

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.378/2016/5. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Fülöp Péter Ügyvédi Iroda (ügyintéző:
dr. Fülöp Péter ügyvéd)

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: Dr. Orbán Fanni jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 16. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság 13.K.31.094/2015/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
13.K.31.094/2015/12. 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 - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint
felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes főtevékenysége személyi biztonság biztosítása, melynek
elvégzése érdekében 2010. január 1. napján munkaerő-kölcsönzési,

közvetítési keretszerződést kötött a A. Kft.-vel (a továbbiakban: Kft.). Ennek keretében a Kft. vállalta a munkaerő toborzást és közvetítést, annak biztosítását a felperes részére és a munkaviszonnyal összefüggő valamennyi munkáltatóra háruló bevallási, adatszolgáltatási, levonási és befizetési kötelezettség teljesítését. A felperes 2010. március és december hónapokban bruttó 293.822.000 Ft, míg 2011. évben 414.125.000 Ft összegű számlákat fogadott be a Kft.-től, mely bizonylatok alapján bevallásaiban adólevonási jogát érvényesítette. A perbeli számlákon munkaerő-kölcsönzés és egyéb személyi szolgáltatás került feltüntetésre.

[2] A bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a Kft. elérhetetlen, vizsgált években személyi feltételekkel a szerződés teljesítésére nem rendelkezett. A munkát alvállalkozók bevonásával kívánta elvégezni. A közreműködő cégek elérhetetlenek, felszámolás vagy kényszertörölés, illetve végelszámolás alatt állnak, ügyvezetői és tulajdonosai ukrán állampolgárok. Jelentős adóstartozást halmoztak fel, közterheiket nem fizették meg, bevallási kötelezettségüket nem teljesítették, vagy nulla forintot vallottak annak ellenére, hogy a Kft.-től bevételben részesültek. Mindezek alapján az adóhatóság a befogadott számlákban foglalt általános forgalmi adó levonási jogot megtagadta arra figyelemmel, hogy a szolgáltatási, értékesítési láncolat célja a munkavállalók foglalkoztatásával kapcsolatos járulékfizetési, valamint áfafizetési kötelezettség kijátszása volt. Rögzítette, hogy a perbeli tevékenység közvetített szolgáltatásnak minősült, azonban a szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlákból pedig a közvetítés ténye nem tűnt ki. Álláspontja az volt, hogy a gazdasági eseményekre nem a számlák szerinti tartalommal került sor, a bizonylatok ezért hiteltelenek, a felperes pedig az üzleti életben elvárható körültekintést elmulasztotta. Erre figyelemmel a felperes terhére általános forgalmi adó, társasági adó, szakképzési hozzájárulás adó nemekben jelentős mértékű adóhiányt állapított meg, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel.

[3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2015. január 19. napján kelt 3144686794 számú határozatával az elsőfokú határozatot az adóbírság összege tekintetében megváltoztatta, azt 106.375.000 Ft-ban állapította meg, míg az elsőfokú határozat egyéb rendelkezéseit helybenhagyta. Az elsőfokú határozattal egyezően rögzítette, hogy a Kft. bejelentett alkalmazottakkal nem rendelkezett, nem volt képes a keretszerződésben foglaltak teljesítésére és a felperes, továbbá a Kft. nem tudott rendelkezésre bocsátani olyan dokumentumot, amely a Kft. tényleges közreműködését a keretszerződésben foglaltak teljesítését alátámasztaná. Kiemelte, hogy a felperes megrendelőjénél szolgálatot teljesítő természetes személyek a Kft.-t és annak

képviselőjét nem ismerték. A Kft. tényleges közreműködése nem nyert bizonyítást, a Kft. részére a rendőrség sem adott ki személy-, és vagyonvédelmi tevékenységre működési engedélyt, a munkaügyi hatóság nyilvántartásában, mint munkaerő-kölcsönző nem szerepelt. Rögzítette, hogy a láncolat alján szereplő cégek szerepe pusztán arra korlátozódott, hogy az alkalmazottakat bejelentésük oly módon, hogy a foglalkoztatáshoz kapcsolódó adó és járulékterhek meg nem fizetésével megteremtsék a jogosulatlan adólevonás lehetőség.

- [4] A felperes több éven át minden adómegállapítási időszakban több millió forintos tételben vett igénybe legfőbb tevékenységi körét megalapozó szolgáltatást egy olyan Kft.-től, amely nem volt jogosult a perbeli szolgáltatás nyújtására. A feltárt körülményeket a felperes felismerhette volna, amennyiben a tőle elvárható körütekintést tanúsítja. Utalt az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatára és hangsúlyozta, hogy a nemzeti hatóságoknak és a bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra család módon, vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. A kiszabott adóbírság kapcsán pedig rögzítette, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 170. § (1) bekezdése értelmében az adóbírság 75%-ban történő megállapítása indokolt.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [5] A felperes keresetében az Art. 97. §-ában, továbbá a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50. §-ában rögzített tényállás tisztázási kötelezettség sérelmét állította, illetőleg azt, hogy az alperes megsértette a Ket. 2. § (3) bekezdésében foglaltakat, mert döntését kizárólag a Kft. által elkövetett szabálytalanságokra alapította. Hangsúlyozta, hogy közte és a Kft. között személyi összefonódás nem állt fenn, ukrán személy a felperes társaságában sem tulajdonosként, sem ügyvezetőként nem vett részt. Kifogásolta, hogy a felperes terhére értékelték, hogy a Kft. engedély hiányában végezte tevékenységét, mely ellentétes az Art. 1. § (9) bekezdésében, illetőleg a Hatodik irányelvben foglaltakkal. Nem került bizonyításra, hogy a felperes adókiírátszásban vett részt, illetve nem vette figyelembe az adóhatóság, hogy őrző-, védelmi szolgáltatást nyújtott megrendelőjének mely vonatkozásban árbevételét, illetve értékesítést terhelő áfa befizetését érintő megállapítást nem tettek. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság gyakorlata átlépi az EUB által megállapított kereteket, elvárja, hogy a kellő körütekintés jogcímén az adóellenőrzéssel egyenértékű vizsgálatot folytasson le a felperes.

- [6] Alperes érdemi védekezésében a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [8] Hangsúlyozta, hogy az adóalanyt csak abban az esetben illeti meg az előzetesen felszámított áfa levonásának a joga, ha áfa alany áfaköteles értékesítést vagy szolgáltatást nyújt az áfaalany vevőnek, és az értékesítésről vagy az igénybe vett szolgáltatásról hiteles tartalmú bizonylatot állít ki. A számlák tartalmi és formai helyt állóságát pedig az adóhatóság jogosult vizsgálni.
- [9] Kiemelte, hogy a perben a felperes részletes kioktatást kapott az őt terhelő bizonyítási kötelezettségről, melynek iratcsatolással kívánt eleget tenni. Ezzel kapcsolatban arra mutatott rá, hogy az alperes nem vitatta, hogy a láncolat alján szereplő alvállalkozóknak bejelentett alkalmazottaik voltak. Azzal érvelt, hogy a láncolatban szereplő cégek szerepe az volt, hogy oda az alkalmazottakat bejelentésük oly módon, hogy a foglalkoztatáshoz kapcsolódó adó-, és járulékterhek meg nem fizetésével megteremtsék a jogosulatlan adólevonás lehetőségét. A felperes mindösszesen két iratot csatolt, mellyel a Kft. jogszerű működését kívánta igazolni. Ezek azonban éppen azt támasztották alá, hogy a munkaerő-kölcsönzésre vonatkozó ellenőrzés során a Kft. a munkaügyi hatóság számára is elérhetetlen volt, illetve a rendőrhatóságnál sem került bejelentésre tevékenysége.
- [10] Álláspontja szerint a felperesnek azt kellett volna bizonyítania, hogy a Kft. volt az, amely a számlákban foglalt gazdasági eseményeket részére teljesítette, azonban az általa csatolt iratok ennek megállapítására nem voltak alkalmasak. Hangsúlyozta, hogy az alperes nem azt állította, hogy a felperes a számlázási láncolat alján szereplő vállalkozások szabályszegéseiért felelne, hanem azt, hogy a felperes a láncolat szervezettsége okán tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy a Kft. a munkák elvégzésére bejelentett alkalmazottak, engedély, nyilvántartásba vétel hiánya okán nem volt képes, szerepe formális, csupán átszámlázásra jött létre. Az objektív körülményekből, így a vállalási árból felperesnek arról is tudnia kellett, hogy a munkavállalók után a közterhek megfizetése, az áfafizetési kötelezettség teljesítése nem lehetséges.
- [11] A felperes kellő körültekintése nem merülhet ki pusztán abban, hogy a Kft. adószámát ellenőrzi. Meg kellett volna tennie minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókiajátszáshoz. A bíróság álláspontja szerint ésszerűen elvárható intézkedés az, hogy azon vállalkozás esetében, melytől a felperes összességében több százmilliós nagyságrendben fogad be számlát, meggyőződjön arról,

hogy rendelkezik-e a szükséges személyi feltételekkel, a tevékenységét jogszerűen folytathatja-e. A felperes a pusztán vitatáson túl nem nevezett meg az alperesi bizonyítással szemben olyan hitelt érdemlő adatot, tényt, körülményt, amellyel alátámaszthatta volna, hogy számára valóban a számlakibocsátó Kft. teljesítette a számlák szerinti módon a szolgáltatást.

- [12] Megalapozatlanul állította továbbá a felperes azt, hogy amennyiben az adóhatóság a Kft. ellenőrzése során a számlákban felszámított áfa vonatkozásában nem tett megállapítást, akkor a felperes áfalevonási jogát nem korlátozhatja. Nincs szó eltérő minősítésről, a Kft. áfafizetési kötelezettsége az Áfa tv. 55. §-ának és 147. §-ának rendelkezésein alapult. Nem valósult meg az alperes részéről az ugyanazon jogviszony adóhatóság általi két adózónál történő eltérő kezelése. Nem találta alaposnak az Art. 1. § (3) bekezdésére történő felperesi hivatkozást és a felperesnek más adózónál lefolytatott vizsgálatok esetén ügyféli jogállásának biztosítását hiányoló kifogását sem.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a jogszabályoknak megfelelő új ítélet meghozatala, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljárás bíróság új eljárásra történő utasítása érdekében.
- [14] Megítélése szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 220. § (1) és 221. § (1) bekezdésében foglaltakat, illetőleg ellentétes az Európai Bíróság áfa levonási jog kapcsán kimunkált jogértelmezési gyakorlatával. Uniós döntésekre hivatkozva állította, hogy a felperes nem volt köteles a számlakiállító vállalkozás átvilágítására. Idézte az Európai Bíróság C-324/11. számú ügyben és a Kúriának a magyar esetek kapcsán kimunkált gyakorlatát. Ezzel összefüggésben hangsúlyozta, hogy a felperes nem vonható azért felelősségre mert nem ellenőrizte a Kft. működési engedélyét, a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók után a munkáltatóra háruló bevallási, adatszolgáltatási, levonási és befizetési kötelezettség teljesítését. Ezek nem tekinthetők olyan objektív körülményeknek, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a felperes tudta, vagy tudnia kellett, hogy hozzáadott-értéktadó kijátszásra irányuló ügyletben vesz részt.
- [15] A felperes a számlakibocsátó Kft.-vel állt jogviszonyba, csak tőle fogadott be számlákat, a Kft. képviselőjére jogosult személlyel szerződött, a számlakibocsátó Kft.-t cégjogi és adójogi szempontból ellenőrizte. A számlák bruttó összegét hiánytalanul megfizette, a Kft. az adót bevallotta, a költségvetéssel elszámolt,

a perbeli gazdasági események az alperes által sem vitatottan megtörténtek és a felperesnek nem kellett ellenőriznie, hogy a gazdasági eseményben közreműködő gazdasági társaságok a Kft.-vel milyen jogviszonyban álltak, a munkabért terhelő adókat, járulékokat bevallották, levonták és a költségvetésbe befizették-e.

[16] Nézete szerint az ítélet sérti a Pp. 339/B. §-át is, mivel a mérlegelés szempontjai nem voltak megállapíthatók és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége sem tűnik ki. Téves az az ítéleti megállapítás, hogy az adóhatóság eleget tett tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének, az adóhatóság fikcióval élt a felperes adókijátszásban való részvételével kapcsolatban, arra vonatkozó bizonyítást nem folytatott le.

[17] Az alperes írásbeli ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[18] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[19] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.

[20] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő. A következetes és egységes ítélkezési gyakorlatnak megfelelően állapította meg, hogy az adóhatóság jogosult volt vizsgálni a láncolat valamennyi szereplőjét, a számlákban foglalt gazdasági események megvalósulását és az alvállalkozói láncolatnál tapasztalt hiányosságok alapján a felperesre következtetéseket levonni.

[21] A bírói gyakorlat egységes abban a tekintetben is, hogy az adólevonási jog gyakorlásának kötelező feltétele a tartalmilag hiteles számla. Ebben a körben vizsgálandó: a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e, az a számlában megjelölt felek között valósult-e meg, valamint bizonyítható-e, hogy adócsalás/adókijátszás történt. Az Európai Unió Bírósága is valamennyi általános forgalmi adó levonást érintő esetében utalt a számlabefogadó azon felelősségére, hogy annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg - akár a héa, akár más adó tekintetében elkövetett - adókijátszást minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést meg kell tenniük, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával kell eljárniuk. (C-324/11. 42. pont) Az

ésszerűen elvárható intézkedések köre pedig az adott ügy körülményeitől függ, melynek elbírálása a nemzeti bíróság feladata. (C-277/14. 51. pont)

[22] Jelen ügynek két súlyponti eleme volt: egyrészt a Kft.-nél és az alvállalkozói láncolatban tapasztalt hiányosságok, másrészt a felperesnek a gazdasági eseményekben tanúsított szerepe. Ezekből megfelelően következett az elsőfokú bíróság arra, hogy a felperesnek tudnia kellett arról, hogy a Kft. a munkák elvégzésére nem képes. Arra helyesen utalt a felperes, hogy a láncolatban lévő vállalkozások által elkövetett hibákért, hiányosságokért nem tehető felelőssé, de nem jellemezheti magatartását az a nagyfokú negligencia sem, amely jelen esetben felmerült, főleg egy olyan tevékenység végzésénél, melynek szigorú jogszabályi feltételei vannak (2005. évi CXXXIII. törvény 14. §). Az ésszerűen elvárható intézkedés nem merülhet ki csupán abban, hogy ellenőrzi a számlakibocsátó adószámát, cégjogi helyzetét, hanem az elvégzendő tevékenység speciális jellegéből fakadó engedélyek meglétének igazolását is meg kell követelnie az adókiírásság kizárása érdekében. A felperes maga is elismerte, hogy ilyen irányú ellenőrzést nem végzett, tehát nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügyletek ne vezethessenek adókiírássághoz.

[23] A felperes felülvizsgálati kérelmében a Pp. 339/B. §-ának megsértésének keresztül állította, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság az eljárás során feltárt bizonyítékok, tények mérlegelését okszerűtlenül végezték el. E jogszabályhely a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat jogszerűségi vizsgálatára ad szempontokat, nem azonos a Pp. 206. §-ban írt bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó eljárási szabállyal.

[24] A Pp. 206. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. A Pp. hivatkozott rendelkezése ismeretében a bírói döntés a tények és bizonyítékok analízisén és szintézisén alapuló jogi minősítés, amely során a bíró meggyőződésének és a törvényeknek alávetett. Ezen alapul az általánosan kialakult és következetes bírói gyakorlat, mely szerint ha a felülvizsgálati kérelem a jogerős ítélettel megállapított tényállást sérelmezi, a jogerős ítélet érintésének csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, a bíróság a bizonyítékokat - azok egybevetése során - nem a maguk összességében értékelte és ennél fogva a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[25] Nem állapítható meg jogszabálysértés akkor, ha felülvizsgálati

kérelem a bizonyítékok okszerű mérlegelését támadja, mivel a felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye. A jogerős ítéletben rögzített tényállás felülvizsgálata a Kúria eljárásában csak arra szorítkozhat, hogy a mérlegelés körébe vont adatok értékelésénél nincsen nyilvánvalóan helytelen következtetés. A felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem végzi el ismételten az alperesi határozat felülvizsgálatát, mivel a felülvizsgálati eljárás tárgya a jogerős ítélet jogszerűsége. [K-H-KJ-2014-401. Bírószági határozat (Kúria Kfv.IV.35.445/2013/7.)]

[26] A Kúria az ügy közigazgatási iratainak áttekintése alapján megállapította, hogy a jogerős ítéletben megállapított tényállás nem iratellenes, az elsőfokú bíróság vizsgálata a közigazgatási eljárás teljes anyagát érintette és helytállóan vonta le a feltárt adatok alapján azt a következtetést, hogy a felek között létrejött szerződés célja egy olyan értékesítési láncolat kialakítása volt, melynek egyedüli és kizárólagos célja adóelőny elérése.

[27] A Kúria a fentiekre figyelemmel az elsőfokú bíróság ítéletét Pp. 275. § (3) bekezdése értelmében hatályában fenntartotta.

Záró rész

[28] A felperes eredménytelen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, ezért a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó 78. § (1) szerint kötelezte a felperest az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

[29] Ugyancsak a pervesztességre figyelemmel kötelezte a Kúria a felperest 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 a feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.

[30] A felperes kérelmére a Kúria az ügyet tárgyaláson bírálta el.

, 2017. február 9.

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