munkavállalóinak munkába járását biztosító autóbusz szolgáltatás költségét a cégcsoport vállalatai egymás között megosztják. Ennek során a H I Zrt. (a továbbiakban: Zrt.) áll szerződéses viszonyban a személyszállítási szolgáltatást végző külső vállalkozóval, és a vállalkozótól beérkezett számlán szereplő költséget felosztotta és továbbszámlázza a felperes, valamint a cégcsoport egy másik tagja részére is az egyes tagvállalatok munkavállalói által fizetett térítés arányában. A csoportos személyszállítást adózó munkavállalói részére a Zrt. saját munkavállalóinak szállításával együtt külső vállalkozó igénybevételeivel biztosította, s annak költségét a külső vállalkozó által érvényesített ellenértéknek a munkavállalók befizetéseivel arányos részével egyező összegben hárította át a cégcsoport tagjaira, így a felperesre is. A felperes személyszállítási díjakat nettó módon számolta el a költségei között, az előzetesen felszámított áfát pedig levonásba helyezte, mindösszesen 6.616.175 Ft összegben. A munkavállalói részére „dolgozói bérlet” megnevezéssel mindösszesen 4.214.000 Ft + 1.138.000 Ft áfa = 5.352.000.-Ft összeget számlázott ki. A személyszállítás munkavállalók által fizetendő ellenértékét a 2012. január 01-én érvényes díjszabás szerinti helyközi autóbusz bérlet árának 14%-ban határozta meg.

[3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2018. január 1. - 2018. december 31. időszakra vonatkozóan valamennyi adó és költségvetési támogatás tekintetében lefolytatott adóellenőrzés alapján a 2022. július 1-én meghozott 8409353935 számú határozatával – egyéb megállapítások mellett – általános forgalmi adó (áfa) adónemben kötelezte a felperest 6.279.000 Ft adóhiány 1.675.000 Ft adóbírság és 334 000 Ft megfizetésére.

[4] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2022. október 11. napján kiadmányozott 6428066456 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[5] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 6. § (5) bekezdésére, 67. § (1) bekezdés b) pontjára, 255. § (1) és (2) bekezdéseire, 259. § 13. pont d) alpontjára alapította.

[6] Indokolása szerint a felperesnek nem a munkavállalók, mint nem független felek felé kiszámlázott aránytalanul alacsony térítés összege után, hanem a munkavállalók részére

nyújtott szolgáltatás szokásos piaci ára után kellett volna az áfát megfizetnie. A szolgáltatás szokásos piaci árát a Zrt. által a vállalkozónak, mint független félnek fizetett ellenérték felperesre eső részében, mint az igénybe vett szolgáltatás bekerülési értékében határozta meg, és ezt tekintette a fizetendő adó alapjának.

A felperes keresete és az ellenkérelem

[7] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását, az áfa adónemben tett megállapítások törlését, másodlagosan az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására való kötelezését kérte.

[8] Előadta, hogy jogszabályi alapon fennálló költségtérítés helyett került sor a tárgyi szolgáltatásra, annak általa alkalmazott formáját egyenértékűnek kell tekinteni a jogszabályban meghatározott mértékű költségtérítéssel, az általa nyújtott szolgáltatás esetén az Áfa tv. 67. § (2) bekezdés alapján a független felek között alkalmazott piaci árhoz történő viszonyítás nem alkalmazható, az értelmezhetetlen.

[9] Az alperesi határozat az Áfa tv. 259. § 13. pont d.) alpontjába és a 6. § (5) bekezdésébe és az Áfa tv. 67. § (1) bekezdés b) pontjába ütközik, mivel az alperes álláspontjával szemben az Áfa tv. nem minden munkaviszony keretébe tartozó gazdasági tevékenységet minősít nem független felek közötti jogügyletnek. Az Áfa tv. alkalmazásában munkaviszonynak az Áfa tv. 259. § 13. pont d) alpontjának utaló szabálya folytán kizárólag a 6. § (5) bekezdése szerinti tevékenység minősül. Ez csak az olyan gazdasági tevékenység, melyben a jogosult irányítása és felelőssége mellett a kötelezett alárendelt helyzetben van a tevékenység végzése eredményének, díjazásának, valamint egyéb feltételeinek és körülményeinek meghatározásában. A perbeli megállapodás szerint a jogosult a munkavállaló (ő veszi igénybe a szolgáltatást) és a kötelezett a munkáltató (ő nyújtja a szolgáltatást), a „jogosult” nem irányította a „kötelezett” tevékenységét, tehát az adott esetben az Áfa tv. 6. § (5) bekezdés szerinti törvényi tényállás nem valósult meg. Ennek megfelelően, jöllehet az az Áfa tv. 259. § 13. pont d) alpont valóban munkaviszonyra, illetve hasonló jellegű jogviszonyra vonatkozik, mégsem eredményez nem független státuszt a munkáltató és munkavállalói között. A munkásszállítással érintett munkavállalók és a felperes az Áfa tv. szempontjából nem tekintendő nem független feleknek, ezért az ügyletre az Áfa tv. 67. § (1) bekezdés b) pontja nem alkalmazható, az adóalapnak a megfizetett ellenértéktől eltérő összegben történő megállapítása jogszabálysértő.

