



...

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.007/2023/6.

A tanács tagjai:

Dr. Darák Péter tanácselnök

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Demjén Péter bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes:

felperes1ó Kft.

(cím1)

A felperes képviselője:

ügyvédi iroda

(eljáró ügyvéd: ügyvéd1,

cím2)

Az alperes:

alperes1

alperes neve

(cím3)

Az alperes képviselője: név kamarai jogtanácsos

(cím4.)

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Győri Törvényszék 2022. október 26. napján kelt

10.K.700.222/2022/29. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Törvényszék 10.K.700.222/2022/29. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét személyenként 200.000 (kétszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás és az ügy előzménye

[1] A felperes fő tevékenységként személybiztonsági tevékenységet folytat. A revízió által vizsgált időszakban (2017. július 1. - 2017. december 31.) a megrendelőivel vagyonvédelmi tevékenység elvégzésére kötött szerződést, a részükre főleg biztonsági őrzést, rendezvénybiztosítást, valamint pénz- és értékszállítást végzett; a megyei Kormányhivatallal (a továbbiakban: Kormányhivatal) kötött szerződése portaszolgálat ellátására szólt, és a felperes az ahhoz csatolt 1. számú mellékletben úgy nyilatkozott, hogy a szerződés teljesítéséhez 20%-ban vesz igénybe alvállalkozót.

[2] A felperes ezeket a feladatokat a megrendelői felé főként más társaságok, személyek bevonásával teljesítette. Ilyennek minősült a G Kft. (a továbbiakban: G Kft., és úgyis mint:

Kft.1), amely a felperes és közte létrejött megbízási szerződés alapján járt el. E szerződés tárgya fegyveres és/vagy fegyver nélküli vagyonvédelmi tevékenység végzése a felperes által meghatározott objektumokban és időpontokban, azzal, hogy a megrendelt tevékenységet, az objektumok őrzés-védelmét a Kft.1 nem adhatja tovább más alvállalkozónak. A szerződésben a felperes a Kft.1 cégcsoportján belüli feladat- és foglalkoztatás megosztáshoz hozzájárult. A többek között a Kormányhivatal felé teljesítendő feladatok vonatkozásában a Kft.1 további társaságokat vont be a teljesítésbe konzorciumi szerződéssel, amely cégek nem tartoztak a Kft.1 cégcsoportjába, hanem kvázi alvállalkozóként szerződtek: az Kft2 Kft. (2016. december 1-2017. október 31. között, a továbbiakban: Kft.2) és a DP Zrt. (2017. november 1-től, a továbbiakban: Zrt.).

[3] A revízió a felperes megrendelőit nyilatkoztatta, a választ adó megrendelők a felperessel kötött szerződésekről úgy nyilatkoztak, hogy azok esetleges alvállalkozó bevonására nem tértek ki, nem volt tudomásuk alvállalkozó általi teljesítésről.

[4] A felperes a megrendelői felé számlákat állított ki, a Kormányhivatal részére portaszolgáltatásról szóló számlák kiállítására került sor. A Kft.1 a felperes felé 6 db számlát bocsátott ki, melyek mindegyikén egy tétel szerepelt „vagyonvédelmi szolgáltatás szerződés szerint” elnevezéssel. A revízió csak az e számlákhoz tartozó teljesítési igazolások alapján tudta elkülöníteni a Kft.1 által leszámházott vagyonvédelmi- és a portaszolgáltatási tevékenységet, a szolgáltatások összegét és a teljesített óraszámot (a vagyonvédelmi tevékenység 32.122.395 forint volt 8.673.047 forint áfa összeggel, a portaszolgáltatási tevékenység 17.359.502 forint volt 4.687.065 forint áfa összeggel).

[5] A felperesnél a fentiek szerint a vizsgált időszakra az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adóellenőrzés került lefolytatásra általános forgalmi adó (áfa) adónemben, az adóhatóság a vizsgált 6 db számla utáni áfa levonási jogot megtagadta.

[6] A meghozott elsőfokú adóhatósági és alperesi határozatokat a Győri Törvényszék a 10.K.700.246/2020/18. számú ítéletével megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A megismételt eljárásra iránymutatást adott, miszerint abból kell kiindulni, hogy a felperes a Kormányhivatallal kötött szerződésében portaszolgáltatási tevékenység ellátását vállalta, amelyre a személy- és vagyonvédelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól szóló 2005. évi CXXXIII. törvény (a továbbiakban: Szvmt.) rendelkezései nem alkalmazhatóak, valamint e tevékenységet a Kft.1-el kötött szerződés alapján ténylegesen is ellátták. Az elsőfokú adóhatóságnak „egyértelműen rögzítenie kell azt, hogy a portaszolgáltatási tevékenységet, illetve a vagyonvédelmi tevékenységet mely vállalkozás látta el, ugyanis csak azt rögzítette a határozatában, hogy sem a Kft.1, sem a konzorciumi partnerei nem látták el. Ugyanakkor azt sem vitatta az alperes, hogy a számlákon szereplő gazdasági események ténylegesen is végbementek”. Ezt követően kell megállapítania, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett-e arról, hogy adókijátszásban vesz részt. Ezzel kapcsolatban azonban a portaszolgáltatás vonatkozásában az Szvmt. rendelkezéseit nem alkalmazhatja, mint alátámasztó körülményt, illetve a felperes érdekkörén kívül eső körülményeket sem értékelheti a felperes terhére.

[7] A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 7440997926 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére áfa adónemben 13.358.000 forint adókülönböt állapított meg, amely teljes egészében adóhiánynak minősült. Az adóhiány után 50%-os mértékű, 6.679.000 forint adóbírságot szabott ki és 304.000 forint késedelmi pótlékot számított fel, valamint 162.000 forint következő időszakra átvihető követelés különbszet is megállapításra került.

[8] Határozatának indokolása szerint az alapeljárásban felvett, majd a megismételt eljárásban beszerzett vagyonőri és egyéb tanúvallomások, nyilatkozatok, munkaszerződések, a Kft.1-nél végzett kapcsolódó vizsgálatok, a Kft.1 és a további alvállalkozók beállási adatai, munkavállalói létszámadatok stb. alapján feltárt körülményekre tekintettel az volt a megállapítása, hogy a Kft.1 által kibocsátott számlákra a felperes adólevonási jogot nem alapíthat, mert a számlák nem hitelesek. A számlák mögötti vagyonvédelmi és portaszolgálati tevékenység esetében a Kúria 5/2016. (X. 26.) KMK véleményének (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. pontja szerinti tényállás valósult meg, vagyis a gazdasági esemény megtörtént, de nem a számlákban szereplő felek között. A számlabefogadó – a megrendelői felé tehát portaszolgálati és vagyonvédelmi feladatot vállaló - felperes tudott, illetve tudnia kellett az adókijátszásról, adócsalásról, magatartása ugyanakkor passzív volt.

[9] A megállapítás szerint nem láthatta el e tevékenységeket sem maga a felperes (munkavállalói közül 8 fő volt vagyonőr, testőr), sem a Kft.1 (7 fő bejelentett munkavállalója volt, melyből 1 fő vagyonőr). A Kft.1 által a teljesítésbe bevont Kft.2 és Zrt. sem látták el a feladatokat a következők miatt.

[10] A vagyonvédelmi tevékenység esetében az elsőfokú adóhatóság arra alapította a gazdasági esemény számlában foglalt felek közötti megtörténtének hiányát, hogy a Kft.2 és a Zrt. ugyan a vagyonőrök munkaszerződésein szereplő társaságok, de azokat, illetve ügyvezetőiket, valamint a Kft.1-et a vagyonőrök nem ismerték a többes foglalkoztatási forma ellenére, az ügyvezetők által előre aláírt munkaszerződéseket kapták meg. A portaszolgálati tevékenység esetében ezen körülményeken túl rögzítette, hogy a munkavállalók a munkaszerződéseket több esetben a felperes székhelyén írták alá, a Kft.2-vel és Zrt.-vel megkötött munkaszerződés hatálya alatt a felperes alkalmazottját, MAát, valamint a Kft.2 és a Zrt. részéről eljáró személyeket (HZ, SZ) nevezték meg közvetlen felettesüknek, velük tartották a kapcsolatot.

[11] A vagyonvédelmi tevékenység esetében a felperes tudattartalma kapcsán a revízió a következőket vette figyelembe: a felperes nem győződött meg arról, hogy a Kft.1 rendelkezik-e a feladatok ellátáshoz szükséges személyi feltételekkel; ráadásul tisztában volt azzal, hogy az csak más társaság bevonásával tudja a feladatot ellátni; nem volt információja arról, hogy ki végzi ténylegesen a feladatokat; nem tett meg minden észszerű intézkedést a Szvmt. 14. §-a szerinti szerződéses kikötés betartására (vagyis nem a megbízókkal kötött szerződéseknél megfelelően járt el, amikor a megbízók engedélyének hiánya ellenére olyan alvállalkozóval kötött szerződést vagyonvédelemre, amely további alvállalkozó bevonásával tudta csak ellátni a feladatot); a minimál rezsióradíjhoz képest {2.141 forint - a minimális vagyonvédelmi szolgáltatási rezsióradíj 2017. évi mértékéről szóló 44/2017. (III. 17.) Korm. rendelet alapján}, túlságosan alacsony, 815 forint nettó óradíj figyelembevételével kiállított számlákat fogadott be a Kft.1-től, amelyből nem fedezhetők az adó- és járulékkerhek.

[12] A portaszolgálati tevékenység esetében a felperes tudattartalma vonatkozásában az elsőfokú adóhatóság az alábbiakat vette figyelembe: a felperes alkalmazottja MAa folyamatosan ellenőrizte a Kormányhivatalban dolgozó vagyongöröket. Tudta, hogy a Kormányhivatal telephelyein személy szerint ki látja el a portaszolgálatot, mely szervezetben, a Kft.2, vagy a Zrt. alkalmazottjaként. Több esetben ő készítette a munkaidő beosztást, illetve ő adta át a vagyongörök fizetését, bérpapírjait. Begyűjtötte a teljesítési igazolásokat, jelenléti íveket, közvetlen vezetői, irányítói feladatot látott el a Kormányhivatal telephelyein portaszolgálatot ellátó vagyongörök esetében. Így közvetve a felperes is tudomással bírt ezekről a körülményekről. A vagyongörök több információval rendelkeztek a felperesről, MAáról, mint a szerződés szerinti munkáltatójukról.

[13] A Kft.2 és a Zrt. az alkalmazottakat bejelentették, de az adó- és járulékfizetési kötelezettségnek nem tettek eleget, működésbeli hiányosságaik voltak, a vizsgálat idejére elérhetetlenné váltak, iratanyaguk nem volt, és a cégbíróság mindkettőt megszüntette.

[14] Az elsőfokú adóhatóság jogszabályi hivatkozásként utalt többek között a következő rendelkezésekre: az Szvmt. 14. §-a, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2) bekezdése, 166. § (1)-(2) bekezdése.

[15] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6443791829 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság eleget tett a Györi Törvényszék ítéletében foglaltaknak, ugyanis a portaszolgálatnál nem hivatkozott az Szvmt. rendelkezéseire, míg a vagyongörök tevékenység körében ezen előírások megsértését értékelnie kellett a kúriai joggyakorlat tükrében is. A revízió továbbá a következetes ítélezési gyakorlat alapján jogosult és köteles volt vizsgálni a láncolat valamennyi szereplőjét, a számlákban foglalt gazdasági események megvalósulását, és az alvállalkozói láncolatnál tapasztalt hiányosságok alapján a felperesre következtetéseket levonni.

[16] Összegezve megállapította, hogy az nem volt vitás, miszerint a felperes a megrendelői irányába a tevékenységeket ellátta; a vita abban volt, hogy a felperes és az alvállalkozója, a Kft.1 között megvalósult-e a gazdasági esemény. Kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság bizonyítani tudta, hogy ebben a viszonylatban a gazdasági esemény nem a számlákban foglalt felek között jött létre, és a tudattartalmat vizsgálva helytállóan rögzítette, hogy a felperes passzív magatartást tanúsított. A fellebbezésre reagálva hangsúlyozta: a kúriai joggyakorlat tükrében ilyen esetben nem feladata, hogy megnevezze ténylegesen kik között létre a gazdasági esemény. A korábbi ítélet alapján elfogadta, hogy a felperes meggyőződött a Kft.1 munkavállalói létszámáról, és tájékozódott további munkavállalók e céghez történő kirendeléséről, de ez nem elegendő az észszerűen elvárható intézkedések megtételéhez. A *vagyongörök tevékenység körében* a felperes arról viszont nem győződött meg, hogy a Kft.1 az 1 fő vagyongörre tekintettel hogyan képes teljesíteni a feladatot; nem tudta, hogy ténylegesen kik végezték azt (őrnapló, jelenléti ív stb. nem került bemutatásra); megelégedett azzal, miszerint a Kft.1 cégcsoportján belüli társaság is eljárhat, ugyanakkor a Kft.1 által bevont cégek nem cégcsoporthoz tartozóak voltak; elmaradtak a felperesi intézkedések az Szvmt. betartása iránt stb. E körben a vagyongörök szektorral kapcsolatban hozott kúriai eseti döntésekre is utalt. A *portaszolgálati tevékenység kapcsán* a korábbi ítélet alapján azt

elfogadta, hogy a Kormányhivatalnál az érintett munkavállalók portaszolgálatot teljesítettek. Ugyanakkor az ő írásbeli tanúvallomásaik, melyek a megismételt eljárásban keletkeztek, egyértelműen bemutatták - az alapeljárásban feltártakhoz, és a korábbi perben elhangzottakhoz képest – hogy mi volt a felperes alkalmazottjának, MAának a szerepe, és ez alapján az elsőfokú adóhatóság a felperesi tudattartalmat bizonyítani tudta.

[17] A fellebbezés alapján kitért arra is, - idézve a korábbi ítéletet („a portaszolgálati tevékenység végzésével kapcsolatban indokolt lett volna ilyen megnevezéssel kiállítani a számlát, azonban ez a felperes terhére nem eshet”) – hogy nem azt értékelte, hogy a Kft.1 nem bontotta meg a számláját, hanem azt, hogy számla részhitelességéről nem lehet szó, melyet tükröz a bírói gyakorlat is. Összegezve megállapította: az elsőfokú adóhatóság a korábbi ítéletben foglaltaknak eleget tett, bizonyítani tudta, hogy a gazdasági esemény nem a felek között jött létre, és a tudattartalmat vizsgálva helytálló következtetést vont le a felperes passzív magatartását illetően.

A kereset és a védírat

[18] A felperes az alperesi határozattal szemben előterjesztett keresetlevelében kérte annak megváltoztatását és az adókülönbözet, az adóbírság és a késedelmi pótlék megfizetésére való kötelezés törlését, valamint az alperes perköltségben való marasztalását. Előadta, hogy az alperes a korábbi ítéletnek nem megfelelően járt el, sértve az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 129. § (4) bekezdésében foglaltakat.

[19] Érdemben rögzítette, hogy a gazdasági esemény nemcsak a Kormányhivatallal valósult meg, hanem közte és a Kft.1 közötti viszonylatban is, tehát a számlákon szereplő felek között. A korábbi ítélet ellenére, - amely kimondta, hogy abból kell kiindulni, miszerint a felperes portaszolgálati tevékenység ellátását vállalta, és ennek vonatkozásában a Szvmt. rendelkezései nem alkalmazhatóak, - az alperes újra arra alapította a határozatát – új, további bizonyíték feltárása nélkül – hogy a portaszolgálat nem a felek között valósult meg. Kiemelte, hogy a Kft.1-el kötött szerződés lehetővé tette és biztosította azt a Kft.1 részére, hogy a teljesítésébe konzorciumi partnereit bevonja. A számlákon szereplő havi 7500 – 9500 órát nem a Kft.1-nek kellett feltétlenül és egyedül teljesítenie felé, hiszen azt a cégcsoportján belül másokkal együtt is végezhetette. Az óradíj vonatkozásában a jogszabály rendelkezése nem kógens, nincs jogkövetkezmény arra nézve, ha ezen óradíj alatti összeggel számolnak a vállalkozások. A tudattartalom kapcsán előadta, hogy a Kft.1-t kellő körültekintéssel le is ellenőrizte, adószáma érvényes volt, működött, semmilyen negatív információ nem állt rendelkezésre a hozzáférhető nyilvános adatbázisban; e cégnek, valamint a konzorciumi tagoknak a működésbeli hibáira rálátása nem volt, ezek nem róhatók a terhére. MAa szerepét illetően is téves a megállapítás.

[20] Az alperes a védíratában – a határozatában foglaltak fenntartásával – a kereset elutasítását kérte.

A jogerős ítélet

[21] Az elsőfokú bíróság a 10.K.700.222/2022/29. számú ítéletével az alperes 6443791829 iktatószámú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megváltoztatta és törölte a 13.358.000 forint adókülönböt, az adóbírság és a késedelmi pótlék megállapítására vonatkozó rendelkezéseket.

[22] Indokolása szerint arra alaptalanul hivatkozott a felperes, hogy az elsőfokú adóhatóság nem tett eleget a korábbi ítéletnek, mert ugyan nem került rögzítésre, hogy a portaszolgálati tevékenységet, illetve vagyonvédelmi tevékenységet mely vállalkozás látta el, de a revízió ezzel kapcsolatban a kúriai joggyakorlatra hivatkozott, továbbá a felperes tudattartalmának vizsgálata is megtörtént.

[23] A tudattartalom körében azonban a keresetben foglaltakat osztotta a jogerős ítélet, amikor megállapította egyrészt a felperes és a Kft.1. közötti szerződés kikötése alapján, hogy a felperes joggal bízhatott abban, hogy a Kft.1. mint számlakibocsátó a szükséges személyi feltételekkel rendelkezni fog. Másrészt kiemelte, hogy önmagában nem szolgálhat az áfa levonási jog megtagadásának alapjául a minimális rezsióradíj alatti óradíj; az Szvmt. 14. § (2) bekezdésének esetleges megsértése.

[24] Kifejtette, hogy a felperes terhére nem értékelhetők azok a körülmények, hogy a vagyonörök nem ismerték a Kft.2-t és a Zrt-t, a két társaság ügyvezetőit, illetve, hogy készen kapták meg a munkaszerződésüket, mert a felperesnek erre nem volt ráhatása. Megjegyezte továbbá, hogy az írásban nyilatkoztatott tanúkat nem kérdezték arról, hogy ismerik-e a Kft.1-t. Mindezekre visszautalt a portaszolgálati tevékenység vonatkozásában feltárt körülmények vizsgálatánál, de az volt a további álláspontja, hogy önmagában nem lehet megtagadni az áfa levonási jogot arra alapítva sem, hogy a munkaszerződést a felperes székhelyén írták alá, mert a felperes, mint fővállalkozó érdekkörében végezték a tevékenységet a munkavállalók.

[25] A tudattartalom vizsgálatára visszatérve a jogerős ítélet megállapította, hogy az alperes a felperes alkalmazottjának, MAának a szerepét is tévesen minősítette: a perben meghallgatott tanúk vallomásai és az adóhatóság előtti írásbeli tanúvallomások alapján sem rendelkezett irányítási, utasítás adási joggal a munkavállalók vonatkozásában; a legtöbbjük szemszögéből ez valóban felettesi, ellenőrző funkciót mutathatott (az öltözék, az elvárható magatartás tekintetében szólhatott, havonta egy – két alkalommal megtekintette a szolgálati helyeket, aláíratta a teljesítésigazolásokat, megmondta a Kft.1-nek, hogy mely szervezeti egységekhez hány fő és milyen időtartamban szükséges), de mindez a felperes, mint fővállalkozó érdekkörébe tartozó körülmény. Nem helytálló tehát a revízió azon megállapítása, hogy MAa folyamatosan ellenőrizte a Kormányhivatalban dolgozó vagyonőröket, vagy, hogy ő készítette több esetben a munkaidő beosztásokat, több esetben ő adta át a vagyonőrök fizetését és bérpapírjait. Továbbá a felperes részéről történő munkaidőbeosztásra vonatkozó megállapítást – ami az egyik tanúvallomásban szerepelt (HZNak, a Kft.1. alkalmazottjának a vallomása) cáfolták a perbeli tanúvallomások.

[26] A jogerős ítélet ezt követően az alperes által a számla részletekkel kapcsolatban felhívott kúriai gyakorlatot vizsgálta meg. Rögzítette, hogy a számlákban feltüntetett „szerződés szerinti vagyonvédelmi tevékenységet” elvégezték, mert ez megáll mind a klasszikus vagyonvédelmi tevékenység, mind a portaszolgálati tevékenység esetében.

Kifejtette, hogy részhitelességi kérdés akkor merülne fel, amennyiben a számlán vagyónvédelmi és portaszolgálati tevékenység szerepelt volna, de a felperes például a portaszolgálati tevékenységet nem nyújtott volna. Így a számla hiteltelenné vált volna akkor is, ha a vagyónvédelmi tevékenységet egyébként elvégezte volna a felperes.

[27] Összegezve megállapította: az adóhatóság nem tudta azt bizonyítani, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan és a felperest abba belevonták, ezért a jogsértő határozatok megváltoztatására volt szükség.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[28] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében kérte a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását, mert a bíróság döntése megalapozatlan, ezért sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (2) bekezdését. Jogszabálysértésként hivatkozott továbbá a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdésére, 346. § (4)-(5) bekezdésére, valamint az Áfa tv. 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára.

[29] Az alperes íratellenes ítéleti megállapításnak nevezte, hogy nem volt írásbeli kérdés a tanúkhöz arról, hogy a Kft.1-t ismerték-e. A tudattartalom körében kiemelte, hogy kirívóan okszerűtlenül mérlegelt az elsőfokú bíróság, mert például - szemben a jogerős ítéletben foglaltakkal -, arról meggyőződhetett volna a felperes, hogy a Kft.1. „cégcsoportjához” a két számlakibocsátó (a két konzorciumi tag) nem tartozott, így a további alvállalkozók bevonása az Szvmt. alapján tiltott. Jelentősége van annak is, hogy a munkavállalók több esetben a felperes székhelyén írták alá a munkaszerződést e cégekkel, a felperesnél kapták meg táppénzes papírjukat, gyakran a munkabérüket is. A felperesnek tehát tudomása volt arról, miszerint a munkavállalók és a további alvállalkozók között nincs tényleges munkajogi kapcsolat. Ezt az elsőfokú bíróság nem értékelte megfelelően. A kellő körültekintés elmulasztása az alacsony óradíjjal történő számlák befogadása kapcsán is kitűnik, és ez a körülmény, valamint az Szvmt. megsértése releváns a kúriai joggyakorlat alapján. Mindezeket az elsőfokú bíróság csak önmagában értékelte, a bírói gyakorlattal ellentétesen, és az adóhatóság által feltárt többi bizonyítékkal való együttes értékelésük is elmaradt. Így jogsértően vagy arra a következtetésre jutott, hogy e körülmények felperesen kívül esnek, vagy tévesen elegendőnek tekintette azokat arra nézve, hogy a felperes a szerződésből meggyőződött a cégcsoport általi teljesítésről. A jogerős ítélet MAa szerepe kapcsán is csak a bíróság előtt tett tanúvallomásokot értékelte, a korábbi írásbeli tanúvallomásokkal való ellentétet nem oldotta fel, a tanúvallomásokat egyoldalúan vette figyelembe, a mellőzést nem indokolta.

[30] Az alperes hangsúlyozta, hogy összességében a tanúvallomásokból az derült ki: ezek a cégek ismerték egymást, a vezetőik közreműködtek egymás tevékenységében, míg a vagyónörök a papíron őket foglalkoztatókat (kvázi szubalvállalkozókat) nem is ismerték.

[31] A jogerős ítélet a számlák részhitelességének kérdése kapcsán is jogsértő. Az elsőfokú bíróság abból indult ki, hogy a vagyoni védelmi és a portaszolgálati tevékenység elvégzésre került. Ehhez képest annak van jelentősége, hogy a felperes mindkét tevékenységet végezte a megrendelői felé, melyhez a Kft.1-et vont be a teljesítésbe, ugyanakkor a Kft.1 számlái csak a vagyoni védelmi szolgáltatás megnevezésű tételt tartalmazták, nem pedig mindkettőt.

[32] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős hatályában való fenntartását kérte azzal, hogy álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelem nem teljesíthető, a Kúria előtt a bizonyítékok újbóli értékelése, mintegy felülmérlegelése kizárt. Részletesen kifejtette az alperessel ellentétes következtetését, kiemelve, hogy a jogerős ítélet okszerű mérlegelést tartalmaz.

A Kúria döntése és jogi indokai

[33] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos a következők szerint.

[34] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem 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]. A jelen ügyben az alperes felülvizsgálati kérelmet, a felperes felülvizsgálati ellenkérelmet terjesztett elő, amelyek meghatározták a Kúria felülvizsgálatának kereteit.

[35] Az alperes arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság a feltárt tényállást hiányosan értékelte, ítéletét döntően a perben felvett tanúvallomásokra alapította, a döntése a bizonyítékokból levont kirívóan okszerűtlen következtetéseken alapult.

[36] A Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a perben jelentős tényeket a felek tényállításainak, perben tanúsított magatartásának, valamint a per tárgyalása során megismert bizonyítékoknak és egyéb peradatoknak az egybevetése, egyenként és összességében történő értékelése alapján a meggyőződése szerint állapítja meg. A Kp. 78. § (2) bekezdése kimondja, hogy a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.

[37] A tényállás hiányos értékelése, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan mérlegelése jogszabálysértést valósít meg, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelem alapján azt

vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat megfelelően értékelte-e, azaz teljeskörűen, egymással való összefüggéseiben és ellentmondások nélküli logikai rendben, az adóigazgatási eljárásban megállapított tényállással összevetve vagy döntése nem felelt meg ennek a követelménynek.

[38] Az elsőfokú bíróság helytállóan elsőként a korábbi ítéletének végrehajtását vizsgálta. Rögzítette, hogy az alperes eleget tett a korábbi ítélet iránymutatásának, mert ugyan nem körvonalazta, hogy mely vállalkozás látta el a portaszolgálati tevékenységet, illetve vagyonvédelmi tevékenységet, de a revízió ezzel kapcsolatban a kúriai joggyakorlatra hivatkozott, és a felperes tudattartalmának vizsgálata is megtörtént.

[39] A Kúria ugyanakkor megállapította, hogy a továbbiakban az elsőfokú bíróság a tudattartalom vizsgálata tekintetében fejtette ki álláspontját, de olyan körülményeket is e körhöz sorolt, amelyet az alperes nem tudati elemként, hanem annak alátámasztásaként hivatkozott, hogy a gazdasági esemény nem a számlákban foglalt felek között valósult meg (a vagyonörök a Kft.1-et nem ismerték a többes foglalkoztatási forma ellenére, az ügyvezetők által előre aláírt munkaszerződéseket kapták meg, a Kft.2-t és a Zrt.-t, azok ügyvezetőit sem ismerték, csak a felperes alkalmazottját és az alvállalkozók részéről eljáró alkalmazottakat nevezték meg).

[40] Az elsőfokú bíróságnak az áfa levonási jogot illetően azt kellett vizsgálnia, hogy az adóhatóság a kialakult kúriai gyakorlatnak és EUB döntéseknek megfelelően foglalt-e állást ennek megtagadásáról. Ennek során az elsőfokú bíróságnak arra kellett figyelemmel lennie, hogy az alperes milyen okból tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását, ami jelen ügyben a KMK vélemény 2. esetkör passzív alakzatának fennállása volt. A tárgyi ügyben ennek megfelelően az adóhatóságnak a tényállást két különböző területen kellett feltárni és bizonyítani: a 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.)

[41] Elsőként tehát az elsőfokú bíróságnak abban kellett volna indokolt döntéssel állást foglalnia, hogy a gazdasági eseményeknek a számlákban foglalt felek közötti megvalósulása megállapítható-e vagy sem. Ennek függvényében, ezt követően kell vizsgálni, hogy az adóhatóság bizonyította-e objektív körülmények alapján, hogy a számlabefogadó felperes tudott, vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adókijátszásról.

[42] A jogerős ítélet indokolása ettől eltérően a tényállás e két különböző területéről téves logikai rendben foglalt állást.

[43] Az elsőfokú adóhatóság és az alperes a gazdasági esemény számlákban foglalt felek közötti megvalósulása körében vizsgálta és értékelte a vagyonvédelmi és a portaszolgálati tevékenység esetében is, hogy a vagyonörök nem ismerték a Kft.1-t a többes foglalkoztatási forma ellenére, az ügyvezetők által előre aláírt munkaszerződéseket kapták meg, a Kft.2-t és a Zrt.-t, azok ügyvezetőit sem ismerték. A portaszolgálati tevékenység esetében a vagyonörök, munkavállalók csak a felperes alkalmazottját és az alvállalkozók részéről eljáró

alkalmazottakat nevezték meg, és munkaszerződésüket a felperes székhelyén írták alá. Mivel az alperes álláspontja az volt, hogy a fentiek miatt a gazdasági esemény számlákban foglalt felek közötti (felperes és Kft.1 közötti) megvalósulása nem állapítható meg, így az adóhatóság áttért annak értékelésére, hogy a felperes tudott-e vagy tudhatott-e az adókijátszásról. Ennek körében a vagyonvédelmi tevékenység kapcsán a felperes meggyőződésének hiányát állapította meg a Kft.1 személyi feltételeit, a feladatot ténylegesen végzők személyét illetően, és azt, hogy a - vagyonvédelem terén fővállalkozó - felperes a szektort jellemző szigorú jogszabályi előírások ellenére (amibe beletartozik az órnapló, jelenléti ív vezetése stb.) nem tett meg minden észszerű intézkedést a Szvmt. 14. §-a szerinti szerződéses kikötés betartására, és befogadta a minimális rezsióradíj alatti összegű óradíjjal kiállított számlákat. A portaszolgálati tevékenység kapcsán pedig az alperes a felperes alkalmazottjának, MAának a szerepén keresztül rögzítette, hogy ebből következően a felperes is tudta egyebek között, hogy további alvállalkozókhoz, és mely alvállalkozókhoz köthetők a portaszolgálatot teljesítő személyek, és, hogy ez formális kötődés, mert valójában a felperes alkalmazottjának szerepe felelt meg a munkavállalók feletti közvetlen irányításnak, olyannak, akinek például a munkaidőbeosztással kapcsolatos feladatai vannak.

[44] Ezzel szemben az elsőfokú bíróság először a tudattartalom vizsgálata során feltárt körülményeket értékelte a jogerős ítélet [28]-[38] pontjaiban (kiemelve a Kft.1 személyi feltételeiről való meggyőződést, azt, hogy a Kft.1 és felperes közötti szerződés alapján a felperes joggal bízhatott abban, hogy a Kft.1 a szükséges személyi feltételekkel rendelkezni fog a cégcsoportjára tekintettel; önmagában az alacsony óradíj vagy az Szvmt. 14. § (2) bekezdésének megsértése nem alapozhatja meg az adókijátszásban való részvétel megállapítását). Ezt követően tért át a jogerős ítélet [39]-[43] pontjaiban azokra a körülményekre, amelyeket az adóhatóság a gazdasági esemény számlákban foglalt felek közötti megvalósulásának hiánya körében értékelt (a vagyonörök nem ismerték a Kft.1-t, Kft.2-t és a Zrt.-t az ügyvezetők által aláírtan készen kapták meg a munkaszerződésüket stb.). Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy ezek felperesen kívüli körülmények (így az, hogy nem ismerték a Kft.2-t és a Zrt.-t, és ügyvezetőiket), illetve Kft.1 esetében nem is volt írásbeli kérdés a tanúkhöz arról, hogy a Kft.1-t ismerik-e. Továbbá a felperes székhelyén való munkaszerződés aláírás a fővállalkozói szerepkörnek tudható be. A jogerős ítélet a [44]-[62] pontjaiban ismét a tudattartalom körében feltártakat vizsgálta, a felperes alkalmazottjának szerepét illetően a tanúvallomásokra támaszkodva.

[45] Az elsőfokú bíróság tehát – a jelen végzés [40]-[41] bekezdésében kifejtettektől eltérően – nem az ismertetett logikai rendben vizsgálta a számlákban foglalt szolgáltatásokat, mert a felperesi tudattartalom oldaláról kiindulva csak érintette a gazdasági események számlákban foglalt felek közötti megvalósulását cáfoló adóhatósági megállapítást, majd azt elvetve, visszatért a tudattartalom vizsgálatára.

[46] A jogerős ítéletből nem állapítható meg, hogy az elsőfokú bíróság mire alapította a döntését a számlák szerinti gazdasági események felek közötti megvalósulásának kérdésében. A jogerős ítélet [69] pontjában azt rögzítette, hogy a szerződés szerinti vagyonvédelmi tevékenységet elvégezték, hiszen mind a klasszikus vagyonvédelmi tevékenység, mind a portaszolgálati tevékenység elvégzésre került. Amennyiben ez a megállapítás nem a felperesnek a megrendelőivel fennálló kapcsolatára, hanem a felperes és a Kft.1 közötti viszonylatra vonatkozik, azt az elsőfokú bíróság nem indokolta meg megfelelően: az adóhatóság által e körben feltárt körülményeket elvetette, de azzal szemben a szolgáltatások Kft.1 általi, illetve Kft.2 és Zrt. általi teljesítését alátámasztó érveket nem hozott fel. Arra

pedig az alperes helytállóan hivatkozott a felülvizsgálati kérelmében, hogy iratellenesen rögzítette a jogerős ítélet, miszerint nem volt írásbeli kérdés a tanúkhöz arról, hogy a Kft.1-t ismerik-e. A megismételt eljárásban a Kormányhivatalnál, annak telephelyein szolgálatot teljesítő volt munkavállalóktól felvett írásbeli tanúvallomásokat áttekintve megállapítható, hogy az adóhatóság tett fel olyan írásbeli kérdést a tanúknak, hogy a Kft.1-t ismerik-e, illetve Kft.1 ügyvezetőire vonatkozóan is tartalmaztak kérdést. A legtöbb formanyomtatvány 11., 12., 16. és 17. kérdése a Kft.1 ismeretével, Kft.1 ügyvezetőivel kapcsolatos.

[47] A tudattartalom vizsgálata csak annak függvényében, azt követően történhet, amennyiben az elsőfokú bíróság vizsgálja a gazdasági események számlák szerinti felek közötti megvalósulásának kérdését. A perbeli esetben nem ezt a logikai rendet követte az elsőfokú bíróság. A tudattartalom kapcsán a Kúria hangsúlyozza, hogy a felperes vagyoni védelmi és portaszolgálati tevékenység ellátását vállalta el a megrendelői felé, mint a vagyoni védelem terén eljáró társaságra – a jelen esetben mint fővállalkozóra - vonatkoznak a szektorra irányadó speciális, szigorú előírások, így a kúriai joggyakorlatnak is megfelelően értékelni kell az Szvmt.-nek való megfelelés hiányát, vagy a minimális óradíj alatti számlázást is. Jelentősége van tehát annak, hogy a felperes ebben a jogviszonyban az őrzés-védelmi szolgáltatás nyújtója a megrendelők felé, tehát olyan adózó, akinek az Szvmt.-re figyelemmel kell lennie. A Kúria Kfv.I.35.700/2017/4. és Kfv.I.35.260/2016/10. számú eseti döntései többek között hangsúlyozzák, hogy az olyan adózóknak, amelyek maguk is az Szvmt. szerint működnek, a jogszabály szigorú rendelkezései szerint kell eljárniuk. A perbeli esetben ezért helyesen hivatkozott az alperes arra, hogy az elsőfokú bíróság tévedett, amikor kifejtette, hogy önmagában nem lehet az áfa levonási jogot megtagadni az Szvmt. megsértése vagy a minimális rezsioáradíj alatti óradíj alkalmazása miatt. Ezeket a körülményeket az adóhatóság sem önmagában értékelte, hanem az általa feltárt többi bizonyítékkal is összevetve. A Kúria ezért megállapította, hogy az alperes a felülvizsgálati kérelmében helytállóan utalt a jogerős ítélet kirívóan okszerűtlen mérlegelésére arra, miszerint egyes bizonyítékoknak az adóhatóság által feltárt többi bizonyítékkal való összevetése, együttes értékelése elmaradt.

[48] Megalapozottan sérelmezte továbbá az alperes a tudattartalom vizsgálata kapcsán, hogy az elsőfokú bíróság megfelelő indok nélkül hagyta figyelmen kívül a feladat Kft.1 általi teljesíthetőségéről való meggyőződés/annak hiánya kapcsán azt az érvelést, hogy nem a Kft.1 cégcsoportjába tartozott a Kft.2 és Zrt., illetve, hogy a feladatot ténylegesen elvégzők személye kapcsán is kifogásolta a meggyőződést az adóhatóság (őrnapló, jelenléti ív stb. nem került bemutatásra). A portaszolgálati tevékenység esetében a felperes alkalmazottjának, MAának a szerepe vonatkozásában (a szolgáltatásnak, munkavállalóknak valójában a felperes általi irányítása és ezáltal a Kft.2 és Zrt. formális szerepe megállapítható-e, ezen keresztül igazolható-e, hogy a felperes mit tudott, mit tudhatott az adókijátszásról) a jogerős ítélet ténylegesen csak a bíróság előtt tett tanúvallomásokat értékelte. Érintette az adóhatóság előtt keletkezett tanúvallomásokat, de azokat az értékelésébe valójában vonta be. A tanúvallomások összességében történő értékelése a jogerős ítéletből elmaradt, holott azok alkalmasak a kapcsolattartóként megnevezett személyek közreműködésének megítélésre, egy összképet adnak a Kft.2 és Zrt. szerepéről is. A jogerős ítélet csak következtetést tartalmazott arra, hogy a felperes alkalmazottja, MAa közvetlen felettesként vagy irányítóként, utasítást adóként való megjelölése a tanúk által a fővállalkozói szerepkörnek tudható be, de a tanúvallomásokból levonható összképpel (például Kft.2, Zrt. szerepével, azzal, hogy volt-e tényleges munkajogi kapcsolat a feladatot ellátó munkavállalók és az alvállalkozók között) ez

nem került összevetésre. A számla hitelességével, a részhitelességgel kapcsolatos érvelés is csak a fentiek függvényében, azok tisztázása után értékelhető.

[49] A fenti logikai hiba, bizonyíték értékelési hiányosság miatt a jogerős ítélet jogi indokolása sem felel meg a Kp. 84.§ (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó Pp. 346.§ (4)-(5) bekezdéseinek. Az elsőfokú bíróság az áfa levonási jog körében nem adott világosan, és egyértelműen számot a Kp. 78.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése által elvártakról, a belső meggyőződéséről sem.

[50] Mindezekre figyelemmel a Kúria a jogsértő ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdése a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[51] Az új eljárásban hozandó döntésében az elsőfokú bíróságnak a jelen végzésben foglaltak alapján {[40]-[41] és [46]-[48] pontok}, a leírt logikai rend szerint kell eljárnia, először a gazdasági események számlákban foglalt felek közötti megvalósulása/annak hiánya kapcsán állást foglalni, majd ennek függvényében, ezt követően a felperesi tudattartalom kapcsán a rendelkezésre álló bizonyítékokat egyenként és összességében is értékelni kell. A vagyonzvédelmi szolgáltatás terén nem mellőzhető a Kúria ismertetett joggyakorlatának figyelembevétele a személy- és vagyonzvédelmi szektorra vonatkozó szigorú szabályozás értékelése tekintetében. A számlák hitelességével, a részhitelességgel kapcsolatos érvelés is csak a fentiek függvényében, azok tisztázása után értékelhető, figyelembe véve a kúriai joggyakorlatot is.

A döntés elvi tartalma

[52] I. Az áfa levonási jog megtagadása kapcsán a bíróságnak először arról kell *indokolt döntéssel állást foglalnia, hogy a gazdasági eseményeknek a számlákban foglalt felek közötti megvalósulása megállapítható-e vagy sem, és ennek függvényében, ezt követően kell vizsgálni, hogy az adóhatóság bizonyította-e objektív körülmények alapján: a számlabefogadó felperesi adózó tudott, vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adókijátszásról. II. A személybiztonság, vagyonzvédelem terén fővállalkozó felperesre, mint őrzés-védelmi szolgáltatást nyújtó társaságra vonatkoznak az Szvmt. rendelkezései, e körben nem mellőzhető a szabályozás értékelése tekintetében a Kúria joggyakorlatának figyelembevétele.*

Záró rész

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

[54] A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával a felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltséget csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A felperesi perköltséget

ügyvédi munkadíj címén, az alperesi perköltséget jogtanácsosi munkadíj címén a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 3. § (2) bekezdés és (5) bekezdése alapján határozta meg.

[55] A Kúria végzése elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. október 19.

dr. Darák Péter s.k.
s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Márton Gizella

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Stefanics Márta s.k.

dr. Demjén Péter s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő