



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

Az ügy száma: Kfv.V.35.435/2022/8.

Az eljáró tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Demjén Péter bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes1 (cím1)

A felperes képviselője: Dr. Koppány Ügyvédi Iroda (cím2, eljáró ügyvéd: jogi képviselő1)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (cím3)

Az alperes jogi képviselője: Dr. Éger Melinda kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyi tárgyú közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fel: alperes

A felülvizsgálattal támadott határozat: Veszprémi Törvényszék 2022. szeptember 5. napján kelt 12.K.700.546/2022/15. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 12.K.700.546/2022/15. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 314.035 (háromszáztizennégyezer-harmincöt) forint felülvizsgálati perköltséget.

Az 1.426.896 (egymillió-négyszázhuszonhatezer-nyolcszázkilencvenhat) forint feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2019. január 1. és 2020. november 30. napja közötti időszak vonatkozásában általános forgalmi adó (áfa) adónemben folytatott adóellenőrzést, melynek megállapításait az egy revíziós jegyzőkönyv és a négy további kiegészítő ellenőrzési jegyzőkönyv a következők szerint összegezte.

[2] A felperes, mint megbízó és a gazdasági társaság (a továbbiakban: Számlakibocsátó), mint megbízott 2019. július 11-én megbízási szerződést kötöttek a helység¹, közterület nevel meghatározott hrsz. alatt felvett ingatlanok, építési területek folyamatos 24 órás két fő élő erős őrzés védelme tárgyában; az alvállalkozók igénybevételeként lehetőségét nem zárták ki. A Számlakibocsátó által a vizsgált időszakban kiállított összesen 10 darab számla áfaösszegét a felperes bevételeiben levonásba helyezte. A számlákon feltüntetésre került, hogy „a számla közvetített szolgáltatást tartalmaz”. A számlákon kívül rendelkezésre álltak teljesítésigazolások és őrnaplók (a tevékenységet elvégző személyek nevével, beosztásával, beosztási idővel és dátummal ellátva).

[3] Az elsőfokú adóhatóság – miután feltárta, hogy a megbízási szerződés teljesítését a Számlakibocsátó nem a saját munkavállalóival látta el, hanem alvállalkozókat vett igénybe, a vizsgált időszakban a gazdasági társaság²-t (a továbbiakban: Kft.1), a gazdasági társaság³-t (a továbbiakban: Kft.2) és 2020. májusában a gazdasági társaság⁴-t - megtagadta a felperes áfa levonási jogát, mert megállapítása szerint a Kft.1 és Kft.2 a Számlakibocsátóval együtt adókiírást valósítottak meg, és ebben passzív szerepe volt a felperesnek. A Számlakibocsátónál és Kft.1-nél, valamint a Kft.2-nél végzett kapcsolódó vizsgálatok alapján az elsőfokú adóhatóság rögzítette, hogy a Kft.1 és Kft.2 nem volt elérhető; iratanyaguk nem volt; áfa kötelezettségüket adóminimalizáló módon vagy egyáltalán nem teljesítették; a vagyontöröket, munkavállalókat időről időre más-más cégekhez jelentették be és e cégek adótartozást felhalmozva fejezték be tevékenységüket; az alvállalkozókhoz nem köthető személyek szervezték a munkát, adtak utasításokat a munkavállalóknak; a Számlakibocsátó ugyan teljesítette a bevételei kötelezettségét, de adóminimalizáló volt. A revízió a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményének (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. esetköre szerinti adókiírást azonosította a Számlakibocsátóval kapcsolatban. A felperes és a Számlakibocsátó közötti viszonylatban a bizonyítékok alapján a számlákban szereplő felek között a számlákon szereplő értékesítések megtörténtét állapította meg (az őrnaplókban szereplő személyek tanúvallomásai alapján csak egy olyan személy volt, aki ténylegesen nem teljesített szolgáltatást a felperes építkezésén). Ugyanakkor a Kft.1 és Kft.2 alvállalkozók esetében szintén a csalárd magatartással megvalósított adókiírást rögzítette.

[4] A számlabefogadó felperes adókiírástában betöltött passzív szerepét a revízió arra alapította, hogy kellő körütekintés mellett tudnia kellett az adókiírásról, mert tudomása lehetett volna az alvállalkozók igénybevételeként tényéről a számlákon tett megjegyzésből (közvetített szolgáltatást tartalmaz). Indokolása szerint a felperes semmilyen ésszerűen elvárható intézkedést nem tett az adókiírástban való részvételének elkerülésére, holott egy egyszerű kérdéssel meggyőződhetett volna arról, hogy a teljesítésigazolások mellékletében

