



**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság**

**ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.I. 35.280/2023/9.

**A tanács tagjai:** Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Figula Ildikó bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

**A felperes:** Felperes1

(Cím2)

**A felperes képviselője:** Réti, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda (eljáró ügyvéd: név

név/1 (Cím3)

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

(Cím1)

**Az alperes képviselője:** név1 kamarai jogtanácsos

(Cím1)

**A per tárgya:** adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes 18. sorszám alatt

**Az elsőfokú bíróság határozatának száma:** Budapest Környéki Törvényszék  
16.K.702.437/2022/17. számú ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 16.K.702.437/2022/17. számú ítéletét megváltoztatja és az alperes 6436033587 iktatószámú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisíti és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 nap alatt 1.200.000 (egymillió-kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

### **Indokolás**

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

[1] A felperesnél az adóhatóság 2015. október 01. és 2017. szeptember 30. időszakra (kivéve társasági adó és általános forgalmi adónemben 2016. szeptember 30.-2017. szeptember 30. közötti időszak) átfogó adóellenőrzést folytatott le. A felperes őrzés-védelmi szolgáltatást vett igénybe a cég1-től (a továbbiakban: Kft.1), amelynek a vizsgált időszakban összesen 4 fő munkavállalója volt. A megbízott az öt cég7 őrzés-védelmét közvetített szolgáltatás igénybevételeivel, alvállalkozók bevonásával teljesítette. Az alvállalkozók az alábbiak voltak:

2015. április 01-től 2017. október 31-ig a cég2” (továbbiakban: Kft.2),

2015. május 01-től 2015. október 31-ig az cég3 (a továbbiakban: Kft.3),

2016. február 01-től 2017. február 28. napjáig az cég4 (a továbbiakban: Kft.4), 2015. november 01-től 2016. január 31-ig a cég5 (a továbbiakban: Kft.5),

2017. március 01-től 2017. október 31. napjáig a cég6 (a továbbiakban: Kft.6).

[2] Az adóhatóság feltárta, hogy a vagyonvédelmi tevékenység a számlában szereplő felek között megvalósult, de az alvállalkozók nem fizették meg a közterheket munkavállalóik után, tevékenységüket arra rendezték be, hogy a közteherviselés alól kibújjanak, család magatartást tanúsítottak. A felperes közvetlen partnere az adókijátszásban szervező-

koordináló szerepet töltött be, és a felperes az észszerűen elvárható intézkedések tanúsítása mellett az adókijátszásról meggyőződhetett volna. Az elsőfokú adóhatóság az 5/2016. (IX.26) KMK vélemény 2. esetét rögzítette, nem vitatta, hogy a vagyonvédelmi tevékenység megvalósult, de álláspontja szerint nem a számlán szereplő felek között. Rögzítette, hogy a Kft.1 nem rendelkezett a szolgáltatásnyújtás feltételeivel, a biztonsági őrök szolgálati helyét és idejét a felperes határozta meg, a vagyonőrök beosztását pedig a csoportvezető. A vagyonőrök senkit sem ismertek a fővállalkozó részéről, nem volt nyoma annak, hogy a Kft.1 érdemben részt vett volna a szolgáltatás nyújtásában, vagy akár szakmailag segítette volna a teljesítést.

Az adóhatóság álláspontja szerint a Kft.1 közbeiktatása azt a célt szolgálta, hogy a számlázási láncot elnyújtsa, a törvényesség látszatát biztosítsa. A Kft.1 a vagyonvédelmi szektor szereplőjeként tisztában volt az ágazati előírásokkal, ennek ellenére irreálisan alacsony árat kínált, továbbá törvénytelen lehetőséget adott a többes alvállalkozói láncolat létrehozására és ezzel a felperes nem törődött. Azt nem vitatta, hogy a számlázási láncolat elején szereplő vállalkozások rendelkeztek a teljesítéshez szükséges személyi feltételekkel, de adókijátszást követtek el azáltal, hogy szándékosan nem teljesítették adókötelezettségeiket. A felperes az adókijátszási láncolatnak a részesévé vált, mert fel kellett volna ismernie, hogy az ellenérték messze elmarad a jogszabályi minimum szerint fizetendő bér óradíjától és tudomása volt arról, hogy a Kft.1 nem képes a teljesítésre, azt alvállalkozók bevonásával valósítja meg. A felperes nem indokolta, hogy milyen észszerű gazdasági döntés állt a megbízás mögött, amikor teljesítésre képtelen társaságot bízott meg egy olyan szolgáltatás elvégzésével, amelyet az alvállalkozójának kell a törvényi előírások szerint elvégeznie. A felperes ismerte a vagyonvédelmi szerződéskötés szabályait, mégsem érdekelte a szolgáltatást végző alvállalkozók helyzete, nem is tudott mindegyikről. Tudomással bírt az alvállalkozók cserélődéséről, és arról, hogy ugyanazon vagyonőri állománnyal végzik tevékenységüket, de ennek okával nem törődött.

[3] A fentiek alapján a felperes terhére megismételt eljárásban 2015. december hó-2016. augusztus hó tekintetében 22.271.000,-Ft általános forgalmi adókülönbözetet állapított meg, mely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatot eltérő indokolással a 6436033587. iktatószámú határozatával helyben hagyta.

[5] Az alperes álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége nem partalan, eleget tett törvényi kötelezettségének, a rendelkezésre álló eszközök széles körű felhasználásával tárta fel az alap- és új eljárás során a felperes gazdasági eseményeit, különös figyelemmel a számlázási láncolattal kapcsolatos gazdasági eseményeket. A gazdasági események tekintetében az elsőfokú adóhatóság minősítést megváltoztatta és az a KMK 3. esetkörére tekintettel került elfogadásra. Véleménye szerint a Kft.1 teljesítette a felperes részére a vagyonvédelmi szolgáltatást, tekintettel arra, hogy a felperessel kötött szerződése az alvállalkozók igénybevételét nem zárta ki, és az alvállalkozói láncolat egyes tagjai, és a Kft.1 a Kft.2-t, valamint Kft.4-et, mint alvállalkozókat a felperes felé bejelentette. Be tudták azonosítani az egyes áruházakban vagyonvédelmi tevékenységet végző személyeket, akik a teljesítést elismerték, így az átadott dokumentumok alapján igazolást nyert a felperes és a Kft.1 közvetlen kapcsolata. Ugyanakkor az elsőfokú adóhatóság helytállóan mutatott rá arra, hogy a számlakiállító, és sorban valamely korábbi adóalany család magatartást tanúsított.

[6] Hangsúlyozta, hogy vizsgálni kellett a felperes tudattartalmát, melynek kapcsán az adóhatóság feladatát az képezte, hogy objektív körülmények alapján bizonyítsa, hogy a felperes tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató, vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vett részt. Megítélése szerint a felperes magatartása az elsőfokú határozatban rögzítettek szerint passzív volt, az adóelőny a számlázási láncban akként keletkezett, hogy a felperes szállítója, illetve közvetlen szállítóit megelőző láncolat tagjai adófizetési kötelezettségüket fiktív számlák befogadásával adóbevallásokban való szerepeltetésével adófizetési kötelezettségüket minimalizálták, a felperes pedig azzal, hogy a kifogásolt számlázási lánc során igénybe vett szolgáltatás utáni általános forgalmi adót levonta, miközben a vagyonörök foglalkoztatásához kapcsolódó adó- és járulékfizetési kötelezettséget senki nem teljesítette.

[7] Elemezte, hogy a felperes megtett-e minden tőle észszerűen elvárható intézkedést, hogy ne váljon az adókijátszás részesévé. Álláspontja szerint a felperes a Kft.1-el kötött szerződésben szereplő megbízási díj alapján felismerhette volna az adókijátszást, mivel a szerződés szerinti óradíjak a minimálbér összegét ugyan elérték, azonban a fizetendő járulékok, egyéb adók, működési költség és haszon összegét nem fedezték. Utalt arra, hogy a kormány minden évben rendeletben határozza meg a személy- és vagyonvédelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól szóló 2005. évi CXXX. törvény (továbbiakban: Szvmt.) felhatalmazása alapján a minimális vagyonvédelmi szolgáltatási rezszi óradíj mértékét, mely a munkabéren felül tartalmazza a bérpótlékokat, adókat, járulékokat, a munkaviszonnyal kapcsolatos egyéb költségeket, a működési költségeket és a minimális hasznót is. A rezszi óradíj mértéke 2015-2016 évben 1929,-Ft, 2017-ben 2141,-Ft volt, háromszorosa az adózó által fizetett óradíjnak. Helytállóan járt el az elsőfokú adóhatóság, mikor bemutatta a minimálbér és a minimálbér közterhekkkel növelt összegét, a garantált bérminimum és a garantált bérminimum közterhekkkel növelt összegét Ft/óra mértékegységgel és ezt hasonlította össze a Kft.1 által a felperes felé számlázott nettó óradíjakkal, valamint az alvállalkozók által a Kft.1 felé számlázott nettó óradíjakkal. Rögzítette, hogy az alkalmazott nettó óradíjak a felperes és Kft.1 viszonylatában 2015. évben 607,-Ft/óra, 2015-ben 645,-Ft/óra, miközben a minimálbér 2015. évben 604Ft,-/óra, 2016. évben 639,-Ft/óra, míg a közterhekkkel növelt összeg 2015. évben 766,-Ft/óra, 2016. évben pedig 821,-Ft/óra volt, ezzel szemben a garantált bérminimum 2015. évben 702,-Ft/óra, 2016. évben 742,-Ft/óra, közterhekkkel növelt összege 2015. évben 902,-Ft/óra, 2016. évben 953,-Ft/óra. Megállapítható, hogy a Kft.1 által a felperes felé számlázott óradíjak 32-33%-al alacsonyabbak a garantált bérminimumok közterhekkkel növelt óradíjaitól, de még a minimálbér közterhekkkel növelt óradíjaitól is 21-22%-al maradnak el. Hangsúlyozta, hogy a felperesnek a felkínált óradíjak mérlegelése során számolnia kellett a garantált bérminimumon felül a bérpótlékokkal, továbbá azzal is, hogy a Kft.1, és alvállalkozói árrést alkalmaznak, hiszen ismerete volt arról, hogy a Kft.1 alvállalkozók bevonásával teljesíti vagyonvédelmi tevékenységét.

[8] Az észszerűen elvárható intézkedések elmaradását igazolja az is, hogy a felperes a Kft.1 által bejelentett alvállalkozók bevonását minden ellenőrzés nélkül elfogadta, nem vizsgálta sem a Kft.1, sem a bevont alvállalkozók teljesítőképességét, illetve a ..., ...és ... áruházakban dolgozó vagyonörök gyakorta cserélődő munkáltatói alapján a megfelelő következtetéseket nem vont le. Ezen túlmenően kiemelte, hogy a ... áruház egyik munkavállalójának nyilatkozata szerint többször jelezték a felperes felé, hogy tudomásuk

szerint nincsenek törvényesen bejelentve, a felperes azonban ezzel kapcsolatban nem intézkedett.

[9] Az alperes szerint a felek között létrejött szerződési kikötés, mely szerint a Kft.1 köteles a jogszabályokban foglaltak szerint eljárni, nem mentesíti az ágazati törvényi előírások megtartása és a felperestől elvárható észszerű intézkedések megtételétől, így például a szerződés szerinti havi jelentés megkövetelése és megőrzése alól, és emiatt a törvénysértő foglalkoztatás adójogi következményei alól sem mentesülhet. Felperes terhére értékelte, hogy a szolgáltatási láncban szereplő társaságoknak tisztában kellett lenniük azzal, hogy az alkalmazott árak irreálisak, és a szektorban törvénytelen többszintű alvállalkozói láncolatot építettek ki, melyről felperes is tudott, vagy észszerűen elvárható intézkedések esetén tudnia kellett volna. Nem fogadta el a felperesnek a kellő körültekintéssel kapcsolatos álláspontját, miután a felperes által felsorolt pozitívnak minősített információ egy része, mindössze ahhoz volt szükséges, hogy megbízottja tevékenységét jogszerűen végezhesse, mely alapján az, hogy szakmai tapasztalattal, engedéllyel rendelkezik, számláit bejelentette az összesítő jelentésben, a Kft.1 törvényi kötelezettsége. Azon körülmény, hogy még 2006. évben ISO minősítést szerzett, régóta működő gazdasági társaság úgy, mint a megbízható adózói minősítése, az adókijátszásban való részvételére a szolgáltatás átszámlázására semmilyen hatással nem volt.

[10] Kifejtette, hogy nem lehet általános adózói elvárás az, hogy a csalárd adózói magatartást folytató valamennyi társaságról az adóhatóság jelzéssel éljen az adózók felé. Az adózónak kell a tőle elvárható észszerű intézkedéseket meghozni annak elkerülése érdekében, hogy elkerülje azon cégeket, illetve számlázói láncolatot, mely csalárd magatartást folytat, s ebbe további vállalkozásokat von be. Szerinte elvárható volt a felperestől, hogy ellenőrizze az emberi erőforrás igényű vagyónvédelmi tevékenység esetében, hogy megbízottja rendelkezik-e a szükséges létszámmal, s amennyiben további alvállalkozók bevonására kerülne sor, úgy az alvállalkozókról megfelelő tájékoztatást kérjen és kapjon, mely tájékoztatás alapján az alvállalkozóknak szintén utána tud nézni, és a közhiteles adóhatósági és cégjogi adatok megtekintésével láthatta, hogy a Kft.2 sem rendelkezik megfelelő alkalmazotti létszámmal,.

[11] A felperes terhére rótta, hogy nem frissítette adatait a Kft.1-ről, az adókockázatát nem mérte fel, az nem is érdekelte. Véleménye szerint egy fennálló üzleti kapcsolat nem jelentheti azt, hogy partneréről rendelkezésre álló adatait nem kell időnként frissíteni, az adó kockázatát újra felmérni, ennek elmaradása a felperes terhére szól. Kiemelte, hogy a Kft.1 nem irányította és nem ellenőrizte a teljesítést végző társaságokat és személyeket, erről a rendelkezésre álló adatok alapján a felperesnek is tudnia kellett, a Kft.1 az alvállalkozókról sem tájékoztatta hiánytalanul és folyamatában a felperest, hiszen a felperes nem tudott megnevezni minden alvállalkozót, és az általa ismertekről sem automatikusan minden változást követően kapott tájékoztatást, hanem csupán érdeklődésére közölték vele azt. Ha a felperes szerződésben foglaltak betartatására több figyelmet fordít, úgy az alkalmazott óradíjakból felmérhette volna, hogy a jelentési és a járulék fizetési kötelezettségének a Kft.1 nem tesz eleget. A felperes terhére rótta, hogy nem őrizték meg az őrzés-védelmi feladatokat ellátó biztonsági örök listáját, pedig a szerződés 7. pontja értelmében ezzel a felperesnek rendelkeznie kellett volna. Ezzel a felperes az együttműködési kötelezettségének sem tett eleget és ezért a mulasztási bírság kiszabása jogszerű volt.

#### **A kereseti kérelem és védírat**

[12] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását kérte, a megállapított adókülönbözet és kapcsolódó szankciók törlésével, másodlagosan pedig az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését indítványozta. Hangsúlyozta, hogy az igénybe vett őrzés-védelmi szolgáltatás esetén az áfa levonási jog gyakorlásának mindhárom feltétele teljesült: gazdasági tevékenysége érdekében vette azt igénybe, a szolgáltatás nem esik áfalevonási tilalom alá és érvényes, nevére szóló számlát kapott a Kft.1-től, mint adóalanytól.

[13] Miután az alperes is elismerte, hogy a gazdasági esemény a felek között megvalósult, azt a számlakibocsátó teljesítette, az adóhatóságnak objektív körülményekkel kellett bizonyítani azt, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett az adócsalásról. Arra is utalt, hogy az EUB és a hazai joggyakorlat alapján egyértelmű, hogy a „szabálytalanság, csalás, adókijátszás” kifejezés alatt kizárólag áfakijátszást kell érteni, tehát nem bármilyen szabálytalanságról történő tudomás bizonyítása esetén fogadható el az adólevonási jog elvitatása. Ezért első körben az adóhatóságnak azt kellett volna bizonyítania, hogy áfakijátszás történt, a szolgáltatásnyújtási láncolatban. Az EUB esetjogára történt részletes hivatkozás mellett hangsúlyozta, hogy általános jelleggel nem követelhető meg az adóalanytól a számlakibocsátó széles körű ellenőrzése, illetve az áfalevonási jog főszabály szerint nem korlátozható.

[14] Kifogásolta a gazdasági esemény minősítésével kapcsolatban az indokolás megváltoztatását, miután ez ellentmondásos, következetlen. Felperes a tényállásnak a másodfokú határozatban történő átminősítése esetén nem tud eltérő bizonyítást feljánlani, mivel csak fellebbezési jogának kimerítése után rögzült az adóhatóság tényleges álláspontja.

[15] Szerinte az adóhatóság elmulasztotta annak egyedi bizonyítását, hogy a Kft.1 által megbízott alvállalkozók mely időszakban és milyen mértékben nem tettek eleget áfafizetési kötelezettségüknek, illetve azt is bizonyítania kellett volna, hogy a meg nem fizetett áfa összegek a társaság felé a megbízótól kiállított számlákhoz kapcsolódnak. Az alperes az egyes alvállalkozókat összemosta, nem dolgozta ki áruházakra lebontva, hogy az egyes számlák után milyen mértékben, mely áruházakra, mely alvállalkozói teljesítésre vonatkozóan tagadja meg az adólevonási jogot, illetve nem dolgozta ki áruházként, hogy az egyes alvállalkozók hogyan valósították meg az adókijátszást. A kecskeméti áruház tekintetében jogszerűtlen megállapításokat tett, miután a ... áruház vezetője elhalálozott, így őt nyilatkoztatni nem lehetett. Súlyosan jogszabálysértő és az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § (2) bekezdésébe ütközik az a megállapítás, mely szerint a másik négy áruház biztonsági őrökének és helyi biztonsági vezetőinek nyilatkozata elegendő az adóhatóság következtetéseként levonására. Hiányolta több alvállalkozó esetében a bizonyítékok beszerzését, melyet az adóhatóság arra hivatkozással nem teljesített, hogy az érintett időszakok időközben elévültek, ezért a láncban szereplő társaságok vonatkozásában eljárást az adóhatóság nem tudott lefolytatni. Az elévülés nem akadályozza annak, hogy az érintett természetes személyeket megkeresse és nyilatkoztassa az adóhatóság.

[16] Kifogásolta, hogy az alperes nem bizonyította az adófizetési kötelezettség mértékét és annak elmulasztását, az alperes ezzel kapcsolatban csak általánosságokat közöl és még az időpontot sem jelölte meg, hogy mikor szerepel egy adott társaság az adóhatóság tartozással rendelkező adózókról szóló listáján, illetve bizonyos alvállalkozók összemosisásával tesz

hangulatkeltő megállapításokat. Eltérően ítélte meg az adóhatóság a vizsgálaton kívüli időszakra vonatkozó ismeretek felhasználását az adóhatóság és felperes szempontjából. Ha a felperes hivatkozott ilyen körülményre annak értékelését elutasította, mely az Air. 99. § (2) bekezdésébe ütközik.

[17] Hiányolta, hogy az alperes nem jelölt meg semmilyen törvényi, vagy szerződési kötelezettséget, mely előírta volna a felperes számára, hogy ismernie kell a megbízott és alvállalkozóik között megkötésre kerülő szerződéseket. Előadta, hogy a garantált bérminimum közterhekkkel növelt óradíjától, illetve a minimálbér közterhekkkel növelt óradíjaitól elmaradó számlázott óradíjak sem igazolják az adókijátszást. A nála felsorolt és neki felrótt mulasztásokat, szabálytalanságokat a felperes közvetlen szerződéses partnerénél folytatott jogkövetési vizsgálat során az adóhatóság nem kifogásolta, csupán a vizsgált időszak elévülésére hivatkozott a megbízott és alvállalkozói vonatkozásában. Hangsúlyozta, hogy jelen ügyben az alperes nem áfacsalást valószínűsít, hanem a lánc korábbi szereplői által más adónemekben elkövetett mulasztásait a felperes terhére kívánja értékelni, s annak következményeit a felperes adólevonási jogának megtagadásával kompenzálni, pedig az EUB ítéletei egyértelműsítik, hogy az adólevonási joggal kapcsolatos megállapítások kapcsán kizárólag az ebben az adónemben megvalósult adókijátszásnak lehet jelentősége.

[18] Az, hogy a felperes nem rendelkezett a szolgálatot teljesítőkről részletes információval, nem jelenti azt, hogy nem történt ilyen jellegű adatfelvétel a vagyonörök vonatkozásában, de azokat határidőn túl nem őrizték meg. Napi működés során történő ellenőrzés azt jelentette, hogy például az adott napon szolgálatot teljesítő biztonsági örök jogosultságának teljes dokumentációja megtalálható az adott áruházban. Az adóhatóságnak minden eszközt fel kellett volna használnia arra, hogy az érintett vagyonörök személyét beazonosítsa és nyilatkoztassa őket, nem kizárólag az volt a feladata, hogy az áruházi biztonsági vezetők adatszolgáltatása alapján lépjen kapcsolatba az alvállalkozók által foglalkoztatott vagyonörökkel. A kecskeméti áruház esetében ez teljes egészében elmaradt, ezzel a korábbi másodfokú adóhatóság új eljárásra utasító határozatában előírtakat sem teljesítette.

[19] Hivatkozott arra, hogy a felperes a Kft.1-el, mint megbízottal már 2006. április 13-a óta folyamatos kapcsolatban állt, 10 éve megbízható partnere volt a felperesnek, amely alatt fel sem merült, hogy csalárd magatartást valósítana meg, így az elvárható gondossággal járt el a megbízott kiválasztása és üzleti kapcsolata során. Az adóhatóság a felperest egyszer sem értesítette a korábban hatályos adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 97. § (3a) bekezdése alapján arról, hogy a megbízott csalárd magatartást tanúsítana. Az elérhető adóhatósági és más adatbázisok is megerősítették, hogy legálisan működő társaságról van szó, a tevékenység végzéséhez szükséges hatósági engedéllyel, ISO minősítéssel rendelkezett. A megbízott ellenőrzése során kizárólag pozitív körülményeket észlelhetett, ugyanis 1996. óta működő társaság, releváns szakmai tapasztalattal rendelkezett, amit a honlapján található referenciák is alátámasztottak. Az adóhatóságnak lényegesen több eszköze van az adócsalók kiszűrésére és az adózók tájékoztatására ezzel kapcsolatban.

A felperes az adóhatóság intézkedései és adatbázisai alapján jogosan érezhette, hogy a partnerrel szemben terhelő körülmény nem merült fel, az alvállalkozóival pedig nem állt kapcsolatban. A Kft.1 minden, a vizsgálatban érintett számláját jelentette összesítő jelentésében, ami erősítette megbízható státuszát. Nem volt feladata és lehetősége sem az alvállalkozók ellenőrzésére. A felperes kizárólag a Kft.1-el tartotta a kapcsolatot az alvállalkozókkal közvetlen kapcsolatba soha nem került, melyet

alátámaszt felperes biztonsági vezetőinek nyilatkozatai is. A felek között létrejött szerződés egyértelműen tartalmazta, hogy a megbízott és az általa alkalmazott alvállalkozók minden törvényes kötelezettségüknek eleget tesznek, és ennek biztosításáért is a Kft.1 a felelős. Ezt erősíti meg a 2015. február 20-án kelt szerződés módosítás 2. pontja, amely a béreket terhelő adókra és járulékokra vonatkozó fizetési kötelezettséget tartalmazza. A felperes minden rendelkezésére álló polgárjogi eszközt felhasznált annak érdekében, hogy biztosítsa, hogy a Kft.1 és az alvállalkozók adókötelezettségeiket teljesítik.

[20] A minimálbér közterhekkel növelt óradíjaitól elmaradó vállalási árakkal kapcsolatban előadta, hogy nincs olyan jogszabályi előírás, hogyha egy megbízási szerződésben óradíj kerül megállapításra, a szerződéses ár minimumának a rendeletben meghatározott minimum óradíjat el kell érnie. 2016-ban hatályos kötelező legkisebb munkabér és a garantált bérminimum megállapításáról szóló 454/2015. (XII.29) Kormányrendelet 1. §-a szerint annak hatálya kizárólag a munkavállalókra és a munkáltatókra terjed ki. Hivatkozott az Európai Unió Bírósága (továbbiakban: EUB) C-384/04. számú ítélete nyomán kialakult joggyakorlatot rögzítő KGD 2017.114. számon közzétett eseti döntésre, mely kimondta, hogy a számlán feltüntetett árakat az adóhatóságnak ütköztetnie kell a szabadpiaci árakkal. Az alperesnek fel kellett volna tárnia, hogy a vizsgált időszakban mi volt a szabadpiacon elérhető legalacsonyabb ár, és ezt kellett összehasonlítani a felperes beszerzési áraival, majd az eltérés mértékét jogilag értékelni aszerint, hogy az olyan mértékű-e, amely alapján a felperesnek fel kellett volna ismernie, hogy a számlázási lánc valamely korábbi szereplője adókijátszást követ el. Hivatkozott arra, hogy a Kúria szerint az észszerűen elérhető legalacsonyabb ár alatti áron történő beszerzés sem elegendő önmagában a felperes adókijátszásban való részvételének megállapítására, az eltérésnek annyira kirívónak kell lennie, amelyből az adókijátszási szándékra az összes körülmény alapján egyértelműen következtetni lehet. A vizsgált időszak legalacsonyabb piaci árait azonban az elsőfokú adóhatóság nem tárta fel.

[21] Hangsúlyozta, hogy a felperes és a Kft.1 közötti ár az iparágban szokásos általános árszínvonalától nem tért el. Ennek alátámasztására a felperes a 2015-2016 években közbeszerzési eljárás keretében igénybe vett, ezért nyilvánosan elérhető őrzés-védelmi szolgáltatás óradíját ismertette, melyből szerinte megállapítható, hogy a szerződésben kikötött 2016. évi ár nem kiugróan alacsony. Véleménye szerint sérti az egyelő bánásmód és az adósemlegesség elvét, ha az alperes szerint ugyanaz a szintű árazás más jogi személy típusoknál elfogadható pusztán azért, mert azok költségvetési szervek és így kötött gazdálkodásúak, míg a felperes esetében ezt elveti.

[22] Állította, hogy az adóhatóság az új eljárásra utasító határozatban foglaltaknak nem tett eleget, ezért az elsőfokú határozat és az alperes határozata az Air. 129. § (4) bekezdésébe ütközik. Továbbra sem került feltárássra, hogy kinél keletkezett jogellenes adóelőny, annak összezszerűségét nem jelölte meg és bizonyítékokkal sem támasztotta alá. Az új eljárásra utasító határozattal szemben nem került sor a kecskeméti áruház esetében egy fő vagyonőr beazonosítására, megkeresésére sem. A Kft.1 és alvállalkozók képviselőinek nyilatkoztatására a megismételt eljárásban arra hivatkozással mellőzte az adóhatóság, hogy az alvállalkozók kényszertörletési, felszámolási eljárás alá vonásuk után megszüntetésre kerültek, továbbá a megbízott alatti szolgáltatói számlázási lánc mögötti kifizetések vonatkozásában a vizsgált időszak időközben elévült. Az elévülés azonban csak 2022. január 01-től következett be, az új eljárás pedig már 2021. szeptember 1-én megkezdődött.

[23] Az alperes határozatában foglaltak fenntartásával a kereset elutasítását kérte.

### **Az elsőfokú bíróság döntése**

[24] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[25] Kifejtette, hogy a Kft.1 számlái esetében a KMK vélemény 3. pontja szerinti eset valósult meg, tehát a számlázott vagyoni szolgáltatást a számlakiállító teljesítette, de annak során adókijátszás valósult meg, melyről a felperesnek kellő gondosság tanúsítása mellett tudnia kellett. Azt kellett vizsgálnia, hogy objektív körülmények alapján bizonyított-e, hogy a számlázott szolgáltatásnyújtás kapcsán adókijátszás valósult meg, s ennek során a felperes nem az elvárható gondossággal járt el, az adókijátszásról gondos eljárás esetén tudnia kellett volna.

[26] Megállapítása szerint az észszerű és az adózótól elvárható intézkedések körébe beletartozik minden olyan intézkedés, amely a számlakibocsátó működési körülményeivel, képviselőjével, teljesítési képességével kapcsolatos. Általában megalapozza a kellő gondosság hiányának megállapítását, ha az áfa levonási jogával élni kívánó számlabefogadó adóalany nem tud pontos információkkal szolgálni a teljesítésben közreműködőkről. Figyelemmel arra, hogy az adókijátszás elkerülése érdekében megteendő, adóalanytól elvárható észszerű intézkedések mindig az adott ügy konkrét körülményeitől függenek, a perbeli esetben álláspontja szerint különös jelentősége volt annak, hogy a felperes vagyoni szolgáltatást vett igénybe, melyre speciális szabályozás vonatkozik. Idézte az Szvmt. 5. § (1), 14. § (1), (2), (3), (4) bekezdéseit, valamint 15. § (1) és (2) bekezdését, és a vagyoni tevékenységhez kapcsolódó szigorú követelményeket elismerő vonatkozó joggyakorlatot, és ennek alapján arra a következtetésre jutott, hogy a gondos és az Szvmt. rendelkezéseit betartó számlabefogadónak észlelnie kell a munkáltatói, alvállalkozói kör gyakori váltakozását is. Releváns tényállási elem volt, hogy az azonos helyen és munkakörben huzamosabb ideig szolgáltatást teljesítő vagyonörök munkáltatója többször változott, mely nyilvánvalóan adókijátszásra utaló körülmény, ha a számlakibocsátó egyébként azonos. Az egyik vagyonör tanúvallomása pedig közvetlen bizonyítékot is jelent arra, hogy az alvállalkozók nem megfelelő működéséről a felperesnek közvetlen tudomással kellett bírnia.

[27] Elismerte, hogy az adóhatóság az adott időszak adókötelezettségeinek meghatározása szempontjából releváns bizonyítékokat, tényeket, körülményeket vehet figyelembe, de olyanokat is mérlegelhet, amely a vizsgálati időszakon kívül keletkeztek. Nem értett egyet azzal a felperesi állítással, hogy az adókijátszás tényét, annak mibenlétét és az így keletkező előnyt az alperes ne mutatta volna be, hiszen az adófolyószámla kivonatokat a jegyzőkönyv mellékeltevé tette. Rámutatott arra, hogy az adófolyószámla kivonatok alapján egyértelműen megállapítható, hogy a Kft.1 alvállalkozói semmilyen adó- és járulékfizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, ezért alaptalan az a felperesi állítás, hogy az adóhiány keletkezését, mibenlétét az alperes ne munkálta volna ki. Nem alapos az a felperesi állítás sem, hogy egyes áruházak vonatkozásában kellett volna ezt az adóhatóságnak kimutatnia.

[28] Nem értett egyet azzal a felperesi állítással sem, hogy a járulékfizetési kötelezettségek elmulasztása áfa adóhiány megállapítását nem alapozhatja meg. A vagyoni védelmi tevékenység kapcsán keletkezett kúriai ítéletekből sem lehet olyan következtetésre jutni, hogy

az adóhatóság a számlázási láncolat alján a járulékfizetési kötelezettség elmulasztását kizárólag a vonatkozó járulékok tekintetében értékelheti. Az áfa levonási jog szempontjából tilalmazott adóelőny megléte nem adónem függő, adott esetben nem is szükségszerű, hogy a kifogásolt magatartás adójogszabályba ütközzön. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.624/2014/3. számú ítéletében kifejtett gyakorlatra és ennek alapján helytállónak tekintette számlázási láncolatban tiltott adóelőnynek, mind a munkavégzéshez kapcsolódó járulékok meg nem fizetése, mind a felperesnek számlázó, illetve alvállalkozó cégek részéről az áfa be nem vallását, illetve a bevallott adónem nem, vagy csekély hányadú befizetését.

[29] Egyetértett azzal az alperesi állásponttal, hogy a felperesnek a kialakított árszintre tekintettel tisztában kellett lennie azzal, hogy a szolgáltatás teljesítése az adott áron csak adókijátszás útján lehetséges. Az ilyen árszinten történő szolgáltatás igénybevétele pedig olyan objektív körülmény, amely az adókijátszásra vonatkozó pozitív tudattartalmat a számlabefogadó oldalán alátámasztja. Felperes maga is munkáltató, így a bérminimum ismeretében tudhatta, hogy adók megfizetése mellett az adott árszinten a jogszerű teljesítés nem lehetséges. Megjegyezte azt is, hogy a felperes által bemutatott közbeszerzési eljárásokban alkalmazott nyilvános árak a felperes által alkalmazott áraknál magasabbak voltak. A részletesen kimunkált és bemutatott, a bérminimum költséghez viszonyított akár 30%-ot is meghaladó eltérést alkalmazott a Kft.1, amelyet a számlabefogadás kapcsán a felperesnek fel kellett volna ismernie, így az adókijátszásról kellő gondosság tanúsítása mellett tudnia kellett. A feltárt tényállás alapján fel sem merülhet annak lehetősége, hogy a számlakibocsátó árai csak eseti jelleggel voltak kirívóan alacsonyok, és aggregált szinten elérték az adófizetéshez szükséges mértéket, ugyanis a Kft.1 teljes alvállalkozói láncolata szervezett adókijátszást valósított meg még alacsonyabb árakkal. A felperesnek tehát kellő gondosság esetén tudnia kellett volna az adókijátszásról, ugyanis az alvállalkozók Szvmt. szerinti ellenőrzését, a Kft.1-el kötött szerződésének érvényesítését elmulasztotta, továbbá olyan áron vett igénybe szolgáltatást, amely csak adókijátszás útján teljesíthető. Nem tekintette kimentésnek az évtizedek alatt fennálló jogviszonyt, miután a rendszeres folyamatos ellenőrzést a felperes elmulasztotta.

[30] Nem osztotta azt a felperesi érvelést sem, hogy az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárásban az új eljárásra utasító másodfokú határozatban foglaltakat nem teljesítette. Megítélése szerint a biztonsági vezetők és a vagyonőrök nyilatkozatát alapján a tényállás tisztázottnak tekinthető, abból a vagyonőrök munkavégzésének körülményeire, különösen az alvállalkozók cserélődésére és a Kft.1 átszámlázó szerepére vonatkozóan megalapozott következtetés vonható le. Nem jelenti az Air. 129. §-nak sérelmét, ha az egyik áruház esetében az új eljárásra utasító határozatban foglaltak az adóhatóság érdekkörén kívülálló ok miatt nem teljesíthetők. Az új eljárásra utasító határozat nem írt elő további kapcsolódó vizsgálat lefolytatását, a tényállás a fent kifejtettek szerint a szükséges mértékig a megismételt eljárásban lefolytatott további vizsgálatok nélkül is tisztázható volt. A felperes iratbetekintési joga az eljárás során biztosítva volt, így a Glencore ügyben hozott EUB döntés alkalmazására nem volt szükség.

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

[31] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatását, az alperesi határozatnak az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedő megsemmisítését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezését kérte, másodlagosan az

elsőfokú bíróság jogerős ítéletének hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását indítványozta, akként, hogy az elsőfokú bíróság az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal semmisítse meg, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezze.

[32] Álláspontja szerint az ítélet ellentétes az EUB joggyakorlatával, így különösen az adósemlenség elvével kapcsolatban kifejtett töretlen gyakorlatával, amely szerint csak hozzáadott értékadó kijátszására irányuló tevékenységben való részvétel eredményezheti az adólevonási jog elvesztését. Emellett az ítélet olyan körülményre alapozta az adókijátszás megtörténtének megállapítását és a felperes mulasztását, amelyek az EUB gyakorlata alapján nem játszhat döntő szerepet. Ezzel összefüggésben hivatkozott az EUB C-324/11, C-80/11. és C-142/11, C-277/11, C-446/15, C-610/19, C-611/19, és a legújabb C-289/22-es A.T.S. ügyben kimondottakra. Az ítélet figyelmen kívül hagyta az Air. 99. sérelmét, az elsőfokú bíróság pedig megsértette az okszerű bizonyítékértékelési és indokolási kötelezettségét. A rendelkezésére álló bizonyítékokat ugyanis nem összefüggéseikben értékelte és a felperes javára szolgáló körülményekre egyáltalán nem volt figyelemmel.

[33] Az ítélet megalapozatlan, hiányos tényálláson alapul, nincs feltárva a jogosulatlan adóelőnynek a felperes általi megszerzése, hogy a láncban melyik szereplő, milyen összegben mulasztotta el áfa fizetési kötelezettségét, hogy a felperesnek milyen információk alapján, milyen áruházhoz, mely alvállalkozó teljesítéshez, mely hónaphoz, mely számlához kötődő adatok alapján kellett volna gyanakodnia adókijátszásra. A felperes ... áruháza esetében tényleges bizonyítás lefolytatására nem került sor, az alperes csak feltételezésekkel élt. Az adóhatóság állításainak alátámasztására semmilyen tekintetben nem alkalmas bizonyítékokat mutatott fel (adófolyószámla) és más bizonyítás az alvállalkozók tekintetében nem is történt az alperes részéről. Az alperes nem bizonyította a lánc valamely szereplője általi, az általános forgalmi adó befizetésének elmulasztását, azaz, hogy adókijátszás megtörtént. Alperesnek minden adott számlához kapcsolódóan kellett volna az adókijátszó cselekményeket feltárnia és bizonyítania. Az adóhatóság nem tett eleget a megismételt eljárásra utasító határozatban foglaltaknak, ezzel megsértette az Air. 129. § (4) bekezdését.

[34] Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy az adóhatóság a felperes tudattartalmának vizsgálata körében a felperesre olyan ellenőrzési kötelezettséget telepített, amely gyakorlatilag az adóhatóságot jogszabály alapján terhelő bizonyítási kötelezettség áthárítását jelenti, ezáltal megsértette az Air. 99. § (1) bekezdésében foglaltakat. Ez ellentmond továbbá az EUB már hivatkozott döntéseiben kimunkált gyakorlatnak is. Az elsőfokú bíróság nem fordított figyelmet arra, hogy az alperes elmulasztotta annak egyedi bizonyítását, hogy a megbízott alvállalkozók mely időszakban és milyen mértékben nem tettek eleget áfafizetési kötelezettségüknek, továbbá összemosta az egyes alvállalkozókat, sőt, adónemeket és időszakokat is, így teljes mértékben mellőzte az EUB joggyakorlatát és a Kúria döntései alapján megkövetelt egyediesítést.

A szolgáltatások árazásával kapcsolatos elsőfokú bírósági ítélet ellentétes a Kúria Kfv.V.35.025/2016/6. és a Kfv.35.260/2016/10. számú döntésében foglaltakkal is és nem foglalkozott a felperes közbeszerzési gyakorlatra utaló érvelésével. Alperes nem bizonyította, hogy mekkora volt az észszerűen elvárható legalacsonyabb piaci ár, kizárólag a garantált bérminimumra, rezsióradíjra alapozta határozatát. Idézte a már korábban említett EUB döntéseit, és ezekre hivatkozva állította, hogy az egyik adóhatóság által felhozott körülmény sem olyan, amit az EUB joggyakorlata alapján objektív okként a felperes terhére lehetne róni és arra hivatkozva az áfalevonási jogának érvényesítését megtagadni. Kiemelten hivatkozott a C-289/22. számú

A.T.S. ügyben hozott döntésre, melyben az EUB kifejezetten az őrző-védő tevékenységet folytató cégekre konkretizálta a joggyakorlatát.

[35] Az ítélet sérti a Pp. 279. § (1) bekezdését és a Kp. 78. § (1) és (2) bekezdéseit is. A bíróság indokolási kötelezettségének nem tett eleget, kizárólag az alperes álláspontját és az általa előadott érveket tükrözte vissza döntésében és a felperes által előadott hivatkozásokat, kúriai döntéseket, nem vette figyelembe és ennek kielégítő indokát sem adta. Változatlanul állította, hogy az adófolyószámok kivonatok az adóhatóság állításainak alátámasztására semmilyen tekintetben nem alkalmasak, más bizonyítás az alvállalkozók tekintetében pedig nem történt. Az elsőfokú adóhatóság az új eljárásban megismételte az alapeljárásban hozott döntéseiben foglaltakat, az új eljárásra utasító másodfokú adóhatósági döntésben előírt tényállás tisztázási feladatok mellőzésével. Kiemelten hivatkozott arra, hogy a Kft.1-el kötött szerződésben a felperes kikötötte a megbízott azon kötelezettségét, hogy a jogszabályokat köteles betartani. Ezen túlmenően keresetlevelében a felperes nevesített egy sor olyan körülményt, amelyből kitűnik, hogy ellenőrzési kötelességét teljesítette. A felperes a Ptk. alapján súlyos szerződésszegés esetére gyakorolható rendkívüli felmondási jogát pedig nyomban gyakorolta, mielőtt az adóhatóságtól tudomást szerzett, hogy a Kft.1 a megbízási szerződésben foglalt kötelezettségének nem tett eleget. Az ítélet teljes mértékben mellőzte a felperes tudattartalmának vizsgálata körében a javára szolgáló körülmények mérlegelését, ezáltal megsértette az Air. 99. § (2) bekezdését. Az ítélet adós maradt az egyes adóalanyok láncban belüli szerepének feltárással, azok egyediesítésével, valamennyi alvállalkozó tekintetében összességében határozta meg az adó kijátszásra vonatkozó körülményeket. Olyan körülményeket is a felperes terhére rótt, amely a vizsgált időszakon kívülre esik, ugyanakkor felperesnek az adott vizsgált időszakon kívülre eső hivatkozásait pedig meg sem vizsgálta.

[36] Kiemelte a Kittel ügyben kifejtett EUB álláspontot, mely szerint minden ügyletet önállóan kell vizsgálni és nem bármilyen szabálytalanság, hanem kizárólag a HÉA kijátszásra irányuló tevékenységben való részvétel eredményezheti az adólevonási jog elvesztését.

[37] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Előadta, hogy a megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű, a bizonyítékok helytálló mérlegelésén alapul, továbbá okszerű, a logika szabályainak is megfelelő ténybeli következtetéseket tartalmaz. A Kft.1 számlái hiteltelenek, a közigazgatási és bírósági eljárásban feltárt objektív tények és körülmények pedig egyértelműen alátámasztják, hogy a felperes nem volt kellően gondos, amelyet az adóhatóság bizonyított.

### **A Kúria döntése és jogi indokai**

[38] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos.

[39] A Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120. § (5) bekezdésének megfelelően a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálta felül.

[40] A felülvizsgálati kérelemben megjelölt Áfa tv. 120. § a) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított. Az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

[41] Az ismertetett szabályozással összefüggésben kialakított kúriai joggyakorlat következetes abban, hogy az áfalevonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adóhatóságnak először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálnia, majd azt kell bizonyítania objektív körülmények alapján, hogy az adózó tudott, vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásról (Kfv.I.35.362/2020/10., Kfv.I.35.244/2020/7., Kfv.I.35.332/2021/5.) A perbeli esetben az alperes a KMK. vélemény 3. esetkörét rögzítette, vagyis elismerte a számlakibocsátó szabályszerű teljesítését, a számlákban feltüntetett gazdasági esemény megvalósulását. Az alperes ugyanakkor arra hivatkozott, hogy bár a teljesítés a számlakiállító részéről megvalósult, azonban olyan alvállalkozói láncolat épült ki, melynek célja végső soron adókijátszás volt, akként, hogy a láncolat végén elhelyezkedő vállalkozások adóbevallási és adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, ugyanakkor magatartásukkal elősegítették a láncban előrébb álló társaságok adólevonási jogának gyakorlását.

[42] A láncolatos ügyletek kapcsán a Kúria már többször rámutatott arra, hogy az egyes szerződések valós tartalmának, és ehhez képest az esetleges adóelkerülési célzatnak a feltárásakor alperesnek a vizsgálatot a teljes lánc áttekintésével, az egymásra ható elemek értékelésével kell elvégeznie. Láncolatos ügylet esetén az adóhatóság ugyanis nem csak jogosult, de köteles is az éppen ellenőrzött adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit is vizsgálni, és abból következtetést levonni a lánc másik pontján álló adózóra nézve is (Kfv.I.35.425/2013/5.szám). Az alperesi megállapítások jogszerűségének bírósági felülvizsgálata során tehát az érintett ügyeletet nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából. Márpedig a perbeli esetben az alperes a láncolatos ügyletet kizárólag a felperes szempontjából, az általa tanúsított magatartásból vizsgálta, meg sem kísérelte feltárni a láncolat többi szereplőjének magatartását, náluk tényleges adóvizsgálatot nem folytatott, csupán adófolyószámláik alapján, illetve arra tényre figyelemmel tett megállapításokat, hogy időközben felszámolás alá kerültek, adókötelezettségeiket nem teljesítették. Nem tárt fel azonban, hogy az adókijátszás mely felperesi számlához miként következett be, hiszen feltárt tényállás szerint a láncolat alján elhelyezkedő társaságok teljesítettek, őrző-védő szolgáltatást nyújtottak, ehhez személyi feltételekkel rendelkeztek, hiszen a vagyonörök elismerték alkalmazásukat, a cég7akban való munkájukat. A csatolt adófolyószámlákból nem követhető, hogy mely teljesítéshez kapcsolódóan nem került sor adóbevallás benyújtására, illetve az alperes - a számlakiállítóknál végzett ellenőrzés hiányában - az adóminimalizáló tevékenységet sem tárt fel, csupán feltételezéseket fogalmazott meg. Teljes egészében elmulasztotta feltárni és bizonyítani az alvállalkozói láncolat magatartását és az ehhez kapcsolódó adókijátszást.

[43] Az a tény, hogy a számlakiállítók befizetési kötelezettségeiket a bevallások alapján nem teljesítették az EUB ítélezési gyakorlata alapján – egyéb körülmények hiányában - nem képezheti a levonási jog megtagadásának alapját. Az EUB C-414/10 számú döntése szerint az

adóalanyok levonhatják a „fizetendő, illetve megfizetett” HÉÁ-t az olyan termékek után, amelyeket részükre más adóalany értékesített vagy fog értékesíteni, világosan előírja, hogy az adóalany adólevonási joga nemcsak a megfizetett HÉÁ-ra vonatkozik, hanem az fizetendő, azaz a még meg nem fizetett HÉÁ-ra is. A HÉa irányelv a „fizetendő, illetve megfizetett” kifejezést használja, amelyet úgy kell értelmezni, hogy az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉÁ-t befizették-e, vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany levonási jogát (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontját).

[44] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az EBH2013. K.5. döntésében a Kittel ügyre történő utalással kimondta, hogy „nem bármilyen szabálytalanság, hanem kizárólag a HÉA kijátszására irányuló tevékenységben való részvétel eredményezheti az adólevonási jog elvesztését.” Ez a perbeli esetre is irányadó. Az alperes a fentiek szerint nem bizonyította, hogy áfa adónemben a felek adókijátszást követtek el, alapvetően a munkavállalók bejelentésének elmaradása és járulék bevallás és befizetés nem teljesítése miatt rögzítette az adókijátszást. Ugyan tesz utalást fiktív számlák befogadására, de hogy ez melyik adózónál milyen relációban merült fel nem derítette fel és nem bizonyította. Még a közvetlen számlakibocsátó esetében sem került sor semmilyen hátrányos megállapításra, az adólevonási jog megtagadására.

[45] Ahol a Kúria más adónemre elkövetett adócsalásra vonatkoztatva elismerte az adólevonási jog megtagadását, ott az adóhatóság a rendeltetésellenes, visszaélésszerű magatartásra (rég Art 1.§ (7) és 2.§ (1) és (2) bekezdései) alapozta annak megvonását, ahol az EUB ún. Halifax ügyben hozott döntésében kimunkált tesztet kell lefolytatni és megállapítani, hogy a gazdasági ügyletek kizárólag adóelőny elérése céljából jöttek létre. Ebben az esetben felmerülhet a más adónemre elkövetett adócsalás figyelembevétele, ahogy ezt a Kúria a Kfv. I. 35.576/2016/7. számú döntésének [18-19] pontjában kifejtette: „Az elsőfokú bíróságnak az az alapvetően helyes, de a perbeli esetben kapcsolódási pontok nélküli megállapítása, hogy a más adónemekben megállapítható szabálytalanságra tekintettel, az egyéb feltételek megléte esetén, az áfa levonási jog nem korlátozható, a tiltott adóelőny kérdésében téves következtetésre vezetett. Az áfa levonási jog szempontjából tilalmazott adóelőny megléte nem adónem függő, adott esetben nem is szükségszerű, hogy a kifogásolt magatartás adójogszabályba ütközzön. A Kúria a Kfv.I.35.624/2014/3.számú ítéletében sportról szóló 2004. évi I. tv. sérelme miatt mondta ki, hogy nem lehet áfa levonási jogot gyakorolnia olyan gazdasági társaságnak, amely eleve a jogok nem rendeltetészerű gyakorlására lett kialakítva. Ennek folytán az alperes helytállóan tekinthette a számlázási láncolatban megvalósuló tiltott adóelőnynek mind a munkavégzéshez kapcsolódó járulékok meg nem fizetését, mind a felperesnek számlázó-, illetve alvállalkozó cégek részéről az áfa be nem vallását, illetve bevallás mellett be nem-, vagy csekély hányadú befizetését. Az elsőfokú bíróság a tiltott adóelőny kérdésében téves álláspontot foglalt el.”

[46] Nem lehet azonban összekeverni jelen tényállást a rendeltetésellenes joggyakorlásra alapozott áfa levonási jog megtagadásával, mert itt az Áfa tv. 120. §-a alkalmazásának jogszerűségét kell megítélni.

[47] Az EUB már több alkalommal is megállapította, hogy amikor az adólevonáshoz való jog anyagi jogi feltételei teljesülnek, az adólevonási jog által biztosított előny csak akkor

tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra kerül, hogy ezen adóalanynak, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által az értékesítő, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 40. pont; Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 28. pont; Vikingo Fővállalkozó ítélet, C-610/19, EU:C:2020:673, 53. pont). A Bíróság ugyanis e tekintetben kimondta, hogy a levonási jognak a 2006/112 irányelvben előírt rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg, ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 47. és 48. pont; Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont; Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 52. pont).

[48] Ahhoz tehát, hogy a felperes adólevonási jogát az alperes megtagadja egyrésről bizonyítania kellett volna a láncolat csalárd jellegét, másrésről, hogy a felperes nem tanúsított bizonyos szintű gondosságot, a tőle észszerűen elvárható intézkedésekkel nem bizonyosodott meg arról, hogy adókijátszó láncolat részesévé vált.

[49] A fentiek alapján vizsgálva az alperes által feltárt tényállást megállapítható, hogy a számlakibocsátó alvállalkozók által biztosította a teljesítést, de ennek igénybevétele a szerződésben nem volt kizárt, sőt arra a felperes kifejezetten felhatalmazta a számlakibocsátót, azzal, hogy valamennyiük kötelesek eleget tenni jogszabályban előírt bejelentési és bevallási kötelezettségüknek. A Kúria kiemeli, hogy jelentősége van annak, hogy a felperes ebben a jogviszonyban az őrzés-védelmi szolgáltatás megrendelője, és nem olyan adózó, aki a tevékenységével az Szvmt. hatálya alá tartozna, és nem olyan vállalkozás, amely vagyonvédelem terén fővállalkozóként köt szerződéseket alvállalkozókkal a szolgáltatás teljesítésére, ekként rajta nem lehet számon kérni az ezzel kapcsolatos jogi előírások elmulasztását, be nem tartását. A bíróság által kiemelt kúriai döntések (Kfv.35.117/2015/7., Kfv.35.260/2016/10., Kfv. 35.576/2016/7.) olyan adózókra (felperesekre) vonatkozott, amelyek az Szvmt. szerint működtek, a jogszabály szigorú rendelkezései szerint kellett eljárniuk. Ekként a jelen ügy felperesének helyzetére ezek nem irányadók. Valamennyi hivatkozott kúriai döntésben teljesen eltérő tényállás került feltárára, lényeges, hogy a teljesítésben részt vevők, illetve a számlakibocsátók személyi, tárgyi feltételei hiányoztak a teljesítéshez, összefonódások voltak köztük megállapíthatók, illetve a szerződéseik kizárták alvállalkozók bevonását.

A bíróság tehát eltérő perbeli eset tényeivel vetette össze a szektort jellemző adókijátszások miatti, a számlabefogadó fokozott felelősségére vonatkozó elvárást és olyan ellenőrzés elmaradását is a felperes terhére rótt, aminek teljesítésére a fentiekben nem volt köteles.

[50] A Kúria másrészt kiemeli, hogy a felperes jogszerűen hivatkozott a közhiteles nyilvántartások, nyilvános adatbázisok beszerezhető adataira, így különösen a megbízható adózói státuszra. Az Art. módosítás fő célja az volt, hogy a jogkövető módon eljáró, megbízható adózónak minősülő adóalanyokra kedvezőbb szabályok vonatkozzanak, de ez

egyfajta jelzés is partnereinek, hogy költségvetési kapcsolatai rendezettek, felelősségteljes adózónak tekinthetők.

[51] Az alperes és a bíróság is két olyan körülményt sorakoztatott fel, amelyekből álláspontja szerint a felperes felismerhette az adókijátszásban való passzív részvételét. Ezek egyike az Szvmt. szabályainak való megfelelés volt, amelyek a fentiekben kifejtettek szerint azonban rajta nem számon kérhetők. A másik a szerződött ár kérdése, ahol az alperes és a bírósági is a garantált bérminimumra helyezte a hangsúlyt. A Kúria elfogadta a felperes ezzel kapcsolatos érvelését, azok egy vállalkozási tevékenység árának meghatározásakor nem döntő szempontok, ahogy a Kúria már több iránymutató döntésében kifejtette, hogy a piacon elérhető ésszerűen elvárható legalacsonyabb ár vizsgálandó és hasonlítható össze a felperes szerződött áraival. Az alperes és a bíróság sem végzett ilyen irányú kutatást, a határozatból nem állapítható meg, hogy a vagyonőri piacon mi volt a vizsgált időszakban a kialakult és elfogadott piaci ár. Az alperes által hivatkozott, kormány által kimunkált rezsióradij egyfajta orientáció lehet, de semmiképp sem kizárólagos adat, mert ahogy arra a felperes helytállóan utalt a szerződéses árat sok minden egyéb befolyásolhatja. Ezzel szemben a felperes már a közigazgatási eljárás során hozott olyan nyilvános, fellelhető adatsort, amely kétséget vetett fel az alperesi megközelítési mód helytállóságában. A közbeszerzési eljárásokban alkalmazott árak felvetik az alperesi számítás, kalkuláció helyességét és amelyek további bizonyítás szükségességét igazolták. Ezeket nem lehet arra hivatkozással elvetni, hogy utóbb ezen ügyletekről is bebizonyosodott az adókijátszás, mert az ügylet megkötésekor, az akkori információk alapján észlelheti csak az adózó az ügylet adókijátszó jellegét, az alkalmazott árak túlzottan alacsony voltát, amely már ésszerű intézkedések megtételére sarkallja.

[52] A Kúria megítélése szerint a felperesi tudatállapokra vonatkozó kérdést a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján kellett feltárni és eldönteni. Mindazok a körülmények azonban, amiket az alperes felsorakoztatott nem volt elegendő egyrészről annak igazolására, hogy adókijátszás történt, másrészről a felperes tudattartalma sem nyert bizonyítást. A felperesnek a láncon belüli szerepe kapcsán, körülmények egyediesítésére<sup>7</sup>, ezen belül annak vizsgálatára, hogy a felperes tudott, vagy ésszerűen elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatott-e az adókijátszásról nem került bizonyításra.

[53] Mindezekre figyelemmel a felperes helytállóan állította, hogy az alperes határozata és az elsőfokú bíróság ítélete a Kp. 78. § (1) bekezdése {a Pp. 279. § (1) bekezdése}, 78. § (2) bekezdése, a Pp. 346. § (4)-(5) bekezdése rendelkezéseibe ütközik és sérti az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontját, az Air. 99. §-át, valamint az EUB. joggyakorlatát és ezzel összefüggésben a Kúria irányadó döntéseit. Emiatt a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[54] Az új eljárásra a Kúria nem ír elő további bizonyítást, tekintettel arra, hogy már az alperes is arra hivatkozott a korábbi eljárásban, hogy az időszak elévülése, a vállalkozók felszámolása, megszűnése folytán érdemi vizsgálatot folytatni nem tud, így a Kúra is úgy ítélte meg, hogy az eljárás további folytatásától eredmény nem várható. Az új eljárásban ezért a felperesi adóvizsgálatot megállapítás nélkül kell lezárni.

**A döntés elvi tartalma**

[55] *A vállalkozói láncnál lefolytatott érdemi vizsgálat hiányában adókijátszás megállapításának nincs helye, annak bizonyítására önmagában az adófolyószámla kimutatás nem alkalmas.*

[56] *Adókijátszás bizonyításának hiányában nincs helye a tudattartalom vizsgálatának.*

**Záró rész**

[57] A Kúria az alperes pervesztességére figyelemmel a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) és (2) bekezdésében előírtak alapján kötelezte az alperest az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltség megfizetésére.

[58] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték az állam terhén marad a polgári és közigazgatási bírósági eljárás során meg nem fizetett illeték és állam által előlegezett költség megfizetéséről szóló 30/2017. (XII. 27.) IM rendelet 3. § (1) bekezdése alapján.

[59] A felperes kérelme alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

[60] A Kúria ítélete ellen a további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. február 15.

**Dr. Hajnal Péter s.k.**

**a tanács elnöke**

**Dr. Heinemann Csilla s.k.**

**Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.**

**előadó bíró**

**bíró**

**Dr. Figula Ildikó s.k.**

**Dr. Tóth Kincső s.k.**

**bíró**

**bíró**