

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.089/2020/8.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán tanácselnök
Dr. Stefáncsik Márta előadó bíró
Dr. Szabó László bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Erdei Zoltán ügyvéd

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

Az alperes képviselője: Hadháziné Dr. Pataki Ágnes kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság jogerős határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. november 20-án kelt 2.K.32.048/2019/10. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.32.048/2019/10. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi és a keresetet teljeskörűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívására - 486.000 (négy száznyolcvanhatezer) forint elsőfokú és 810.000 (nyolcszáz-tízezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 1993. március 10-től kezdte működését, fő tevékenysége lakó- és nem lakóépület építése. A felperes megalakulása és 2009. szeptember 2. között N.T. Kft., 2009. szeptember 2. és 2014. június 25. között F.-W. Kft., 2014. június 25. és 2016. június 6. között F.-W. Kft. néven folytatta

tevékenységét. A vizsgált időszakban műanyag nyílászárók gyártásával, szerelésével és forgalmazásával foglalkozott. A felperes kapcsolt vállalkozása volt a 2014. október 21-én a cégnyilvántartásból törölt **O. Kft.** (a továbbiakban: Kft.). A felperes 2016. október 6-tól felszámolási eljárás alatt áll. Ügyvezetői 2012. június 18-tól **B.-né R.J., K.L.**, ezt megelőzően a testvére, **K.R.** volt.

- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2009 évtől kezdődő időszakokra több ellenőrzést folytatott.
- [3] A felperes 2014. január havi általános forgalmi adó (áfa) bevallásában levonásba helyezte a **P.B. Kft.** (a továbbiakban: számlakibocsátó) XX2SA 0039784 sorszámú műanyag nyílászárók bérgyártásáról szóló, és XX2SA 0039785 sorszámú takarítás, portaszolgálat, zöldterület kezelés és anyaggazdálkodás szolgáltatásokról szóló, összesen 8.100.000 Ft áfa tartalmú számláit. A számlákhoz szerződések és teljesítési igazolások tartoztak.
- [4] A felperesnél a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) 2014. január hónapra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzés alapján a 2212675841 számú határozatával a felperes terhére 8.100.000 Ft jogosulatlan igénylésnek minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely adófolyószámlán történő átvezetését elutasította, kötelezte a felperest 16.200.000 Ft adóbírság megfizetésére.
- [5] A fellebbezés folytán eljár alperes a 2016. május 30-án kelt 2061222105 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [6] Határozatát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (5) bekezdésére, 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. §-ára, 127. § (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 14. § (1) bekezdésére, 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1) és (2) bekezdésére, 166. § (1) bekezdésére alapította.
- [7] Indokolása szerint a felperes és a számlakibocsátó 2010. december 19-én bérgyártásra, 2012. december 20-án a Kft.-től bérbe vett **f.-ii** gyártelep zöldterületi kezelési, takarítási, portaszolgálati és anyaggazdálkodási feladatainak ellátásra vállalkozói szerződéseket kötöttek. A vállalkozói szerződések szerint a havi vállalkozói alapdíjatalány fedezetet nyújtott a vállalkozó által biztosított munkavállalók bruttó bérére és közterheire is.
- [8] A felperes az ablakok gyártásához a Kft.-től bérelt két, továbbá a három saját gyártósorát bérbe adta a számlakibocsátónak. A felperes 2012. októbertől 2013. év végéig nem végzett saját gyártási tevékenységet.
- [9] A számlakibocsátó a szerződések megkötésekor nem rendelkezett megfelelő saját munkaerővel. A **M.S. Kft.**, mint vezető tag, konzorciumi szerződést kötött a **L.O. Kft.-vel** és a **Manpower Life Kft.-vel**, ezekhez a társaságokhoz kerültek a felperes vagy a Kft. munkavállaló bejelentésre. A konzorciumi tagok biztosították a számlakibocsátó részére a felperessel kötött szerződések teljesítéséhez szükséges munkaerőt. A nyomozóhatóság a konzorciumi tagoknál fiktív munkaerő kölcsönzési láncolatot tárt fel 2013. szeptemberben, ezután a számlakibocsátó, majd 2014. májusában a felperes az addig kölcsönzött munkaerőt saját alkalmazottként jelentette be. A munkavállalók változatlan feltételekkel való foglalkoztatása folyamatos volt: az alkalmazottakat a munkaerő közvetítő társasághoz kiszervezték, majd visszakölcsönözték. Őket munkájuk során általában **K.L.**, a felperes ügyvezetője és más munkavállalói utasították.
- [10] Az alperes megállapította, hogy a felperes a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével ellentétesen, a foglalkoztatással járó közterhek csökkentése és az áfa-levonási jog megteremtése érdekében kötötte meg a szerződéseket a számlakibocsátóval. A bérgyártás elszámolása nem a ténylegesen legyártott termékekhez igazodott, a szerződéses átalánydíjhoz rendelt darabszámnál (5.500 db) az adott hónapban a teljesítésigazolás szerint legyártott darabszám 385 db volt. A felek 2013. év végén utólagos engedményben állapodtak meg, ennek azonban számlavonzata nem volt, a pénzügyi rendezése sem valósult meg, az beszámításra került a felek egymás felé fennálló

tartozásába. 2014-re az átalánydíjat, vagy az ahhoz rendelt termékszámot nem módosították, annak ellenére, hogy a 2013. évi havi gyártás átlagosan 4.000 db volt.

- [11] A számlakibocsátó a szerződés megkötésekor a szolgáltatások nyújtásához nem rendelkezett a szükséges személyi és tárgyi feltétellel, a munkaerő-kölcsönző cégtől kívánta biztosítani, amelynek azonban szintén nem voltak bejelentett munkavállalói. A munkaerő-kölcsönző cégeknél elindult nyomozás miatt a dolgozók a számlakibocsátóhoz kerültek bejelentésre, a munkavállalók a munkáltatók változásai ellenére ugyanazt a munkát végezték ugyanazon eszközökkel, ugyanazon helyszínen, a felperes irányítása alatt. A konstrukció arra volt alkalmas, hogy a felperes a vállalkozói díj után adólevonási jogot gyakoroljon, amely nem igazodott a ténylegesen nyújtott szolgáltatás (legyártott darabszám) mértékéhez, a munkavállalók számlakibocsátón és a kölcsönző cégen keresztül foglalkoztatása pedig mentesítette a foglalkoztatással járó közterhek megfizetése alól. Mindezek folytán a felperes a számlakibocsátó számlái alapján adólevonási jogot nem gyakorolhat.
- [12] A felperes keresete alapján eljáró elsőfokú bíróság a 2.K.32.788/2016/23. számú, az alperesi határozatot megsemmisítő ítéletét az alperes felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria a 2019. április 25-én meghozott Kfv.V.35.281/2019/4. számú végzésével hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, a megismételt eljárásra a kereset érdemi elbírálását írta elő.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [13] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, másodlagosan annak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [14] Az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértésként jelölte meg, hogy az elsőfokú hatóság határozatát a jegyzőkönyv kézbesítését követő 60 napon túl hozta meg, a kapcsolódó vizsgálatokról nem értesítette, az azok kapcsán feltárt bizonyítékokat nem ismerhette meg, azok kivonatát a jegyzőkönyv nem tartalmazta, és a más ellenőrzésben lefolytatott tanúmeghallgatásokról sem értesült, azokon nem vehetett részt, a tanúkhöz kérdéseket nem intézhetett. Utalt a bizonyítékok megismerhetőségével kapcsolatban az Európai Unió Bírósága (EUB) 189/18 (Glencore) ügyben hozott ítéletére, tisztességes hatósági eljáráshoz való, Alaptörvény XXIV. cikkében biztosított alapjoga sérelmét állította. Hivatkozott arra is, hogy az adóhatóság hatáskörét a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015.(XII.29.) Korm. rendelet 95. § (8) bekezdés a) pontjára jogszabálysértően alapította.
- [15] Az ügy érdemét illetően előadta, hogy a számlakibocsátó a bérgyártás és takarítási feladatokat igazoltan elvégezte, a munkák kiszervezése gazdaságilag indokolt volt, a szerződések nem színeltek, a felek szándéka nem rejtett foglalkoztatásra és nem adóelőny elérésére irányult.
- [16] Előadta, hogy a munkaerő kölcsönzők konzorciumi megállapodásáról nem volt tudomása, a konzorciumi tagnál a számlakibocsátó az alkalmazottakat bejelentette, igénybevételük jogszerű volt. A Kft. nem volt kapcsolt vállalkozása, munkaerő visszakölcsönzést nem végzett, a számlakibocsátó által kölcsönzött munkavállalók korábban a Kft.-nél voltak bejelentve.
- [17] Álláspontja szerint a kölcsönzött munkavállalóknak nem kellett ismerniük a kölcsönző társaság ügyvezetőjét, aki a bérgyártási tevékenységét ellenőrizte, nem utasította a dolgozókat, utóbbiak felett a munkáltatói jogokat a számlakibocsátó ügyvezetője gyakorolta. Megjegyezte, hogy felperes nem volt érintett a büntetőeljárársban, a számlakibocsátóval azonos telephelyet a napi kapcsolat és adóügyi szempontok indokolták.

- [18] Hangsúlyozta, hogy az adókijátszás elkerülése érdekében a számlakibocsátóról a szükséges információkat beszerezte, a szolgáltatás adóval növelt ellenértékét megfizette, a számlák az alaki és tartalmi szabályoknak megfelelnek. Az adóhatóság nem bizonyította objektív körülményekkel, hogy a felperes tudott, vagy tudnia kellett a munkaerő kölcsönzés kapcsán elkövetett szabálytalanságokról, a számlakibocsátó adó- és járulékbevallási kötelezettségének elmulasztása az adólevonás jogszerűségét nem érinti. Adózói jogait rendeltetésszerűen gyakorolta, az adóhatóság határozata ellentétes az EUB C-439/04 és C-440/04 (Kittel és Recolta), C-80/11 és 142/11 (Mahagében-Dávid), C-285/11 (Bonik), C-643/11 (LVK-56), C-78/12 (Evita-K), C-444/12 (Hardimpex), C-642/11. (Story Trans), C-329/11 (Tóth), valamint a Kúria KGD2013.49., Kf.I.35.732/2014/6., Kfv.III.35.731/2014/4., Kfv.VI.35.689/2012/6., Kfv.I.35.053/2012/4. számú ítéleteiben foglalt jogértelmezéssel.
- [19] Indítványozta **B.-né R.J. saját és K.R. a számlakibocsátó ügyvezetője tanúkénti meghallgatását.**
- [20] Az alperes a határozatban foglaltak fenntartásával a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [21] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően - új eljárásra kötelezés mellőzésével - hatályon kívül helyezte.
- [22] A felperes eljárási kifogásait alaptalannak ítélte, ugyanakkor a tanúk vallomása alapján megállapította, hogy az adólevonási jog rendeltetésszerű joggyakorlás tilalmának megsértése miatti megtagadása jogszabálysértő.
- [23] A Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményének 3. pontjára utalással rögzítette, hogy a számlák tartalmi teljesítése nem volt kétséges, a felperes az ellenértéket megfizette, a számlakibocsátó az adót bevallotta. A számlakibocsátó és a felperes között személyi összefonódásra bizonyíték nem volt. Az adóhatóságnak azt kellett volna bizonyítania, hogy a felperes tisztában volt azzal, hogy a számlakibocsátó, vagy annak szerződéses partnerei a foglalkoztatáshoz kapcsolódó adó- és járulékfizetési kötelezettségüket nem teljesítik. A felperes ügyvezetője a bíróság előtt (a 2.K.31.196/2019. számú perben) fogatosított bizonyítás keretében észszerű indokát adta a számlakibocsátótól igénybe vett szolgáltatásnak, megerősítve, hogy a felperes ügyvezetője szakmai, nem pedig munkáltatói utasításokat adott a munkavállalók részére. Abból, hogy a Kft. felperesnek korábban kapcsolt vállalkozása volt, és a számlakibocsátó által később kölcsönzött munkavállalókat foglalkoztatta, nem következik, hogy a felperes a munkaerő kölcsönzők jogellenes működéséről tudott, vagy arról tudnia kellett. Arra sem merült fel bizonyíték, hogy maga a Kft. tudott a munkaerő-kölcsönző társaságok jogellenes eljárásáról. Nem bizonyított, hogy a felperes a munkaerő-kölcsönzők konzorciumi megállapodásáról, a számlakibocsátó adótorozásáról tudott. Az átalánydíj és annak mértéke nem alkalmas a tudatos adókijátszásban való részvétel bizonyítására, mert a megállapodásnak megfelelő végső elszámolást az adóhatóság nem vitatta, a takarításra pedig a szolgáltatás sajátossága miatt volt racionális a szerződésben kikötött díj.
- [24] Következtetése szerint az adólevonási jog nem tagadható meg az Art. 2. § (1) bekezdése alapján, mert nem bizonyított, hogy a felperes a bérnyártásra és a takarításra tudatosan, adókijátszás érdekében szerződött.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [25] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet „megváltoztatását”, a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát, a felperes keresetének elutasítását kérte.

- [26] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. §-ában és 221. § (1) bekezdésében foglaltakat, a bizonyítékok értékelése okszerűtlen, indokolása ellentmondásos.
- [27] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen értékelte a bizonyítékokat. Ádám Krisztián és Kiss Zsolt bérnyújtásban közreműködő munkavállalók nyilatkozata alátámasztja, hogy őket a számlakibocsátó 2013. szeptemberben jelentette be, annak ellenére, hogy 2001-től, illetőleg 2007-től dolgoztak a **f.-i** gyártócsarnokban, munkáltatójuk a Kft., majd a Manpower Life Kft. volt. A papíron különböző munkáltatók által foglalkoztatott, nyilatkozatot tevő személyek mindvégig ugyanazon a helyszínen, ugyanabban a munkakörben, ugyanazokkal az eszközökkel végezték munkájukat, az utasításokat ugyanazoktól a személyektől kapták (**K.L.**-től és **K.I.**-től, a felperes ügyvezetőjétől és termelésirányítójától). Erről a felperes tudott.
- [28] **K.L.** 2015. április 7-i nyilatkozatát az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta. E szerint a **f.-i** munkavégzési helyre a felperes 2012. június 10-én a **M.S.** Kft.-vel munkaerő-kölcsönzési szerződést kötött, amely alapján 2012. október - december hónapokban számlákat fogadott be, amelyeket korábbi ellenőrzése során az adóhatóság fiktívnek minősített. Ezután iktatta be a felperes a láncolatba a számlakibocsátó társaságot. **K.L.**, **N.I.**, **B.-né R.J.** a felperesi társaságban és a Kft.-ben is ügy-, illetve cégvezetők voltak, és a számlakibocsátó megalakulását a kapcsolt vállalkozás segítette. A felperes így tisztában volt azzal, hogy 2013. január 1-től a munkavállalók a **L.O.** Kft., majd a **M.-P.** Kft. alkalmazottai lettek.
- [29] Az elsőfokú bíróság nem értékelte, hogy a szerződéses mennyiség nem került legyártásra, és az utólagos korrekciót a felek pénzügyileg nem rendezték. **K.L.** nyilatkozata szerint a munkaerőigénye miatt szerződött a számlakibocsátóval, de az személyi feltételekkel nem rendelkezett. **B.-né R.J.** Kazincbarcikán lakott, nyilatkozata szerint időszakonként látogatott **F.-ba**, így a munkavállalók irányításáról a perben tett előadása nem megalapozott, a munkavállalók nyilatkozatával ellentétes.
- [30] Mindez alátámasztja, hogy a felperes mentesülni kívánt a foglalkoztatásból eredő közterhek alól, ezért vette igénybe a munkaerő-kölcsönző céget, majd a számlakibocsátót.
- [31] Az elsőfokú bíróság álláspontjával szemben a felperes tudattartalmát nem abban a körben kellett vizsgálni, hogy a bérnyújtásban részt vevők foglalkoztatásának közterheit a számlakibocsátó megfizette-e. Értékelnie kellett volna, hogy maga a felperes alakított ki egy olyan szerződéses konstrukciót, amelyben a teljesítéshez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel nem rendelkező társasággal szerződött. A bérnyújtást ugyanazon személyek, ugyanazon gyártósoron, ugyanabban a munkakörben végezték, ezen körülményekről a felperesnek tudomása volt.
- [32] Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat egyenként és egymástól elkülönítve mérlegelte, azonban összességükben való értékelésük alapján egyértelműen megállapítható a felperes visszaélészerű magatartása.
- [33] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az első fokú ítélet hatályban történő fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [34] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [35] A felülvizsgálati eljárásban a Pp. 270. § (2) bekezdése és 272. § (2) bekezdése értelmében kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható felül a megjelölt jogszabályok alapján (KGD2002. 262.), a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria kérelme elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem kereseti között vizsgálhatja felül.

- [36] Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem támadta a jogerős ítélet felperes által állított eljárási jogszabálysértéseket elbíráló részét, így ezen rendelkezések nem képezték a rendkívüli jogorvoslati eljárás tárgyát.
- [37] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a rendeltetésellenes joggyakorlásra vonatkozó bizonyítékok hiányos, téves és okszerűtlen értékelését állította.
- [38] A bizonyítékok felülmérlegelésének kivételesen akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, a bizonyítékok értékelése okszerűtlen, vagy a logika szabályainak nem felel meg.
- [39] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az alperes határozatának törvényességi felülvizsgálata során egyes, a jogvita megítélése szempontjából jelentős körülményeket figyelmen kívül hagyott, illetve nem súlyuknak megfelelően értékelt. Tévesen rögzítette azt, hogy az adóhatóság a felperes tudatos adókijátszásnak minősített magatartását a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiuma 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény 3. pontjában értelmezett gazdasági helyzettel azonosította. A KMK vélemény 3. pontjában elemzett esetkör arra ad iránymutatást, ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg. Ebben az esetben kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott, illetve tudhatott-e az adókijátszásról.
- [40] Az adóhatóság határozatát arra alapította, hogy a felperes az Art. 2. § (1) bekezdésében szabályozott rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvi követelményébe ütköző módon szerződéses konstrukciót hozott létre annak érdekében, hogy a foglalkoztatói közterhek megfizetése alól mentesüljön, illetve adólevonási jogot gyakorolhasson.
- [41] Az Art. 2. § (1) bekezdése kimondja, hogy az adójogi viszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.
- [42] A visszaélésszerű joggyakorlás körében kialakult joggyakorlat lényege szerint a bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy a megvalósult gazdasági események az adójogszabályok rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzésére irányultak-e.
- [43] A rendeltetésellenes joggyakorlás célzatos magatartás, amely adóhatósági megállapítása akkor jogszerű, amennyiben egyértelmű bizonyítékok szólnak amellett, hogy a felek megállapodása, az ügyletek bonyolítása az adótörvények kijátszására irányult [EUB (C-255/02 (Halifax), C-425/06 (Part-Service), C-653/11. (Ocean Finance), C-103/09. (Weald Leasing) Kúria Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.520/2016/7., KGD2019. 96., KGD2019. 82.). A bírósági törvényességi felülvizsgálat irányát tehát ez határozza meg.
- [44] A rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítására akkor van lehetőség, ha a gazdasági esemény formálisan, valós gazdasági tartalom nélkül valósul meg, az ügyletek elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az érintett adónemre vonatkozó szabályozás céljaival, rendeltetésével, és az adóhatóság mindezeket objektív körülmények feltárásával bizonyítja.
- [45] A bírói gyakorlat által kidolgozott teszt alapján nem rendeltetésszerű áfa-levonási jog gyakorlása, amennyiben a gazdasági esemény formálisan megfelel a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvben (a továbbiakban: HÉA irányelv), illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek, de valós gazdasági tartalma nincsen, vagy nem meghatározó, mert az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése, és az adóelőny ellentétes a hozzáadottérték-adó szabályozásának céljával, rendeltetésével.
- [46] Az elsőfokú bíróság a rendeltetésellenes joggyakorlásra alapított adóhatósági határozat törvényességi felülvizsgálatát ezért tévesen, nem az irányadó Art. 2. § (1) bekezdése, és az annak értelmezésére kialakított joggyakorlat alapján végezte el, ezért a Kúria lehetőséget látott a bizonyítékok értékelésének felülvizsgálatára.

- [47] A Pp. 206. § (1) bekezdése szerint a bíróság a tényállást a felek előadásainak és a bizonyítási eljárás során felvett bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli és meggyőződése szerint bírálja el.
- [48] A Kúria a bizonyítékok összességében történő értékelése alapján arra a következtetésre jutott, hogy az elsőfokú bíróság téves jogi álláspontjából kiindulva a bizonyítékokat csak egyenként, egymástól elkülönítve, önmagukban, és nem összefüggésükben mérlegelte:
- [49] A rendelkezésre álló bizonyítékok alapján a számlakibocsátó a bérnyújtáshoz sem tárgyi, sem személyi feltételekkel nem rendelkezett, a gyártás a felperes telephelyén folyt, a gyártósorokat a felperestől bérelte, alapanyagot a felperestől kapta, bejelentett alkalmazottai sem voltak. A gyártásban közreműködő munkásokat a konzorciumtól kölcsönözte, a dolgozók azonban korábban a felperes, illetve kapcsolt vállalkozása alkalmazásában álltak. Munkájukat a felperes alkalmazottai irányították.
- [50] Az elsőfokú bíróság tévesen, és nem más bizonyítékkal összefüggésben értékelte **B.-né R.J.** felperesi ügyvezető perbeli vallomását: ő a kereskedelmi-értékesítési tevékenységet irányította, a számlakibocsátó ügyvezetőjével a felperes nevében nem ő tárgyalt. Az ügylet lényeges körülményeiről (a munkaerő kölcsönzése, a termelés, az ellenérték teljesítése és az utólagos forgalmi kedvezmény elszámolása) nem tudott nyilatkozni. A gyárterületen csak alkalmanként járt, de azt határozottan állította, hogy a felperes másik ügyvezetője, **K.L.** a gyártásban részt vevő munkásoknak nem munkáltatói utasítást, hanem szakmai segítséget adott.
- [51] **K.R.**, a számlakibocsátó ügyvezetője a munkaerő-kölcsönzés részleteiről, a termelésről érdemi nyilatkozatot a bíróság előtt nem tudott tenni. A tanúvallomások alapján egyértelmű volt, hogy a felperes alkalmazottai nem csak alkalmi szakmai tanácsokat adtak, hanem lényegében ők irányították a termelést, a dolgozók tőlük kapták az utasításokat.
- [52] A munkavállalók kiszervezése, kölcsönzése, majd a munkaerő-kölcsönző cégek elleni nyomozás után a számlakibocsátóhoz való bejelentésük azt igazolja a foglalkoztatási körülményeik vizsgálata alapján, hogy a szerződések azt a célt szolgálták, hogy a felperes a munkaerőt közterhek nélkül vehesse igénybe. A bérnyújtási szerződés akkor valósítja meg rendeltetését, amennyiben a felperes megrendeléseit a bérnyújtó kapacitásainak bevonásával teljesíti. A számlakibocsátónak azonban sem gyártóeszközei, sem munkásai nem voltak a szerződés megkötésekor, így a felek szándéka nem a bérnyújtás eredeti rendeltetése szerinti vállalkozási szerződésére irányult.
- [53] Az elsőfokú bíróság nem értékelte megfelelő súllyal azt a tény sem, hogy a teljesítés elszámolása nem a ténylegesen gyártott termék mennyiségéhez igazodott. Az utólagos engedménnyről csak megállapodás kötött, de számla nem került kiállításra, a pénzügyi rendezés nem valósult meg, a szerződő felek egymás felé fennálló tartozásába került beszámításra.
- [54] A bizonyítékok egyenként és összefüggéseiben történő értékelése alapján a Kúria megállapította, hogy a vizsgált ügyletek elsődleges célja bizonyítottan adóelőny visszaélésszerű elérése (a járulékok megtakarítása és az adólevonási jog megteremtése) volt, így azok az Art. 2. § (1) bekezdésében szabályozott rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütköznek.
- [55] A Kúria mindezek alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdése és a 221. § (1) bekezdése megsértésével a bizonyítékokból téves következtetéssel helyezte hatályon kívül az alperes határozatát. Figyelemmel arra, hogy az érdemi döntés meghozható volt, ezért a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét teljeskörűen elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [56] *A rendeltetésellenes joggyakorlás vizsgálata során az Európai Unió Bírósága által kimunkált, a magyar nemzeti bíróságok gyakorlatában is alkalmazott háromlépcsős teszt alkalmazásával kell vizsgálni a jogügyleteket.*

Záró rész

- [57] A Kúria a Pp. 270. § szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a pernyertes alperes első fokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [58] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontjában, 43. § (3) bekezdésében, 50. § (1) bekezdésében és 62. § (1) bekezdés h) pontjában írtakra figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.
- [59] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.
- [60] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2020. december 10.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk. előadó bíró, Dr. Szabó László sk. bíró