szereplő vagyonörök nem álltak, nem állhattak a Számlakibocsátó alkalmazásában, meggyőződhetett volna arról, hogy kinek az alkalmazásában álltak. A felperestől elvárható lett volna egy fokozottabb, szokásos üzletmeneten felüli figyelem a személy- és vagyonvédelmi szektorban huzamosabb ideje jellemző, a számlázási láncolatokkal elkövetett adókijátszások miatt. Megjegyezte, hogy a Számlakibocsátó köteles lett volna a személy- és vagyonvédelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól szóló 2005. évi CXXXIII. törvény (a továbbiakban: Szvmt.) 14. § (4) bekezdése alapján a felperest tájékoztatni az általa foglalkoztatni kívánt vállalkozásokról és ezen vállalkozások megbízás teljesítésében közreműködő tagjának nevét, címét a naplóba bejegyezni, de ilyen napló vagy nyilvántartás nem került átadásra, az őrnaplók ilyen adatot nem tartalmaztak. Hivatkozása szerint a vagyonőri tevékenység esetén a jogszabályi előírások folytán áll fenn a számlabefogadó részéről egy szigorúbb ellenőrzési kötelezettség, melyet a felperes elmulasztott.

[5] Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság a 8362579591 iktatószámú határozatával a felperes terhére áfa adónemben 15.951.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után 7.976.000 forint adóbírságot szabott ki és 1.040.000 forint késedelmi pótlékot számított fel. Az adókülönbözet összegéből a levonási jog megtagadásával 14.268.000 forint állt összefüggésben.

[6] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 6426209068 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában többek között arra hivatkozott, hogy az elsőfokú adóhatóságnak a felperes tudattartalmát objektív körülmények alapján kellett bizonyítania, amelynek eleget tett, és helyesen állapította meg a KMK vélemény 3. esetkörének megvalósulását. Utalt arra, hogy az Szvmt. 14. § (2)-(3) bekezdései alapján a Számlakibocsátónak az alvállalkozók igénybevételét a felperes felé jeleznie kellett volna, illetőleg a felperesnek a szerződésben előzetesen hozzá kellett volna járulnia az alvállalkozók igénybevételéhez.

[7] Az alperes kifejtette, hogy a felperes elmulasztotta az ésszerűen elvárható intézkedések megtételét, amelyet a következő tények igazolnak (alperesi határozat 15-16. oldal): 1. a felperes és a Számlakibocsátó közötti szerződés az alvállalkozó bevonására kitélt nem tartalmazott, holott az Szvmt. megköveteli azt, és a szolgáltatást megrendelő felperesnek a jogszabályi előírásokkal tisztában kell lennie; 2. a felperes előtt ismert ténynek kellett lennie annak, hogy a Számlakibocsátó alvállalkozót vesz igénybe; 3. a láncolat egészére jellemző, hogy az alvállalkozókhoz nem köthető személyek jártak el a nevükben, az alvállalkozók főtevékenységi köre gépjárműjavítás,- karbantartás, vagy személygépjármű-könnyűgépjármű kereskedelem, adóminimalizáló vagy adóbevallást nem teljesítő cégek (a Számlakibocsátó ügyvezetőjének a tevékenységi körökkel tisztában kellett lennie a lekérdezésére tekintettel); 4. a felperes nem győződött meg arról, hogy mely társaság teljesítette ténylegesen a szolgáltatást, a Számlakibocsátó vagy további alvállalkozója a tevékenységét jogszerűen végezte-e a közismert adókijátszási fokozott kockázatra tekintettel.

[8] A felperes tudattartalma kapcsán (alperesi határozat 16. oldal) rögzítette, hogy a felperes minimális ellenőrzés mellett felismerhette volna az ügylet során felmerülő szokatlan, adókijátszásra utaló körülményeket, miszerint a vagyonörök nem ismerték a Számlakibocsátót, és az alvállalkozóhoz nem köthető személyek léptek be a területre, irányították a munkát. A fellebbezésben foglaltakra előadta, hogy a felperesnél folytatott adóigazgatási eljárásban a Számlakibocsátó KMK vélemény szerinti minősítésének nincs jelentősége; az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 100. §-a alapján áll fenn az adóhatósággal szemben a jogviszony eltérő minősítésének tilalma és a Számlakibocsátó tekintetében véglegessé vált döntés nincs a vizsgált ügylettel

kapcsolatban; a jogsértést, az adóélevonási jog megtagadását minden láncolati szereplőnél, ügyletenként kell vizsgálnia és bizonyítania.

[9] Az alperes a határozatát egyebek között az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, az Áfa tv. 120. § a) pontjára, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdésének a) pontjára, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2) bekezdésére alapította.

A keresetlevél és a védírat

[10] A felperes a keresetlevelében kérte az áfalevonási jog megtagadása tekintetében elsődlegesen az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését, illetőleg hatályon kívül helyezését és új eljárás lefolytatására kötelezését, másodlagosan az alperesi határozat oly módon való megváltoztatását, hogy az adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlése mellett az eljárást a bíróság megállapítás nélkül zárja le.

[11] Az Európai Unió Bírósága (EUB) C-354/03., a C-355/03. és C-484/03. egyesített ügyekben és a C-610/19., illetőleg C-611/19. számú ügyekben kifejtett állásfoglalására hivatkozva előadta, hogy a Kft.1 és Kft.2 tevékenységére, csalárd magatartására nem láthatott rá, így sérelmes a KMK vélemény 3. pontjának vele szemben való alkalmazása. E vonatkozásban az alperes objektív alapon beszerzett bizonyítékkal nem igazolta a tudattartalmát, vagyis azt, hogy a törvényes képviselője tudott vagy tudnia kellett volna azokról a körülményekről, amelyeket az alperes a Számlakibocsátó, illetőleg az alvállalkozók tekintetében megállapított. A hivatkozott kockázat kizárás a felperestől nem elvárható; rá és működésére az Szvmt. hatálya egyáltalán nem vonatkozik, annak megsértése a Számlakibocsátó, és az alvállalkozók felelősségét veti fel, de nem járhat adójogi konzekvenciával. Megbízóként sem jogszabályi, sem személyi, tárgyi feltételekkel nem rendelkezett a teljesítésében részt vevők vizsgálatára, az alvállalkozók ilyen mélységű ellenőrzésére, de az alvállalkozók megváltozása önmagában nem utal adókijátszásra. Nem tartozik bele az objektív körülmények kategóriájába a törvényes képviselőjének terhére rótt mulasztás, ugyanis teljesíthetetlen elvárás - az akár egyszerre 100-200 ember építkezési területen való munkavégzésére tekintettel -, hogy minden nap végigkérdezze, ki hol van bejelentve. Ebből sem lenne megalapozott információ nyerhető az esetleges adókijátszásra. Az adókijátszás ugyanis nem abban állt, hogy a Számlakibocsátó alvállalkozókat vett igénybe, hanem abban, hogy adóminimalizáló jelleggel tevékenykedtek. Ugyanakkor ezt nem ismerhette fel.

[12] Az alperes a védíratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokokat fenntartva. Álláspontja szerint a gazdasági események csak formaian valósultak meg a Számlakibocsátó teljesítéseként, azonban ezen számlakibocsátások elsődleges és valós célja a HÉA irányelv és a nemzeti jogszabály céljával és rendelkezésével ellentétes adóelőny megszerzése volt. A vagyonsvédelmi szektor adókijátszással való fertőzöttsége olyan köztudomású tény, amelyet az adóhatóságnak nem kell külön bizonyítania és erre tekintettel indokolt az átlagosnál magasabb mértékű elvárhatóság és az ésszerűen elvárható intézkedések szélesebb körű megtétele. Csak olyan ésszerű intézkedéseket várt el, amelyeket a felperes mind a szerződéskötés pillanatában, mind a szerződés teljesítése során megtehetett volna; az ő érdekében áll, hogy tudja, kik őrzik az építési területet, az ingóságokat. A felperes az Szvmt. hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevétele miatt köteles ezen törvény rendelkezéseit is ismerni.

A jogerős ítélet

[13] Az elsőfokú bíróság az ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

[14] Ítéletének indokolásában az Szvmt. 14. § (2) bekezdésére, 14. § (3) bekezdésének a) és b) pontjaira, 14. § (4) bekezdésére hivatkozva rögzítette, hogy e szabályok Számlakibocsátó általi megsértése legfeljebb a megbízási szerződés megszegését jelenti, de ez ennek ellenére nem minősül önmagában csalárd magatartásnak. Az EUB joggyakorlatára (C-610/19., C-611/19., C-446/15. számú ügyek), valamint a Kúria ítélkezési gyakorlatára (Kfv.I.35.362/2020/10. és Kfv.I.35.151/2021/7. számú eseti döntések) utalva kiemelte, hogy az alperes kvázi „hatósági szintű” ellenőrzés lefolytatását nem, de bizonyos ésszerűen elvárható intézkedések megtételét elvárhatja a számlabefogadótól. Ugyanakkor az adókijátszásban való részvétel felismerhetősége tekintetében az adóhatóságnak objektív körülményeket kell bizonyítania, amely a jelen esetben nem teljesült a következők miatt.

[15] A szerződéskötésre vonatkozóan a Jogerős ítélet rögzítette, hogy a Számlakibocsátó rendelkezett saját személyi állománnyal, működőképes céggént kötött szerződést a felperessel, akiben jogi, illetve ellenőrzési lehetőségei alapján alappal nem merülhetett fel, hogy a Számlakibocsátó alvállalkozókkal kívánja a szerződést teljesíteni. A teljesítéskor sem nyerhetett érdemi információt a felperes az alvállalkozók bevonásáról a teljesítésigazolások és az azok mellékleteként átadott önaplók adataiból; a tanúvallomások és nyilatkozatok alapján a vagyontörök felszerelése (portás, avagy security feliratú kabát, a Számlakibocsátó nevével ellátott fehér színű póló) alapján sem merülhetett fel benne, hogy a teljesítést nem a Számlakibocsátó saját személyi állománya végzi. A számlákban foglalt, a közvetített szolgáltatásra utalásból pedig nem következik, hogy alvállalkozók igénybevétele a szerződés fő tárgya tekintetében történik, a közvetített szolgáltatás másban is kimerülhet. Az őrzést ténylegesen teljesítő személyek megkérdezése információt eredményezett volna az alvállalkozók útján történő – szerződésszegő – teljesítésre, de az alvállalkozók csalárd adókijátszó, adóelkerülő, adóminimalizáló magatartására már nem. Ebben a körben az elsőfokú bíróság osztotta a felperes azon álláspontját, hogy ésszerűen nem elvárható magatartás a felperestől, törvényes képviselőjétől, hogy egyenként ellenőrizze valamennyi, a felperessel szerződött vállalkozó, vagy azok alvállalkozóinak szerződést teljesítő személyeit.

[16] Összegezve megállapította, hogy alperes az eljárása során nem tudott olyan – az EUB, és a Kúria joggyakorlata, illetve a KMK vélemény 3. pontjában kifejtettek szerint elvárt - objektív körülményt bizonyítani, amely a Számlakibocsátó és alvállalkozói csalárd módon megvalósított adókijátszása kapcsán a felperes passzív szerepét igazolta volna. Megállapítása szerint a felperes nem mulasztott el olyan ellenőrzési kötelezettséget, amelyet az alperes a terhére rótt; a rendelkezésére álló lehetőségek igénybevétele mellett sem tudta volna a Számlakibocsátó és az alvállalkozók csalárd adókijátszó magatartását (személyi összefonódás, az ügyvezetési feladatok ellátására nem jogosult irányító személyek tevékenysége, adóminimalizáló, adóelkerülő bevallások, adófizetési kötelezettség elmaradása) feltárni, erről tudomást nem szerezhetett.

[17] Az új eljárásra előírta, hogy az elsőfokú adóhatóság a Számlakibocsátó által kiállított számlák tekintetében az adólevonási jogot nem tagadhatja meg, a keresettel nem támadott megállapítások körében pedig a számításokat újra el kell végezni, és mindezekre figyelemmel

megállapítani a felperes terhére esetlegesen fennmaradó adókülönbözetet, és jogkövetkezményeket.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[18] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (1) bekezdésében, 4. § (1) bekezdésében, 78. § (2) bekezdésében, 85. § (1)-(2) bekezdésében, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) és 346. § (4)-(5) bekezdésében foglaltakat, valamint a Kp. 89. § (1) bekezdés b) pontját.

[19] Kifejtette, hogy a jogerős ítélet az irányadó jogszabályok téves értelmezésén, a feltárt tényállás súlyosan hiányos értékelésén, és a bizonyítékokból levont kirívóan okszerűtlen következtetéseken alapul. Továbbá jogkérdésben eltér a Kúria egyes közzétett határozataitól vagy azok egy részétől (Kfv.35.700/2017/4., Kfv.35.260/2016/10., Kfv.35.128/2018/4., Kfv.35.470/2018/4., Kfv.35.052/2018/8.). Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy a számlakiállítás ténye önmagában nem alapozza meg az adólevonási jogot, és az adóhatóság vizsgálhatja a számlázási lánc szereplőit, a vizsgált adózónál is megállapíthatja a láncban elkövetett adókijátszás jogkövetkezményeit. A levonási jog megtagadása akkor lehetséges, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy eleve részese volt az adókijátszásnak, vagy eltúrte (tudott), ill. hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna) (Kúria Kfv.I.35.244/2020/7. számú döntése). A felperesnek egyszerű kérdések feltevése által már felmerülhetett volna, ha nem a Számlakibocsátóhoz vannak bejelentve a vagyonörök, akkor kihez, milyen okból kerültek az adott cégek a számlázási láncolatba, adóelkerülő magatartást folytatnak-e és azzal magát a felperest érintik-e. Elemi érdeke és kötelessége meggyőződni, hogy valóban a Számlakibocsátóhoz köthető személyek járnak-e be, vagy, hogy ki jár be a területre, és e körben a javára nem vehető figyelembe, miszerint az építési területen sokan megfordulnak, vagy a vagyonörök milyen feliratú pólót viselnek. A Kúria Kfv.35.260/2016/10. számú ítéletére hivatkozással kifejtette, hogy az Szvmt. és a szerződés alapján a teljesítés ellenőrzése nem csupán az őrzési helyszíneken való jelenlét tényére, azaz a „felperesi” teljesítésre kell, hogy kiterjedjen, hanem az adózónak azt kellett volna 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 Kúria gyakorlatával ellentétes, hogy a felperesnek ne álltak volna rendelkezésre egyéb eszközök az ellenőrzésre. Ezen túl az Szvmt. az alvállalkozók igénybevitelre szabályokat rögzít, amelynek ellenőrzése a felperes ezen jogszabályi kötelezettségének teljesítését jelenti, így tőle egyértelműen elvárható. Rálat a partnere működésére és meggyőződhet arról, hogy jogszabályszerűen működik-e.

[20] A perköltség kapcsán is támadta a jogerős ítéletet, amely álláspontja szerint e körben indokolást nem tartalmaz, felülbírálatra alkalmatlan, sérti a Pp. 82. § (2)-(3) bekezdéseit, a 346. § (4)-(5) bekezdéseit és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rend.) 3. § (6) bekezdését, mert az elsőfokú bíróság a pertárgyértéket vette figyelembe, de további indokolást nem adott. Ugyanakkor vizsgálnia kellett volna a munkadíjként felszámított perköltség összegét, azt, hogy arányban áll-e a kifejtett jogi képviseleti munkával. Hivatkozott a Kúria

Kpkf.IV.40.176/2021/2., Kpkf.VI.40.245/2021/2., Kpkf.VI.40.357/2021/2. és
Kpkf.VI.40.417/2021/2. számú döntéseiben foglaltakra.

[21] A felperes a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel. Részletesen kifejtette, hogy álláspontja szerint az alperesi határozat miért volt jogszabálysértő, és kitért arra, is, hogy a jelen esetben az alperes által felhívott kúriai eseti döntések nem alkalmazhatók. Az elsőfokú perköltség kapcsán kiemelte, hogy a jogerős ítélet indokolásként az IM rend. 3. § (2) bekezdés a) és b) pontjára hivatkozott, az az alapján végzett számítás megegyezik az ítéletben foglat összeggel. Előadta, hogy egyik fél sem kérte, hogy a törvényszék az IM rend. alapján megjelölt, általánosan számítható összegtől térjen el, a mérséklést az alperes nem indítványozta, és a felülvizsgálati kérelmében sem jelölte meg, mennyiben tartja eltúlzottnak az összeget (maga is a védírat és az egy tárgyalás alapján eszerint kért perköltséget).

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] Az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan a következők szerint.

[23] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. 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].

[24] A Kúria előrebocsátja, hogy az elsőfokú bíróság a megfelelően megállapított tényállásból helytálló jogi következtetésre jutott, a jogerős ítélet indokaival egyetért. A felülvizsgálati kérelemre tekintettel a következőket emeli ki.

[25] Az alperes a jogerős ítélet téves jogértelmezésére és arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság a feltárt tényállást súlyosan hiányosan értékelte, döntése a bizonyítékokból levont kirívóan okszerűtlen következtetéseken alapult. A téves jogértelmezés vonatkozásában azonban konkrét jogszabályhely eltérő értelmezésére nem utalt, a felülvizsgálati kérelemben felhozott érvei azzal kapcsolatosak, hogy nem értett egyet a megállapításai bíróság általi elvetésével. A Kúria az alperesi hivatkozást a jogerős ítéletben levont jogi következtetések helytállóságának vizsgálatánál vette figyelembe.

[26] Elsőként a tényállás hiányos értékelésével és a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésével összefüggő alperesi hivatkozást vizsgálta.

[27] 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.

[28] 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 teljeskörűen, egymással való összefüggéseiben és ellentmondások nélküli logikai rendben értékelve, az adóigazgatási eljárásban megállapított tényállással összevetve értékelte-e. Megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a közigazgatási perben irányadó tényállást megfelelően rögzítette és a felperes kereseti kérelmének keretein belül vizsgálta az alperesi határozat jogszerűségét. A jogerős ítéletben minden olyan releváns tényre, körülményre, alperes által felhívott jogszabályi rendelkezésre kitért, amelyek a tárgyi adóügyi jogvita eldöntéséhez szükségesek voltak. A rendelkezésre álló bizonyítékokat egyenként és a maguk összességében, a megelőző adóigazgatási eljárásban megállapított tényállással összevetve értékelte, és jogszabálysértés [Pp. 279. § (1) bekezdése] nélkül állapította meg, hogy az alperesi határozat jogsértő.

[29] Ebben a körben az alperes a felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott olyan konkrét tényállási elemre vagy bizonyítékra, amelyet az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyott, vagy nem értékelt és ez logikátlan, egyoldalú mérlegelést, az ügy érdemére kiható jogszabálysértést eredményezett volna. Szemben az alperesi felülvizsgálati kérelmében foglaltakkal, a jogerős ítélet megállapítása nem azon alapul, hogy az elsőfokú bíróság úgy tekintett volna a számlakiállítás tényére, hogy az önmagában megalapozza az adólevonási jogot, vagy, hogy elvitatta volna az adóhatóság azon lehetőségét, miszerint a revízió a számlázási láncolatban szereplőket vizsgálhatja és általában a láncolatban elkövetett adókijátszás következményeit a láncolatban részt vevő másik adózónál is megállapíthatja az áfalevonási jog megtagadása útján. A törvényszék ennek lehetőségét kétségbe nem vonva, a konkrét ügyet vizsgálva állapította meg, hogy a jelen esetben a felperessel szemben a láncolatban megelőzően feltárt esetleges adókijátszás jogkövetkezményei jogszerűen nem voltak alkalmazhatóak.

[30] Az adókijátszás esetleges megtörténte kapcsán a Kúria megjegyzi, hogy annak feltárására a Számlakibocsátónál és a Kft.1, Kft.2 alvállalkozóknál folytatott kapcsolódó vizsgálatok szolgáltak, de maga az alperesi határozat azt rögzítette (alperesi határozat 16. oldal), hogy a Számlakibocsátó tekintetében véglegessé vált adóhatósági döntés nincs a vizsgált ügylettel kapcsolatban. Az elsőfokú bíróságnak tehát a részben ezen indokolással ellátott alperesi határozat jogszerűségi vizsgálatát kellett elvégeznie. Ezen indokból az tükröződik, hogy az adóhatóság elsőként az őrzés-védelmi szolgáltatást megrendelő, de őrzés-védelmi tevékenységet saját személyében nem folytató felperes, megbízó vonatkozásában kívánt adókijátszással összefüggő megállapítást tenni, az abból fakadó jogkövetkezményeket alkalmazni, mint – a megállapítása szerint – adókijátszásban passzívan részes fél terhére, míg az általa az adókijátszás elkövetőiként azonosított Számlakibocsátó és alvállalkozók esetében véglegessé vált adóhatósági megállapításra nem hivatkozott. Ez az alaphelyzet határozta meg a felperes keresetének az egyik fő irányát.

[31] Az erre figyelemmel meghozott jogerős ítéletet az alperes a bíróság jogi következtetései miatt is támadta. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helytállóan foglalt állást az ügy érdemében, a felülvizsgálati kérelem e körben is alaptalan volt. Az adóhatóság megállapítása szerint az adókijátszás a Számlakibocsátó adóminimalizáló működése folytán, valamint azáltal valósult meg, hogy a Kft.1 és Kft.2 szintén adóminimalizáló jelleggel, illetve oly módon működött, hogy egyes időszakokban az áfavallási és adófizetési, közterhek megfizetésére vonatkozó kötelezettségüknek nem tettek

eleget, a foglalkoztatottak (többek között a vagyonörök) a láncolat alján elhelyezkedő, eltűnő cégek között rövid időközönként átjelentésre kerültek. A felperest érintően az alperes azt állapította meg, hogy a felperes és a Számlakibocsátó vonatkozásában a számlákban foglaltak felek között a számlák szerinti gazdasági események (az őrzés-védelmi szolgáltatás) megvalósultak, a felperesnek tudnia kellett a mások által elkövetett adókijátszásról (a Számlakibocsátó, illetve alvállalkozói által elkövetett, a KMK vélemény 3. esetköre szerinti fenti csalárd magatartás), annak passzív részesévé vált, nem tette meg az ésszerűen elvárható intézkedéseket az elkerülése érdekében, mert nem tanúsította a minimális ellenőrzési kötelezettséget, nem győződött meg arról egy egyszerű kérdésfeltevéssel, hogy nem a szerződés szerinti Számlakibocsátó teljesített, vagy hogy a ténylegesen teljesítő vagyonörök kinek az alkalmazásában álltak. Amennyiben ezt nem mulasztja el, akkor az alperes álláspontja szerint (alperesi határozat 16. oldal) a felperes meggyőződhetett volna az ügylet adókijátszásra utaló jellemzőiről (a vagyonörök nem ismerték a Számlakibocsátót, illetve a Számlakibocsátóhoz vagy alvállalkozóihoz nem köthető személyek léptek be a területre és adtak utasítást). A Kúria is kiemeli, hogy a fenti összefoglalás alapján látható: az adóhatóság által rögzített adókijátszás nem abban nyilvánult meg, hogy a Számlakibocsátó alvállalkozókat vett igénybe, hanem az adóminimalizáló jellegű működésben vagy az adók, közterhek nem teljesítésében. Az alperes felsorakoztatta azokat a körülményeket, amelyekből álláspontja szerint a felperes felismerhette az adókijátszásban való passzív részvételét, ezek azonban az elsőfokú bíróság helytálló megállapítása szerint ilyen felismerésre nem vezethettek. A Kúria hangsúlyozza, hogy annyiban nem téves az alperesi hivatkozás, hogy a felperesnek lett volna lehetősége kérdést feltenni a vagyonöröknek az őket foglalkoztató vállalkozás nevét, kilétét illetően. Az alperesi érvelés azonban ettől a ponttól kezdve logikátlan, mert a kérdésre adott válaszból legfeljebb az lett volna felismerhető, hogy a szerződést egy másik vállalkozás (Számlakibocsátótól különböző vállalkozás) teljesítette, vagyis, hogy alvállalkozó bevonására került sor, de a konkrét adókijátszásra utaló körülményekre (adóminimalizáló működés, adók, közterhek megfizetése nélkül eltűnő vállalkozások) információ nem lett volna nyerhető. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletben levezette, hogy a felek között keletkezett dokumentáció adataiból vagy a vagyonörök munkavégzésének körülményeiből sem következett, hogy a felperes az esetleges adókijátszásra utaló körülményeket felismerhette volna, mert a teljesítés igazolásokon és az őrnaplóban a munkát ténylegesen végző személyek adatai jelentek meg, a vagyonörök felszerelése is akár a Számlakibocsátóhoz is köthető volt. A Kúria kiemeli, hogy ezen adatokból még az esetleges alvállalkozói teljesítésre sem lehetett következtetni. Annyiban helyes az alperes hivatkozása, és pontosításra szorul a jogerős ítélet, hogy a számla közvetített szolgáltatásra való utalása felvetheti, hogy amögött alvállalkozó bevonása húzódik, azonban a Kúria hozzáteszi, hogy ha az alapján fel is ismerhető az alvállalkozó általi teljesítés, az még nem jelenti, hogy azáltal adókijátszásra utaló körülmények is azonosíthatók az őrzés-védelmi szolgáltatást megrendelő adózó részéről. A Szvmt. esetleges megsértése – az elsőfokú bíróság megállapításával ellentétben – nem jelent automatikusan szerződésszegést, de a jogerős ítélet azt helytállóan rögzítette, hogy e törvény rendelkezéseivel (az alvállalkozó bevonásához a megbízó előzetes hozzájárulása szükséges, a megrendelőt az alvállalkozóról tájékoztatni kell, a naplóba be kell jegyezni stb.) ellentétes eljárásból önmagában nem következik, hogy adókijátszás valósulna meg.

[32] E vonatkozásban utal a Kúria az alperesnek arra az érvelésére, amely a vagyonvédelmi szektort érintő adókijátszások elterjedésével összefüggően a számlabefogadó fokozott felelősségére, szokásos üzletmenetet meghaladó figyelem elvárhatóságára utal. Ezzel kapcsolatban az alperes a felülvizsgálati kérelmében eltérő kúriai eseti döntésekre is hivatkozott (Kfv.35.700/2017/4., Kfv.35.260/2016/10., Kfv.35.128/2018/64., Kfv.35.470/2018/4., Kfv.35.052/2018/8.). E körben a Kúria egyrészt kiemeli, hogy

jelentősége van annak, hogy a felperes ebben a jogviszonyban az őrzés-védelmi szolgáltatás megrendelője, és nem olyan adózó, aki a tevékenységével az Szvmt. hatálya alá tartozik, és nem olyan vállalkozás, amely vagyonvédelem terén fővállalkozóként köt szerződéseket alvállalkozókkal a szolgáltatás teljesítésére. Miként azt a felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében hangsúlyozta, az alperes által kiemelt kúriai döntések közül kettő (Kfv.35.700/2017/4., Kfv.35.260/2016/10.) olyan adózókra (felperesekre) vonatkozott, amelyek maguk is az Szvmt. szerint működtek, a jogszabály szigorú rendelkezései szerint kellett eljárniuk. Ekként a jelen ügy felperesének helyzetére ezek nem irányadók. A további három hivatkozott kúriai döntés (Kfv.35.128/201864., Kfv.35.470/2018/4., Kfv.35.052/2018/8.) eltérő tényálláson alapult, mert azokban a döntő tényállási elem vagy a teljesítésben részt vevők, illetve a számlakibocsátók személyi, tárgyi feltételeinek hiánya, vagy az volt, hogy a számlabefogadó csak a vállalkozás létezését ellenőrizte. Az alperes tehát eltérő perbeli eset tényeivel vetette össze a szektort jellemző adókijátszások miatti, a számlabefogadó fokozott felelősségére vonatkozó elvárást. A Kúria másrészt kiemeli, hogy az alperes ugyan vitatta, hogy a közhiteles nyilvántartások, nyilvános adatbázisok lekérdezésén túl ne állt volna eszköz a felperes rendelkezésére az ellenőrzési kötelezettség tanúsítására, de a teljesítést végző vagyonőrök egyszerű megkérdezésén túl mást maga sem említett. A kérdés kapcsán pedig – a fentiekben kifejtettek szerint – az adókijátszásra utaló körülmények felperes által felismerhetőségét állító alperesi érvelés elvetésre került.

[33] Mindezek alapján a Kúria a per fő tárgya tekintetében megállapította, hogy az alperes állította, de a felülvizsgálati kérelmével nem támasztotta alá, hogy a jogerős ítélet a Kp. 78. § (1) bekezdése {a Pp. 279. § (1) bekezdése}, 78. § (2) bekezdése, a Pp. 346. § (4)-(5) bekezdése rendelkezéseibe ütközik.

[34] Az elsőfokú perköltség összegével kapcsolatos alperesi hivatkozás is alaptalan. A Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 82. § (3) bekezdése szerint a bíróság a perköltség összegét a felszámítás és az ahhoz csatolt okiratok alapul vételével határozza meg. A felszámítani elmulasztott vagy a felszámítottnál magasabb összegű költséget a fél javára nem lehet figyelembe venni. A Kúria kiemeli, hogy az elsőfokú bíróság szövegszerű indokolást valóban nem adott a felperest megillető perköltség összegének megállapítása során, azonban a pertárgyértéket a levonási jog megtagadásával érintett összeg figyelembevételével megjelölte, és az ebben az esetben irányadó, az IM rend. 3. § (2) bekezdését is felhívta, számítása megfelel e jogszabályi rendelkezésnek. Ilyen összegre utalással számította fel a felperes és az alperes is az esetleges pernyertességére a megállapítani kért perköltséget, és az alperes a felperes részéről előzetesen felszámított összeget az elsőfokú bírósági eljárás alatt nem kifogásolta. Az elsőfokú bíróság számítása a felek számára követhető volt. A pontos hivatkozás az lett volna, ha a jogerős ítélet az elvégzett ügyvédi munkával összemérve is tartalmaz egy rövid indokot; meg kellett volna jelölni, hogy a felperes által megjelölt összeg mennyiben áll arányban az általa kifejtett munkával, azonban ez nem olyan eljárási hiba, amely a perbeli eset fenti körülményeire figyelemmel a perköltség megállapításának jogszerűségét érdemben érintené. Nem sérült tehát a Kp. 82. § (2)-(3) bekezdése, a Pp. 346. § (4)-(5) bekezdése. A részletesebb indoklás az IM rend. 3. § (6) bekezdésének alkalmazása során, a számítottól eltérő összeg megállapítása esetén merülhet fel. Az alperes maga sem állította a felülvizsgálati kérelmében, hogy a megállapított perköltség eltűzött. Nem jelölte meg tehát, hogy pontosan miben áll a konkrét jogsértés. Az általa felhívott kúriai végzések közül két eset azért nem irányadó, mert azokban meg nem határozható pertárgyértéket kellett alapulvenni (Kpkf.VI.40.176/2021/2. – kapcsolattartás korlátozása tárgyú per, permegszüntetés, Kpkf.VI.40.357/2021/2.- gyámügy, részbeni elállás miatti permegszüntetés), egyikben a szakértői díj volt a kérdéses és nem jogi képvisellel felmerült munkadíj (Kpkf.VI.40.245/2021/2.). A Kpkf.VI.40.417/2021/2. számú döntés alapja egy meghatározható pertárgyértékű ügy volt, de a jelen pertól eltérően abban

permegszüntetésre került sor, és az elsőfokú végzés több mint 3.500.000 forintot meghaladóan megítélt perköltségre vonatkozott. Az indokolási kötelezettségre vonatkozó megállapítást a Kúria a jelen ügyben figyelembe vette a fentiek szerint.

[35] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet - mivel az nem sérti az alperes által megjelölt jogszabályi rendelkezéseket - a Kp. 121. § (2) bekezdés alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[36] Az őrzés-védelem szolgáltatást megrendelő, de a Szvmt. hatálya alá nem tartozó, számlabefogadó adózónak van ellenőrzési kötelezettsége a számlakibocsátója és annak alvállalkozói által elkövetett adókijátszásban való passzív részvétele elkerülése érdekében, de az adóhatósági érvelés szerinti intézkedéssel, a vagyonörök egyszerű megkérdezésével sem ismerhette volna fel az alvállalkozók adókijátszására utaló körülményeket; nem volt rálátása arra, hogy azok teljesítették-e az adófizetési kötelezettségüket, adóminimalizálók-e.

Záró rész

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

[38] Az alperes pervesztes lett, a Kúria a felperes felülvizsgálati eljárásban – ügyvédi munkadíj címén - felmerült és felszámított költsége alapján az IM rend. 3. § (2) bekezdése alapján, a 3. § (4) bekezdésére figyelemmel a felperes javára a perköltséget a felszámítottal egyezően 314.035 forintban állapította meg, figyelemmel a felülvizsgálati ellenkérelem elkészítésével felmerült munka mennyiségére és a tárgyaláson való megjelenésre, a felszámított összeget ezekkel arányban állónak találta. A Kúria a felperest megillető felülvizsgálati perköltség viselésére az alperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése és 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

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

[40] A Kúria ítélete ellen a további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja kizárja.

Budapest, 2023. június 1.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
s.k.

előadó bíró

dr. Márton Gizella

bíró

dr. Demjén Péter s.k.
s.k.

bíró

dr. Stefancsik Márta

bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő