

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.260/2016/10.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Sisák Péter bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság
(alperes címe)

Az alperes képviselője: dr. Stomfai Ramóna jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.075/2015/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.075/2015/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.519.400 (kétmillió-ötszáztizenkilencezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes alvállalkozók bevonásával őrzés-biztonsági tevékenységet végzett bankok, üzletláncok részére a személy és vagyonvédelmi, valamint magánnyomozói tevékenység szabályairól szóló 2005. évi

CXXXIII. tv. (a továbbiakban: Szvmt.) alapján. Fő megrendelője a G. Zrt. (a továbbiakban: Megrendelő) volt. Maga a Megrendelő harmadik felekkel, jellemzően pénzügyintézetekkel kötött megállapodások szerint szintén személyi és vagyonőri feladatok elvégzésére szerződött. A Megrendelő és a felperes, mint vállalkozó 2009. augusztus 28-án kötöttek „Átalánydíjas alvállalkozói szerződés”-t meghatározott objektumok fegyveres, vagy nem fegyveres őrzés-védelmi feladatainak ellátására.

- [2] A W. Kft. (a továbbiakban: W.Kft.), a J. Kft. (a továbbiakban: J.Kft.), a H. Kft. (a továbbiakban: H.Kft.), a Bi. Kft. (a továbbiakban: BI.Kft.) és a B. Kft. (a továbbiakban: B.Kft.) (együtt: Alvállalkozók) számlái alapján a felperes áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni. Az Alvállalkozók további alvállalkozókat vontak be (B-C. Kft., F.C. Kft., P. Kft., U. Kft., F.S. Kft., T. Kft., Cs.Z. Kft., G. Kft., S. Kft.), akik újabb alvállalkozók (M. Kft., N. T. Kft., G. G. Kft. (további alvállalkozója: F. J. Kft.), G. Kft., Z. Kft., G. Kft. (további alvállalkozója: G. Kft., Z. Kft.) bevonásával éltek. A Megrendelő felé kiállított számlákon a felperes nem tüntetett fel közvetített szolgáltatást.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság 2010. évre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél. A Megrendelő felé kiszámlázott tevékenységről megállapították, hogy a gazdasági esemény a számlában rögzítettek szerint nem jött létre, mert a felperes nem rendelkezett humánerőforrással, az alá szervezett számlázási láncon keresztül pedig nem történt tényleges teljesítés. A kibocsátott számlák alapján a felperes áfa fizetési kötelezettsége az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 55.§ (2) bekezdése szerint áll fenn, összege a bevallásokkal egyező.
- [4] Vizsgálták az Alvállalkozókat és az őket követő egyes alvállalkozókat, a számlázási láncolatot, nyilatkoztatták a Megrendelőt, egyes alkalmazottakat. Figyelembe vették a Személy-, Vagyonvédelmi és Magánnyomozói Szakmai Kamara elnökének tájékoztatását (a továbbiakban: Tájékoztatás) a csak a béreket és a bérek közterheit tartalmazó minimális óradíjról. Ennek összege a 2009. és a 2010. évben munkaviszonyban foglalkoztatottaknál 949-918 Ft/óra, egyéni vállalkozóval végzett munka esetén 630-943Ft/óra között mozgott.
- [5] Az ellentmondásokat a munkavégzéshez tartozó adatok (óradíj, óraszám, létszám, irányítás, ellenőrzés, stb.), a pénzügyi rendezések/készpénzfelvételek, és a dokumentáció hiánya köré csoportosították. Összegzően megállapították, hogy a beszerzéseket terhelő előzetesen felszámított áfa-t tartalmazó számlákat kiállító Alvállalkozók közös jellemzője, hogy nincs a szerződések

teljesítéséhez elegendő létszámban őrzés-védelemmel foglalkozó alkalmazottjuk, bevallásaik adóminimalizáló jelleget mutatnak, az „átalánydíjas” szerződések valójában óradíjak alapján lettek leszámlázva. A bizonylatolt céghálózat és a tényleges őrzésvédelmi tevékenység elvált egymástól, az átszámlázó cégek bevonásával a Megrendelő és a fővállalkozó felperes számára teremtették meg a jogosulatlan adóelőny elérésnek lehetőségét.

- [6] Azokban az esetekben, ahol a tényleges őrzési tevékenységet folytató személyeket meg lehetett találni, az adóhatóság nem tett megállapítást. Ilyenek volt a B. Kft. Alvállalkozó számlái, a BI.Kft. Alvállalkozó F.C. Kft. alvállalkozó teljesítésén alapuló számlái, továbbá a J.Kft. Alvállalkozó számlái közül azok, ahol a Cs.Z. Kft. volt az alvállalkozó.
- [7] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2010. I.n.évre 25.194.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönböt állapított meg a felperes terhére, mulasztási bírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az Szvmt. rendelkezései alapján elképzelhetetlennek tekintette, hogy egy jogkövető magatartást folytató megrendelő, illetve fővállalkozó ne ismerje pontosan a tevékenységet végző vállalkozásokat, és így ne tudja őket ellenőrizni, adott esetben felelősségre vonni, vagy konkrét feladatokkal, utasítással ellátni. Hiányoztak az Szvmt. 14.§-ában rögzített informális jellegű kötelezettségek, ami csalárd magtartásra utal. Az alperes a 1841689281 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Az elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolása szerint a felperesnek nem csupán adójogi, hanem polgárjogi szempontból is kötelessége vagy legalábbis jól felfogott érdeke volt, hogy ellenőrizze, ki végezte el a tevékenységet. A jelenlegi technikai, informatikai viszonyok mellett nem jelenthetett akadályt, hogy a felperes legalább a szerződéseket, számlákat és az azokhoz kapcsolódó teljesítés igazolásokat bekérje a láncolatban alatta álló gazdasági társaságoktól.
- [9] Irányadónak tekintette, hogy a láncolatban kapcsolatokban nemcsak a számlabefogadó felperes és a kibocsátó, hanem a korábbi szereplők gazdasági kapcsolatai is vizsgálандók. Ezért valamennyi számlázási szintet és kapcsolatot elemezte, a részletes vizsgálatot a BI.Kft. és a W.Kft. kapcsán végezte le, az általánosítható következtetések terén visszautalt az itt tett megállapításokra.
- [10] Eszerint az Alvállalkozó a befogadott számlák szerint nem

teljesíthetett, tovább kellett adnia a munkát, ott azonban a láncolat megszakad, okiratok, nyilatkozatok hiányában nem lehet megállapítani a további alvállalkozó kilétét. Valaki elvégezte az őrzési szolgálatot, de nem az Alvállalkozók. A felperesnek kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt. A hiány az ellenőrzés elmaradásában nyilvánul meg, illetőleg, hogy azt sem ellenőrizte, a teljesítő társaság milyen egyéb cégeken keresztül kapcsolódik végső soron hozzá. Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a felperesnek a számvitelről szól 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) egyes rendelkezései, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. 99. § (2) bekezdés alapján rendelkeznie kellett volna azokkal az okiratokkal, amelyek maradéktalanul igazolják a teljesítést a láncolat minden egyes szintjén. Nyomatékosan hangsúlyozta, hogy feszes adminisztráció esetén a felperesnek elég lett volna prezentálnia a jogügylethez kapcsolódó okiratokat, amelyek alapján az adóhatóság ellenőrizhette volna a teljesítések megtörténtét. Nem állapítható meg, hogy az alperes ne tett volna eleget az Art. 97. § (4)-(6) bekezdés szerinti bizonyítási, illetve tényállás tisztázási kötelezettségének.

- [11] Az elsőfokú bíróság összegzően megállapította, két következtetés vonható le: az egyik szerint a láncolatban a számlák szerinti teljesítés nem történt, nem történhetett meg, a másik pedig, hogy a felperes nem tanúsított kellő körültekintést. Osztotta azt az alperesi megállapítást, hogy az átláthatatlan szerződéses láncolat mobilizálásának célja az adókijátszás volt. Az alperes ezzel összefüggésben megfelelően részletezte a munkavégzéssel (óradíjak, óraszámok, munkafelvételek, létszámok, formaruha, utasítások, irányítás, stb.) kapcsolatban tapasztalt visszasságokat, a pénzügyi rendezések és a készpénz felvételek vonatkozásában a feltárt ellentmondásokat, illetve helyesen rögzítette, hogy a rendszer nem felel meg az áfa működési mechanizmusa alapján levezethető általános elvárásoknak.
- [12] Helyesen értékelte az alperes azt is, hogy a társaságok által alkalmazott óradíjak jelentősen elmaradtak a Kamara Tájékoztatása szerinti óradíjaktól, amely alatt a vállalkozás nem tudná kigazdálkodni a közteher megfizetését és a működési költséget. A kamarai óradíjak nem ellentétesek a piaci viszonyokkal, nem nélkülözik a specifikációt, a kamara a rentábilis működés melletti minimális óradíjakat számszerűsített évekre lebontva. A felperes nem fejtette ki, hogy milyen jellegű specifikációt nélkülöz az ajánlat. A felperesi alvállalkozók a minimális kamarai óradíj 40-60%-át alkalmazták, ami lehetetlenné tenné működésüket, főként, ha eleget tesznek az adó-és járulékbefizetési kötelezettségüknek. A felperesnek kellő körültekintés mellett erről is tudnia kellett volna.

- [13] Nem róható az alperes terhére, hogy figyelemmel az Áfa tv. 55. § (1)-(2) bekezdéseire a felperes saját, illetve az egyes alvállalkozók kimenő számláit úgy fogadta el, hogy a másik oldalon nem ismerte el jogszerűnek az áfalevonást.
- [14] Az EUB C-439-440/04. számú eseti döntésének megfelelően az adóhatóság objektív tényeket alkalmazott, amelyek szerint a felperes a szerződéses láncolat valamennyi eleme tekintetében nem rendelkezett a szükséges dokumentummal és az is objektív - melyet a felperes sem vitatott -, hogy a társaság a tájékozási kötelezettségének nem tett eleget. A felperes tudattartalmával összefüggésben (kellő körültekintés) az elsőfokú bíróság utalt még arra, hogy a felperes a megrendelővel szembeni vállalását az okiratok szerint 3-4 alvállalkozói szint és 23 alvállalkozó igénybevételeivel teljesítette. Az, hogy a felperes az alsóbb szintek ellenőrzését teljes egészében mellőzte, a felperes terhén maradó mulasztás.
- [15] Az elsőfokú bíróság a tanúmeghallgatásra vonatkozó felperesi indítványt mellőzte, mivel az az adóhatóság által feltárt tényállást nem rontotta volna le.
- [16] Az elsőfokú bíróság a 12. számú tárgyalási jegyzőkönyve foglaltan, indokolás nélkül elutasította a felperes előzetes döntéshozatali eljárás megindítására irányuló indítványát.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalra utasítását indítványozta.
- [18] Előadta, hogy hiányzik a kereseti kérelemben felhozott valamennyi körülménnyel kapcsolatosan az indokolás, nem kapott választ
- a kereset gazdasági események jogi megítélése kapcsán megfogalmazott H) pontjára, a számlabefogadó ellenőrzési kötelezettségre, a számlákon kívül rendelkezésre álló egyéb dokumentumokra, a közigazgatási eljárásban elmaradt tényállás tisztázási eljárásra;
 - a vállalási ár tekintetében nincs értékelve a C. Zrt. felé 600 forintos órabérrel végzett munka;
 - a NAV által hivatkozott, az eljáró bíróság által egy másik ügyben hozott ítélettel kapcsolatban előadottakra;
 - arra, hogy a felperes számláját az alperes a számlákat befogadónál elfogadta, mint adólevonásra alkalmas iratot, az ezzel kapcsolatos bizonyítást pedig indokolás nélkül elutasította,
 - nem indokolta meg az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése

iránti kérelem elutasítását,

- nincs magyarázat arra, hogy hogyan lehetett a felperes része egy céghálózatnak, mikor arra egyetlen irat sem utal, hogy az alvállalkozó cégekhez bármilyen köze lett volna a felperesnek.

További eljárási hibaként hivatkozott arra, hogy a tárgyalás berekesztése előtt nem történt arra előzetes figyelmeztetés, nem kapott lehetőséget előadásra a felperes.

[19] Álláspontja szerint a jogerős ítélet az alperesi indokoláshoz képest egy némileg újszerű, azt kiegészítő indokolást tartalmaz, mely szerint a felperesnek lett volna kötelezettsége, hogy a szerződésekhez kapcsolódó teljesítés igazolásokat bekérje a láncolatban alatta álló valamennyi gazdasági társaságtól. Ezek alapján tudnia kellett volna, hogy adókiírátszásban vesz részt. A következtetések törvényi alapját azonban nem tudta megnevezni az elsőfokú bíróság. Magát munkát a felperes és a Megrendelő is ellenőrizte, arra azonban nem volt törvényi kötelezettsége a felperesnek, hogy az érintett személyek jogviszonyát is ellenőrizze. A joggyakorlatban egyértelmű, hogy fokozott ellenőrzési tevékenységet mikor kell folytatni, így pl. ha szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, de ilyen körülmények - ideértve a vállalási ár kérdését is - nem álltak fenn.

[20] A következetes EUB joggyakorlat alapján a felperesnek semmi köze nincs ahhoz, hogy Alvállalkozói vagy azok alvállalkozói milyen bevételeket nyújtanak be, milyen iratokat adnak át a munkákat követően a revízióknak. A munkát végző személyeket és az őrnaplókat az alperes is megismert, így nem állíthatja, hogy nem történtek meg a munkák.

[21] A felperes a kifogásolttal szinte azonos árszinten folyamatosan tudott dolgozni saját, bejelentett alkalmazottal, és az alperes által is elfogadottan szolgáltatást nyújtani, így az árszintek nem lehettek olyanok, amelyekből adókiírátszásra lehetett volna következtetni. Kiemelte, hogy mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság elfogadta a számlákat azokban az esetekben, amikor az F.C. Kft. volt az alvállalkozó, holott olyan számlával és mellékletekkel, óradíjjal rendelkezett, mint más esetekben.

[22] Az elsőfokú bíróság az új Áfa tv. hatálya alatt helytelenül hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: régi Áfa tv.) kellő körültekintésre vonatkozó szabályaira, azok az új Áfa tv. hatálya alatt már nem irányadók, ilyen elvárást a törvény nem tartalmaz. Az elsőfokú bíróságnak azonban az egész indokolása ezen törvényhelyre alapult.

[23] Az ellenkérelemre tekintettel a felperes további előkészítő iratot nyújtott be, melyben hivatkozott az EUB Signum ügyben hozott C-

446/15. számú végzésére, annak 44. és 45. pontjára.

- [24] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [25] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [26] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002.262.). Tekintettel kellett lennie arra is, hogy a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275. § (1) bekezdés, BH 2002.29.).
- [27] A felperes eljárásjogi természetű indokai kapcsán a Kúria a következőket állapította meg. A kereset H) pontjában, a gazdasági események jogi megítélése kapcsán előadottakat az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet különböző pontjain értékelte. Így pl. kiemelkedő jelentőséget tulajdonított - a felülvizsgálati kérelem későbbi részén a felperes által is elemzett - számlabefogadói ellenőrzési kötelezettségnek. Az elsőfokú bíróság kimerítette a kereseti kérelmet, valamennyi előadott felperesi indokot értékelte.
- [28] Az elsőfokú bíróságnak az alperes által hivatkozott, más adózó ügyében hozott, de felperes egyes alvállalkozóit is érintő 4.K.27.049/2015/5. számú ítélete a peres iratok között szerepel, de az elsőfokú bíróság erre még csak részben sem alapította jogerős ítéletét. Ennek következtében az indokolásban nem is kellett rá reagálnia.
- [29] Alperes a felperes és a Megrendelő viszonyában is tartalmilag hiteltelennek minősítette az Alvállalkozók számláin alapuló tovább számlázást. Az elsőfokú bíróság ebben a körben helytállóan alkalmazta az Áfa tv. 55.§ (1)-(2) bekezdéseit, a felperes és más üzleti partneri közötti számlázásra az alperes pedig nem tett megállapítást, így arról az elsőfokú bíróság sem dönthetett. Ennek következtében nem lehetett az iratokkal összeegyeztetni a felperesnek azt az előadását, hogy a felperes számláját az alperes a számlákat befogadónál elfogadta, mint adólevonásra alkalmas iratot. Az elsőfokú bíróságnak ezen kérdésben nem kellett tanúbizonyítást lefolytatni, ebben a körben sem sértett

jogszabályt.

- [30] Az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezéséről az elsőfokú bíróságnak a Pp. 155/A.§ szabályai szerint kellett döntenie. A 155/A.§ (3) bekezdése folytán az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló kérelem elutasításáról rendelkező végzés ellen a Pp. 155/A.§ (3) bekezdése értelmében nincs helye külön fellebbezésnek. A végzések esetében irányadó a Pp. 222.§ (1) bekezdés első mondatának második fordulata, melynek alapján megindokolni csak olyan végzést kell, amely külön fellebbezéssel megtámadható.
- [31] Közigazgatási perekben a Pp. 340.§ (3) bekezdése folytán 2009. december 31. napjáig az elsőfokú eljárásban az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló kérelem elutasítása ellen is volt helye külön fellebbezésnek, azaz fennállt a bíróság indokolási kötelezettsége. Az EUB C-210/06. számú, Cartesio ügyben hozott ítéletének 3. pontja folytán azonban a szabályozás megváltozott, jogorvoslati eszközökkel már nem kérdőjelezhető meg a bíróságnak az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezés mellőzéséről hozott határozata. Az kétségtelen, hogy amennyiben a bíróság indokolja a kérelem elutasítását, az a felek további helyzetét, esetleges további indítványaik előterjesztését megkönnyíti, de a Pp. hatályos szabályozásának keretei között az indokolás elmaradása miatt nem tekinthető jogsértőnek az elsőfokú bíróság végzése.
- [32] A tárgyalási jegyzőkönyv tanúsága szerint a tárgyalás berekesztése előtt az elsőfokú bíróság a Pp. 145.§ rendelkezéseinek megfelelően megadta a szükséges tájékoztatás, melynek mélységét, részleteit a felperes nem kifogásolta. Ez okból tehát szintén nem tekinthető jogszabálysértőnek az elsőfokú bíróság eljárása.
- [33] A jogerős ítélet több alkalommal használta a régi Áfa tv. 44.§ (5) bekezdésében szereplő „kellő körültekintés” fordulatot. Megállapítható azonban, hogy az elsőfokú bíróság a régi Áfa tv. ezen rendelkezésére irányadó szabályok helyett, az EUB által megfogalmazottaknak megfelelően, az adóigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettséget tekintette irányadónak, és ténylegesen a felperestől „ésszerűen elvárható intézkedésekre” fogalmazott meg követelményeket. A jogerős ítélet tévesen alkalmazott terminus mellett tartalmilag megfelelő elméleti alapokra fektette indokolását, így ez okból sincs lehetőség a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére.
- [34] A többszereplős gazdasági események láncként való kezelése okszerűen következik az egyes szolgáltatásnyújtások, termékértékesítések egymásra szerveződéséből, függetlenül attól, hogy a lánc tagjai tudnak-e egymásról vagy sem, van-e közöttük

személyi összefonódás, vagy nincs. A gazdasági események egymásutániságával szerveződő láncok esetén az adóhatóságnak nemcsak joga, de kötelessége is, hogy feltárja a láncolatban a vizsgált ügyleteket megelőzően és az azt követően történteket, azaz, hogy vizsgálja mind a forrásokat, mind a felhasználásokat (pl. Kúria Kfv.I.35.425/2013/5., Kfv.I.35.497/2014/6.). Ennek következtében az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette a felperest egy értékesítési lánc - pontatlanabb megfogalmazásban: céghálózat - tagjának. Az, hogy ez a lánc az Áfa tv. által jogszerűnek tekintett láncügylet, vagy a tilalmazott láncolatos ügylet-e, a Kúria későbbiekben vizsgálta.

- [35] Az elsőfokú bíróság a felperes által ésszerűen alkalmazható, de elmaradt intézkedések körében értékelte a Kamara Tájékoztatójában szereplőktől lefelé eltérő szolgáltatási árakból le nem vont következtetéseket. Az adóigazgatási eljárásban feltárt adatok szerint azonban az árak kérdését az alperes csak ott tekintette relevánsnak, ahol az Alvállalkozó, illetve az ő alvállalkozója nem rendelkezett a szolgáltatás nyújtására személyi állománnyal. Ilyen volt pl. amikor a B.Kft. Vállalkozó 550/Ft/óra/fő díját elfogadta alperes. Erre tekintettel a Kúria mellőzte a felperes terhére szóló objektív körülmények közül az óradíjak mértékét, melynek folytán a felperes és a perben nem érintett C. Zrt. közötti óradíj kérdésével nem kellett érdemben foglalkozni.
- [36] A felperes által hivatkozott C-446/15. számú, Signum ügyben hozott végzésében az EUB akként határozott, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások hea csalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Az EUB végzés rendelkezése megfelel az indokolás felperes által hivatkozott 45. pontjának.
- [37] A 44. pont alapján elméleti szinten, elvi jelleggel valóban lehet kifogásolni azt, amikor az adózótól azt követelik meg, hogy ellenőrizze, a láncolatban korábban teljesítő gazdasági szereplő rendelkezik-e a szolgáltatások nyújtásához szükséges erőforrásokkal, és hogy eleget tett-e hea bevallási és -fizetési kötelezettségének, vagy másfelől, hogy az említett számlán kívül

rendelkezik-e olyan más iratokkal, amelyek alkalmasak annak bizonyítására, hogy e körülmények fennállnak.

- [38] Az EUB a korábbi előzetes döntéshozatali eljárásokban kifejtettekkel egyezően, az adóhatóságot terhelő tényállás feltárási kötelezettség és a nemzeti bíróságon nyugvó döntési kötelezettség mellett a 43. pontban továbbra is irányadónak tekinti az adózóval szemben támasztandó ésszerűen elvárható intézkedések megtételének követelményét.
- [39] A Signum ügyben hozott végzés nem változtat az áfa levonási jog gyakorlása kapcsán követendő eljárás aktuálisan kikristályosodott szempontjait megfogalmazó 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglaltakon. A vélemény 2) pontja értelmében, ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiárásszóról, adócsalásról. E pontban vitatott tényállás szerint az ügylet teljesült, de a számlakiállító nem azonos az áfát áthárító adóalannyal (a számlakiállító ténylegesen nem hárított át áfát). A két konjunktív feltétel tehát nem teljesül, de a vita abban van, hogy a felperesi adózó tudattartalma mindezt átfogta-e.
- [40] A Kúria a továbbiakban az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény és a C-446/15. végzés együttes alkalmazásával vizsgálta a jogerős ítéletnek a teljesítéshez kapcsolódó iratok hiányára, az ellenőrzésre vonatkozó megállapításait.
- [41] Az ellenőrzés elmaradása a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben már az alperesi határozatban is kiemelt szerepet töltött be, az elsőfokú bíróság nem vezetett be új szempontot. Az őrző-védő tevékenység kapcsán a Kúria a Kfv.III.35.117/2015/7. számú ítéletében a következőképpen fogalmazta meg az elvárásokat: az, hogy a felperes megrendelőinél munkát végző vagyonörökről a számlakibocsátók és az alvállalkozók volt képviselői nyilatkozni nem tudtak, ... éppen abból a szempontból releváns, hogy az adólevonással is érintett számlákkal igazolni kívánt gazdasági események résztvevőiről azok a személyek nem tudtak nyilatkozni, akik által vezetett társaságok a vagyonörökkel jogviszonyban kellett, hogy álljanak.
- [42] A perbeli tevékenységet szabályozó Szvmt. a szolgáltatás nyújtójával szemben szigorú elvárásokat fogalmaz meg. Az alvállalkozó bevonásának szabályait az alperesi határozatban is felhívott Szvmt. 14.§-a következőképpen szabályozza: (1) A személy- és vagyonvédelmi, illetve magánnyomozói tevékenység szolgáltatására irányuló szerződést írásba kell foglalni. (2) A személy- és vagyonvédelmi tevékenységet folytató vállalkozás - ide nem értve a vagyonvédelmi biztonságtechnikai rendszerek tervezésére,

telepítésére, szerelésére, üzemeltetésére, felügyeletére, javítására, karbantartására irányuló tevékenységet folytató vállalkozást - a szerződés teljesítése érdekében további vállalkozással kizárólag a személy- és vagyonvédelmi tevékenység végzésére eredetileg megbízást adó előzetes hozzájárulásával köthet szerződést. (3) A (2) bekezdésben meghatározott esetben a szerződésnek a) rögzítenie kell a megbízó hozzájárulását további vállalkozások közreműködéséhez; b) nevesítenie kell a megbízott személy- és vagyonvédelmi tevékenységet folytató vállalkozás által a szerződés teljesítése végett a továbbiakban megbízni kívánt vállalkozás nevét, székhelyét, cégjegyzékszámát, a megbízás tárgyát.

- [43] Az Szmtv. 22.§ (1) bekezdése a szolgáltatást teljesítő személlyel szemben támaszt titoktartási kötelezettséget: a személy- és vagyonvédelmi, illetve magánnyomozói tevékenységet folytató személyt foglalkozási (hivatásbeli) titoktartási kötelezettség terheli a személy és vagyonőri, illetve magánnyomozói működése alatt és az annak megszűnését követő időszakban is minden olyan tényt, adatot illetően, amelyről a szerződés teljesítése során szerzett tudomást.
- [44] A Megrendelővel kötött szerződés 1) pontja alapján a felperes csak arra kapott lehetőséget, hogy a feladatot a saját alkalmazottjai mellett a vele egyéni vállalkozói jogviszonyban álló személyek útján lássa el. Gazdasági társaság Alvállalkozók bevonását a szerződés nem biztosította. A szerződést ebben a tekintetben nem módosították, az Alvállalkozók, és főként az alvállalkozók bevonására a felperes nem kapott a Megrendelőtől előzetes hozzájárulást.
- [45] A szerződés 4) pontja alapján a felperes garantálta az általa alkalmazott személy- és vagyonőrök erkölcsi megbízhatóságát, szavatolta, hogy mind ő maga, mind alkalmazottai betartják az Szmtv-ben és más jogszabályban előírtakat.
- [46] Az Szmtv. és a szerződés alapján tehát a teljesítés ellenőrzése nem csupán az őrzési helyszíneken való jelenlét tényére, azaz a felperesi teljesítésre kellett kiterjedjen. A felperesnek azt kellett volna pontosan tudnia, hogy az a személy, aki az adott helyszínen éppen-, de nem a Megrendelővel kötött szerződésnek megfelelően van jelen, honnan, hogyan került oda, miként kérhetők rajta számon a tevékenység bizalmi jellegéből fakadó követelmények. A speciális tevékenységre vonatkozó sajátos jogszabályi előírások folytán elvárható, hogy a felperes rendelkezzen információkkal arról, hogy a lánc bármelyik szintjén a számlázó, és a ténylegesen teljesítő gazdasági szereplő rendelkezik-e a szolgáltatások nyújtásához szükséges személyi erőforrásokkal. A felülvizsgálati kérelemben fokozottnak tekintett ellenőrzés folytatása az őrző-védő

tevékenység kapcsán is indokolt.

- [47] Az elsőfokú bíróság ennek megfelelően járt el akkor, amikor a felperes általi ellenőrzés elmaradását kifogásolta, és ezzel összefüggésben látta volna szükségesnek az Alvállalkozók és az alvállalkozóknak a teljesítés személyi feltételeire való alkalmasságát igazoló dokumentumainak felperes általi megismerését. A személyi feltételek hiányát az elsőfokú bíróság helytállóan sorolta a számla szerinti gazdasági események felek közötti megvalósulását megingató objektív körülménynek. Az Szmtv. által megfogalmazott törvényi elvárásokra és a felperes által önként vállalt szerződési kötelezettségekre tekintettel azt is jogszerűen állapította meg, hogy a felperesnek volt olyan ellenőrzési kötelezettsége, amelynek nem teljesítése a speciális tevékenység kapcsán ésszerűen elvárható intézkedés elmulasztását eredményezte. Az ellenőrzési kötelezettség teljesítése esetén a felperes pontos képet kaphatott volna a kiszámlázott tevékenység helyett ténylegesen megvalósult szolgáltatásnyújtásról. A szolgáltatást ténylegesen nyújtók ellenőrzésének-, és így megismerhetőségének hiányában a felperes tilalmazott láncolatot vett részt.
- [48] A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg olyan jogszabályt, amelynek megsértése miatt sor kerülhetett volna a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére, ezért azt a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [49] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [50] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [51] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. december 1.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Sisák Péter sk. bíró**