[10] Emellett hivatkozott arra, hogy a perbeli szolgáltatás ellenértékét a Munka törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (a továbbiakban: Mt.) 51. § (2) bekezdése alapján előírt költségtérítéssel azonos összegben, a munkába járással kapcsolatos utazási költségtérítésről szóló 39/2010. (II. 26.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Rend.) 3. § (2) - (3) bekezdése alapján a helyközi autóbusz bérlet árának 14%-ban határozta meg. Álláspontja szerint az adóhatóság nem tett eleget indokolási kötelezettségének, jogértelmezése sérti az egyenlő bánásmód követelményét és ellentétes az Alaptörvény 28. cikkével.

[11] Az alperes a védiratában – a határozatában foglaltak fenntartásával – a kereset elutasítását kérte.

A jogerős ítélet

[12] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[13] Indokolása szerint a felperes és munkavállalói – önmagában a munkaviszonyra tekintettel -nem független felek az Áfa tv. 6. § (5) bekezdése és 259. § 13. pont d) alpontja szerint, ezért a felperes által nyújtott szolgáltatás ellenértékét a szokásos piaci ár alapján kell megállapítani. Az Alaptörvény 28. cikke nem írhatja felül a tételes jogi rendelkezéseket. A felperes által végzett csoportos személyszállítási szolgáltatás esetén a Rend. szerinti költségtérítés „*fel sem merülhet*”, ugyanis a szolgáltatás e jogszabály rendszerén kívül esik. Erre tekintettel felperes az Áfa tv. 67. § (1) bekezdés b) pontjának alkalmazása alól a 67. § (2) bekezdésére hivatkozással sem mentesülhet. A felperes által megjelölt indokok miatt az egyenlő bánásmód követelménye nem sérült, ugyanis az adóhatóság nem kötelezte a felperest arra, hogy a dolgozói részére a munkásszállítást magasabb ellenértékért nyújtsa. Alaptalannak találta a felperes adóhatósági határozat indokolásával szemben előterjesztett kifogásait is.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[14] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára való kötelezését, másodlagosan a jogerős ítélet megváltoztatását és az adóhatóság határozatának megsemmisítését, valamint az adóhatóság új eljárásra való kötelezését kérte.

[15] Álláspontja szerint jogerős ítélet sérti az Áfa tv. 6. § (5) bekezdését, 67. § (2) bekezdését, 259. § 13. pont d) alpontját, az Alaptörvény 28. cikkét.

[16] Előadta, hogy az Alaptörvény 28. cikkéből következik, hogy az Áfa tv. 6. § (5) bekezdésének értelmezése, azaz annak a kérdésnek az eldöntése során, hogy a munkáltató által a munkavállalók részére nyújtott szolgáltatás független formában végzett gazdasági tevékenységnek minősül-e, elsősorban a jogalkotói indokolást kell figyelembe venni, amely az alábbiak szerint rendelkezik: „*Nem minősül független formában kifejtett gazdasági tevékenységnek a munkaviszony munkaviszony jellegű jogviszony, valamint olyan munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében végzett tevékenységet, ahol a kötelezett alárendelt helyzetben van a megbízóval, munkáltatóval szemben a tevékenység végzése feltételeinek és egyéb körülményeinek meghatározásában.*” Az indokolásból egyértelmű, hogy a jogalkotó szándéka szerint az Áfa tv. 6. § (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy mind a munkaviszony, mind a megbízási jogviszony, mind a munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében nyújtott szolgáltatás esetén is vizsgálni kell az e jogszabályhelyben megnevezett többletfeltételeket, nevezetesen azt, hogy a jogosult irányítása és felelőssége mellett a kötelezett alárendelt helyzetben van-e a tevékenység végzése eredményének, díjazásának, valamint egyéb feltételeinek és körülményeinek meghatározásában.

[17] Ha ezt a vizsgálatot a munkaviszony esetében az elsőfokú bíróság álláspontjának megfelelően nem kellene elvégezni, mert a munkaviszony automatikusan a felek közötti nem független formában kifejtett gazdasági tevékenység megállapíthatóságát eredményezné, értelmezhetetlen lenne az indokolás azon kitétele, hogy a kritériumok fennállásának vizsgálatát a minősítés érdekében mind a megbízóval, mind a munkáltatóval szemben, a tevékenység végzése feltételeinek és egyéb körülményeinek meghatározása tekintetében el

kell végezni. Ezen vizsgálat alapján a munkaviszony minősülhet nem független formában kifejtett gazdasági tevékenységnek, hiszen a jogosult-munkáltató irányítása és felelőssége mellett a kötelezett-munkavállaló alárendelt helyzetben van a tevékenység végzése eredményének, díjazásának, valamint egyéb feltételeinek és körülményeinek meghatározásában. Tekintettel arra azonban, hogy jelen tényállás szerint ezen tipikus esettel ellentétben a jogosult a munkavállaló, míg a kötelezett a munkáltató, ezért a szolgáltatás nyújtása nem a jogosult irányítása, felelőssége mellett folyik a szolgáltatás nyújtása, és nyilvánvaló, hogy a kötelezett munkáltató nincsen alárendelt helyzetben a saját munkavállalóival szemben sem a tevékenység végzése eredményének, sem díjazásának, sem egyéb feltételeinek és körülményeinek meghatározásában. A vizsgált tevékenység szempontjából ezért nem alárendelt felekről van szó, a munkáltató által a munkavállalók részére nyújtott szolgáltatás független formában kifejtett gazdasági tevékenységnek minősül, így az Áfa tv. 67. § (1) bekezdés szerinti, az ellenérték szokásos piaci ár szerinti meghatározására vonatkozó rendelkezést jelen esetben nem kell alkalmazni.

[18] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság tévesen jutott arra az álláspontra, hogy az Áfa tv. 6. § (5) bekezdésének értelmezése során a jogalkotói indokolás alkalmazása a konkrét adójogszabály kiüresítését, valamint végső soron jogalkotói tevékenységet eredményezne. Az Alaptörvény 2019. január 1-től hatályos 28. cikkében a bírói jogértelmezés körében előírta a jogalkotói indokolás figyelembevételét. A jogalkotói indokolás megfogalmazása egyértelmű, így annak figyelembe vétele a jogértelmezés szerves részét kell, hogy képezze. Az elsőfokú bíróság által álláspontja alátámasztására felhívott Kfv.37.398/2022/4. és Kfv.35.289/2018. számú határozatai nem az Alaptörvény 28. cikk releváns, illetve időközben hatályba lépett rendelkezésén alapulnak. Jelen ügyben a felperes nem absztrakt, a jogalkotó feltehető céljából levezetett jogszabály-értelmezés útján jutott a keresetében, valamint a jelen felülvizsgálati kérelemben előadott álláspontjára, hanem a jogalkotó szándékát egyértelműen rögzítő indokolásból, amely mind a megbízóval, mind a munkáltatóval kapcsolatos viszony vizsgálatának szükségességét rögzíti, megadva ezzel a nyelvtani értelmezés helyes irányát. A jogalkotói indokolás nem tekinthető homályos vagy általánosságban megfogalmazott célnak, hanem egyértelmű eligazítást ad a tekintetben, hogy az egyes - nyelvtanilag lehetséges - módok közül a jogalkotó melyik alternatíva szerint kívánta a jogszabály szövegét értelmezni. A jogszabály indokolásának alkalmazása nem bírósági jogalkotási folyamat, hanem eszköz a bírói jogértelmezés körében a jogalkotói szándék feltárására és a jogszabály ennek megfelelő alkalmazására.

[19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Előadta, hogy az elsőfokú bíróság jogszabálysértés nélkül fogadta el az adóhatóság álláspontját az adóalap megállapítása során arra tekintettel, hogy a felperes és munkavállalói nem minősülnek független feleknek a csoportos személyszállítás során. A Kúria Kfv.37.398/2022/4. számú ítéletében szereplő tényállás jelen tényállástól valóban eltér, azonban az abban foglaltak irányadóak jelen ügy vonatkozásában is. A Kúria elvi állással mondta ki, hogy sem az elsőfokú bíróság, sem a Kúria nem alkothat jogot; az Alaptörvény idézett rendelkezéséből is kitűnően a jogalkotói célra történő hivatkozás a tételes anyagi jogszabályi rendelkezésben foglaltakat nem írhatja felül. A jelen ügyben irányadó, kogens adójogi norma, az Áfa tv. 6. § (5) bekezdése egyértelmű, világos a tekintetben, hogy a munkaviszonnyal összefüggő bármilyen gazdasági tevékenység nem minősülhet független formában végzett gazdasági tevékenységnek. Megjegyezte, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében külön nem hivatkozott a felperes által említett Kfv.IV.35.289/2018/9. számú kúriai ítéletre, csupán a Kfv.37.398/2022/4. számú ítéletében foglaltakat idézte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[20] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[21] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közzétételétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[22] A Kúria rögzíti, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében nem támadta a jogerős ítélet megállapításait az egyenlő bánásmód, valamint az indokolási kötelezettség megsértésével kapcsolatban, ezért a felülvizsgálati eljárás, illetve döntés e körben a jogerős ítéletet nem érintette.

[23] A Kúria megítélése szerint a perben – az elsőfokú bíróság megállapításával szemben – ténylegesen nem az volt az eldöntendő fő jogkérdés, hogy a felperes és a munkavállalói független feleknek minősülnek-e a csoportos munkásszállítás során, hanem az, hogy az adóhatóság törvényesen állapította-e meg az adó alapját.

[24] A felülvizsgálati eljárásban értelmezendő, a felperes által megsértett jogszabályként megjelölt Áfa tv. 67. § (1) és (2) bekezdésének, illetve 6. § (5) bekezdésének, valamint 259. § 13. pontjának értelmezését nem lehet elvégezni ezen rendelkezéseknek az Áfa tv. rendszerében való elhelyezkedésének vizsgálata nélkül. Emellett tekintettel kell lenni arra is, hogy az Áfa tv. a 268. § g) pontja szerint a Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (a továbbiakban: Héa-irányelv), valamint az azt módosító, itt felsorolt irányelveknek való megfelelést szolgálja. Az Áfa tv. értelmezésénél tehát nem mellőzhető a Héa-irányelv rendelkezésének, illetve az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) azok értelmezésére kialakított joggyakorlatának figyelembevétele. A Kúria ezért szükségesnek tartotta az alábbi alapvetések rögzítését.

[25] Az Áfa tv. általános rendelkezése szerint „65. § *Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja - ha e törvény másként nem rendelkezik - a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell akár a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybevevőjétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja.*”

[26] A felperes az általános szabály alapján a dolgozói bérletekért a munkavállalói által fizetett összeget tekintette az adó alapjának, az általános szabály szerinti adóalap-megállapítást az adóhatóság azonban nem fogadta el arra hivatkozva, hogy a felek nem függetlenek.

[27] A felperes az áfa-alanyként, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatás után köteles adófizetésre az Áfa tv. 2. § bekezdés a) pontja alapján [„E törvény alapján adót kell fizetni: a)

adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása, (...) után”]. Az adóköteles tényállás egyes fogalmi elemeit a törvény határozza meg.

[28] Az Áfa tv. az alapvető rendelkezései között „Alkalmazási hatály” címszó alatt, 2 - 4. §-ban határozza meg, hogy a törvény mely személyek jogait és kötelezettségeit szabályozza.

[29] Ezt követően az Áfa tv. 5. § (1) bekezdés első fordulata rögzíti azt az általános személyi kört, amelyre a törvény rendelkezési vonatkoznak: *„Adóalany: az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére.”* Az adóalanyi minőség meghatározása tehát a kifejtett tevékenység alapján történik. Az áfa-alanyiság törvényi definíciójának egyes konjunktív elemeit is rögzíti a törvény. Az adóalanyiság egyik feltétele a gazdasági tevékenység folytatása, amely fogalmát az Áfa tv. 6. § (1) bekezdése határozza meg: *„Gazdasági tevékenység: valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik.”* A gazdasági tevékenység fogalmához képest tartalmazza a törvény kizáró rendelkezésként az Áfa tv. 6. § (5) bekezdését, amelynek értelmezését is el kellett a bíróságnak a perben végeznie. E kizáró rendelkezés szerint *„Nem minősül az (1) bekezdésben említett független formában végzett gazdasági tevékenységnek az a tevékenység, amelyet munkaviszony, munkaviszony jellegű jogviszony vagy olyan munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében végeznek, amelyben a jogosult irányítása és felelőssége mellett a kötelezett alárendelt helyzetben van a tevékenység végzése eredményének, díjazásának, valamint egyéb feltételeinek és körülményeinek meghatározásában.”*

[30] Az Áfa tv. 5. § (1) bekezdése, 6. § (1) bekezdése és (5) bekezdése alapján megállapítható, hogy a munkavállalók, akik a perbeli szolgáltatást igénybe vették, nem végeznek Áfa tv. szerinti gazdasági tevékenységet, így a munkavállalók nem adóalanyok. Az Áfa tv. 6. § (5) bekezdésének megfogalmazása alapján egyértelmű, hogy munkaviszony (és a munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony) tekintetében a tevékenységet végző személy munkáltatótól (megbízótól) való függősége zárja ki azt, hogy tevékenységét az Áfa tv. szerinti gazdasági tevékenységnek lehessen tekinteni.

[31] Az Áfa tv. 6. § (5) bekezdése tehát a függő jogviszonyban végzett tevékenység, az Áfa tv. 259. § 13. pont d) alpontja viszont a függőségi viszonyban álló személyi kör fogalmát definiálja, amikor kimondja, hogy e törvény alkalmazásában nem független felek az olyan, jogilag egyébként egymástól független felek, akik (amelyek) között a 6. § (5) bekezdése szerinti viszony áll fenn.

[32] Mindebből az következik, hogy a felperes és a munkavállalói - a köztük fennálló munkaviszony folytán - nem minősülnek független feleknek az Áfa tv. rendszerében, továbbá a felperes munkavállalóinak a tevékenysége nem minősül független formában végzett, Áfa tv. szerinti gazdasági tevékenységnek, önmagában a munkaviszony fennállta miatt, figyelemmel arra, hogy a munkaviszonynak fogalmi eleme, hogy a munkavállaló a munkáltató irányítása és felelőssége mellett alárendelt helyzetben van a tevékenység végzése eredményének, díjazásának, valamint egyéb feltételeinek és körülményeinek meghatározásában.

[33] A felperes által a felülvizsgálati kérelmében idézett, az Áfa tv. 6. § (5) bekezdéséhez fűzött törvényi indokolás lényegében a jogszabályi rendelkezést ismétli csak meg. A Kúria a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben az Alaptörvény 28. cikkével, a törvényi indokolás jogszabályok értelmezésekor történő figyelembe vételének kötelezettségével kapcsolatban a felperes által kifejtetteket osztja, azonban önmagában a jogalkotói indokolás jelen jogvitára nem ad eligazítást, ugyanis a perbeli csoportszállítást a munkáltató, és nem a munkavállaló nyújtotta. Az adóhatóság és az elsőfokú bíróság jogszabálysértés nélkül helyezkedett tehát

arra az álláspontra, hogy függő viszony áll fenn a felperes és munkavállalói között, jogkövetkeztetések azonban a Kúria megítélése szerint megalapozatlanok az alábbiakra figyelemmel.

[34] A felperes az adóalanyi minőségében, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatás után köteles adófizetésre az Áfa tv. 2. § bekezdés a) pontja alapján. Az áfa-fizetésnek a gazdasági tevékenység keretében az adóalany által végzett termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás valós gazdasági tartalma alapján kell történnie. Erre hivatkozással emelte meg az adóhatóság is a perbeli szolgáltatással kapcsolatban az adóalapot, mert megállapítása szerint a felperes nem az általa nyújtott szolgáltatás szabadpiaci értéke után, vagyis valós gazdasági tartalma alapján adózott.

[35] A Kúria azonban megállapította, hogy az adóhatóság és az elsőfokú bíróság - a felperes hivatkozásai ellenére - a szolgáltatás valós gazdasági tartalmának megítéléséhez nem teljeskörűen értékelte a tényeket, valamint az általa jogalként felhívott rendelkezéseket nem az Áfa tv. rendszerében, illetve a HÉA-irányelv, illetve az annak értelmezésére az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) ítéletei által meghatározott szempontok szerint alkalmazta.

[36] A rendelkezésre álló adatok alapján a felperes a csoportos munkásszállításért a dolgozóktól a vizsgált időszakban (2018. évben) a 2012. január 1-én érvényes helyközi közúti személyszállításra vonatkozó díjtétel 14%-át számlázta ki, amely a per adatai szerint az általa igénybe vett személyszállításért kifizetett ellenértéknek (20.852.931 Ft + 6.616.175 Ft áfa = 27.469.106 Ft) mintegy 20 %-a (4.214.155 Ft + 1.137.822 Ft áfa = 5.351.977 Ft) volt. A munkavállalók által fizetett összeg nem a felperes által megfizetett „beszerzési/bekerülési” értékhez, illetve nem személyszállítás felperes által gazdaságilag kalkulált árához képest, hanem azon tény alapján került meghatározásra, hogy a felperes, mint munkáltató a munkába járás költségeit, amennyiben a munkavállalók helyközi tömegközlekedési eszközt vesznek igénybe, a Rend. alapján ezen összegben viselnék. Ennek megfelelően kötötte meg a munkavállalóival a felperes a kollektív szerződést, amely rendelkezései szerint számították ki a munkásszállítás munkavállalók által fizetendő ellenértékét a vizsgált évben is. A munkásszállítás biztosítása, illetve az annak fejében a munkavállalók által fizetendő összeg meghatározása során tehát annak volt meghatározó jelentősége, hogy a felperes munkáltatói minőségében járt el, a szolgáltatást pedig kizárólag a munkavállalói vehették igénybe, továbbá a felperes az Mt. és a Rend. (vagy a személyi jövedelemadóról szóló törvény) alapján bizonyos mértékig a munkavállalói utazási költségeinek megtérítésére köteles. Az eset mindezen tényei alapján a Kúria megítélése szerint nem lehetett volna állást foglalni az adóalap összegéről anélkül, hogy vizsgálat tárgya lett volna, hogy a munkavállalók az Áfa tv. szerinti „ellenértéket” fizettek-e a felperesnek, ugyanis amennyiben az általuk fizetett összeg nem minősül a csoportos munkásszállítás Áfa tv. szerinti gazdasági tevékenység ellenértékének, az adóztatandó tényállás sem valósulhat meg, így adóalapról sem lehet szó.

[37] Az EUB ítélkezési gyakorlata szerint annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást ellenérték fejében végezték-e, vizsgálni kell, hogy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között közvetlen kapcsolat áll-e fenn.

[38] A C-482/21 (Euler Hermes) ítélet 38. pontja szerint «(...) az „ellenszolgáltatás fejében” teljesített ügylet feltételezi a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).» A C-242/18 (UniCredit Leasing) ítélet alapján „69 (...) Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által

kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2019. január 10-i A-ítélet, C-410/17, EU:C:2019:12, 31. pont).” A C-520/14. (Borsele) ítélet rögzíti, hogy „24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatást csak akkor nyújtanak a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint „ellenérték fejében”, tehát az akkor adóköteles, ha a szolgáltató és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásokat cserélnek ki, miközben a szolgáltató által kapott díjazás a szolgáltatást igénybe vevő részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi (lásd többek között: 1994. március 3-i Tolsma-ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont; 1997. június 5-i SDC-ítélet, C-2/95, EU:C:1997:278, 45. pont; 2003. június 26-i MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ítélet, C-305/01, EU:C:2003:377, 47. pont).”

[39] Az adóalany áfa-fizetési kötelezettsége tehát az ellenérték fejében teljesített, gazdasági tevékenysége keretében nyújtott szolgáltatás után áll fenn, ezért a Kúria megítélése szerint az adóhatóságnak vizsgálnia kellett volna, hogy a munkavállalók által fizetett összeg a szolgáltatás ellenértékének minősíthető-e, mert ez a feltétele annak, hogy megállapítható legyen az adóköteles ügylet, azaz az ellenérték fejében való szolgáltatás nyújtása. Az EUB C-520/14. (Borsele) ítélete alapján „26 Ugyanakkor az a tény, hogy az adott értékesítést az önköltségi árnál alacsonyabb vagy magasabb áron teljesítik, nem releváns annak megállapítása során, hogy ezen értékesítés visszerthes-e. (...)” Ahhoz, hogy a munkavállalók által a felperesnek fizetett összeg az Áfa tv. szerinti ellenértéknek minősüljön tehát, szükséges, hogy a szolgáltatás és az érte kapott díjazás között közvetlen kapcsolat álljon fenn. A közvetlen kapcsolat pedig akkor állapítható meg, ha a csoportos személyszállítás nyújtása és igénybevétele keretében a felek közt olyan jogviszony áll fenn, amely során kölcsönös teljesítéssel (visszerthes szolgáltatásokkal) tartoznak egymás irányába. Ennek megállapításához szükséges a felek közti jogviszony, továbbá a díjmeghatározás módjának értékelése.

[40] Amennyiben ezen vizsgálat alapján a munkavállalók által fizetett összeg ellenértéknek tekintendő, meg kell állapítani, hogy a felperes a csoportos munkásszállítást a HÉa-irányelv 9. cikkének (1) bekezdése, illetve az Áfa tv. 6. § (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenysége keretében nyújtotta-e. Mert csak ezen feltétel teljesülése esetén valósul meg az adóztatandó tényállás, azaz az adóalanyi minőségében belföldön és ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás [Áfa tv. 2. § a) pont]. Ennek megállapításához a teljesítési feltételek összességét kell értékelni. A szóban forgó szolgáltatás nyújtása és az ilyen szolgáltatás nyújtása szokásos feltételeinek összehasonlítása lehet az egyik módszer annak vizsgálatához, hogy az érintett tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül-e, és az egyéb körülmények, mint a felperes üzleti tevékenységének leírása, csoportos személyszállítás ebbe való illeszkedése, viszonya, a szolgáltatás igénybevevőinek köre, a szolgáltatásért fizetendő összeg meghatározásának módja és annak nagysága, valamint egyéb, a személyszállítással kapcsolatos körülmények, így a bevezetésének indoka, szintén figyelembe veendő e vizsgálat során [C-520/14. (Borsele) 28 - 31. pont]. Értékelni kell, hogy a felperes, illetve a cégcsoport azért vette igénybe a személyszállító vállalkozás szolgáltatását, hogy a munkáltatói kötelezettségeit teljesítse. A felperes a cégcsoporton belül elektromos készülékek gyártásával foglalkozik, nem nyújt személyszállítási szolgáltatást. Annak általa történő igénybevétele, majd a munkavállalói részére való nyújtása nagy valószínűséggel nem történt volna meg, ha a felperes munkáltatóként nem köteles a munkavállalói utazási költségei egy részének viselésére. A munkavállalók által fizetett ellenértéket a munkáltató-munkavállalói egyeztetés eredményeként a kollektív szerződés határozta meg, a díjazás nem igazodik a tényleges költségekhez, az nem változott 2011 óta, a személyszállítási szolgáltatást a cégcsoport együttesen veszi igénybe és a költségeket osztják meg a befolyó díjak arányában az igazgatói utasítás alapján. A szolgáltatást kizárólag a munkavállalók vehetik igénybe. Mindezen eddig

ismert, és az egyéb esetleg felmerülő körülmények értékelése alapján lehet arról állást foglalni, hogy a felperes gazdasági tevékenysége keretében, adóalanyként nyújtotta-e a csoportos személyszállítást munkavállalóinak.

[41] Csak amennyiben a szolgáltatásnyújtás érdemi körülményei alapján arra a következtetésre lehet jutni, hogy a felperes nem csupán ellenérték fejében, de gazdasági tevékenységeként végezte a csoportos munkásszállítást, az e két kérdésben lefolytatott vizsgálatot követően határozható meg a szolgáltatásnyújtás után fizetendő áfa alapja.

[42] Az Áfa tv. 65. §-ában meghatározott általános szabály szerint szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell akár a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybevevőjétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja.

[43] Az Áfa tv. 67. § (1) bekezdés b) pontja alapján azonban az ellenérték helyett a szokásos piaci ár az adó alapja abban az esetben, ha a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása nem független felek között történik, feltéve, hogy az ellenérték aránytalanul alacsony a termék, szolgáltatás szokásos piaci árához képest, és a termék beszerzőjét, szolgáltatás igénybevevőjét az adólevonási jog nem egészben illeti meg.

[44] Ez a rendelkezés a HÉA-irányelv 80. cikkének végrehajtását szolgálja. E szerint az megengedett, hogy az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok az olyan kedvezményezetttek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen. Az Áfa tv. alapján a munkavállalók nem adóalanyok, így az adólevonási jog [Áfa tv. 120 - 122. §] gyakorlása esetükben kizárt, ezért az Áfa tv. 67. § (1) bekezdés b) pontja szerinti tényállás konjunktív feltételei a perbeli esetben nem valósulhatnak meg. Ugyanakkor a HÉA-irányelv 80. cikk szerint a jogi kapcsolat magában foglalhatja a munkáltató és a munkavállaló közötti kapcsolatot is, azonban a szabadpiaci ár alkalmazhatóságát abból a szempontból kell értékelni, hogy adócsalás vagy adókikerülés veszélye áll-e fenn az ellenérték alacsony meghatározásakor. Erre utaló körülmény az adóellenőrzés során nem merült fel, és a felperes a munkáltatói kötelezettségeinek teljesítésére hivatkozott. Állította, hogy az Áfa tv. 67. § (2) bekezdése alapján a szokásos piaci ár egyébként sem alkalmazható, mert a munkavállalók által fizetett összeg a Rend.-ben meghatározott mértékű, munkavállalók által viselendő költséghez igazodott. Az Áfa tv. 67. § (2) bekezdése szerint *„Az (1) bekezdés nem alkalmazandó, ha az ellenértéket kötelező erővel jogszabály határozza meg, vagy ha az ellenérték megállapítása jogszabályi rendelkezések kötelező erejű alapulvételével történik.”* Azt helytállóan állapította meg az adóhatóság és az elsőfokú bíróság, hogy a Rend. nem alkalmazható a munkáltató és a munkavállalók között csoportos személyszállításra létrejött megállapodás esetén, ugyanakkor sem az adóhatóság, sem az elsőfokú bíróság nem volt arra tekintettel, hogy a dolgozói bérletek díjszabását – a peres iratok közt fellelhető - kollektív szerződésben határozták meg a felek. Az Mt. alkalmazásában munkaviszonyra vonatkozó szabály a jogszabályon túl – egyebek mellett - a kollektív szerződés is, így – amennyiben a kollektív szerződés hatályban volt a vizsgált időszakban – megállapítható, hogy a dolgozói bérlet ellenértékének megállapítása jogszabályi rendelkezések kötelező erejű alapulvételével történt. Erre vonatkozóan azonban a hivatalból történő tényállás-megállapítási kötelezettsége, valamint a felperes 67. § (2) bekezdésére történő hivatkozása ellenére az adóhatóság nem tárta fel a tényeket.

[45] A Kúria mindezek alapján megállapította, hogy az adóhatóság és az elsőfokú bíróság a törvényes adóalap megállapításához, illetve a felperes által megsértett jogszabályként

megjelölt rendelkezések értelmezéséhez szükséges vizsgálatot nem folytatta le, így - az ügy jelen állása szerint – a perbeli jogvita érdemben nem volt eldönthető. A Kúria rendkívüli perorvoslati eljárásban bizonyítást nem folytathat, elsőként nem értékelheti, hogy a felperes által nyújtott csoportos munkásszállításért beszedett díjazás az Áfa tv. szerinti ellenérték-e, a szolgáltatás az Áfa tv. szerinti gazdasági tevékenységnek minősül-e, ezáltal az adóköteles ügylet megvalósult-e, és ha igen, mi tekintendő az adó alapjának.

[46] A Kúria ezért a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja alkalmazásával megváltoztatta, az alperes határozatának a keresettel támadott rendelkezéseit az elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezte.

[47] Az elsőfokú adóhatóság az új eljárásban köteles állást foglalni, hogy megvalósultak-e az Áfa tv. szerinti szolgáltatásnyújtás törvényi feltételei, illetve helye lehet-e a HÉA irányelv 80. cikke tükrében a csoportos munkásszállítás ellenértékeként a szokásos piaci ár, mint adóalap megállapításának. Döntését az ügylet valós gazdasági tartalmára vonatkozó részletes értékelés alapján köteles meghozni.

A döntés elvi tartalma

[48] *Csoportos munkásszállításért a munkáltató által a munkavállalótól beszedett díjazás Áfa tv.-beli megítélése az adóalap meghatározása során.*

Záró rész

[49] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték – az alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel – a Kp. 35. § (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102. § (6) bekezdésének megfelelően az állam terhén marad.

[50] A pervesztes alperes köteles a felperesnek a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdésében foglaltak szerint a kifejtett munkával arányban megállapított elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel.

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

[52] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. szeptember 14.

dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta s.k.
előadó bíró

dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
bíró

dr. Demjén Péter s.k.
bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő