



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
v é g z é s e

Az ügy száma: Kfv.V.35.005/2023/13.
Az eljáró tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró
Dr. Demjén Péter bíró
A felperes: felperes1 (cím1)
A felperes képviselője: Dr. Kallai Pál Sándor ügyvéd (cím2)
Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (cím3)
Az alperes jogi képviselője: Dr. Knoll Judit kamarai jogtanácsos (cím4)
A per tárgya: adóügyi tárgyú közigazgatási jogvita
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fel: felperes
A felülvizsgálattal támadott határozat: Győri Törvényszék 2022. október 13. napján kelt
1.K.700.812/2022/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Törvényszék 1.K.700.812/2022/11. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 460.565 (négy százhatvanezer-öt százhatvanöt) forintban, az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 362.650 (három százhatvankettő ezer-hatszázötven) forintban állapítja meg.

A végzés 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 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) adóellenőrzést végzett a felperesnél általános forgalmi adó (áfa), személyi jövedelemadó (szja) és további adó- és járuléknemekben 2021. január 1-től 2021. március 31-ig terjedő időszakra vonatkozóan. A felperes a vizsgált időszakban a gazdasági társaság1-től (továbbiakban: Kft.1) fogadott be takarítási szolgáltatásról, egyéb élelmiszer gyártásáról, valamint készétel gyártásáról 6 db számlát, melynek áfa tartalmát utóbb levonásba helyezte. Ennek alapja a 2021. január 21. napján létrejött együttműködési szerződés volt, amelyet a felperes a Kft.1-el, valamint az gazdasági társaság2-vel (továbbiakban: Kft.2) kötött. A szerződésben a Kft.1 és Kft.2 vállalta, hogy saját, többes foglalkoztatású alkalmazottjaival élelmiszeripari és üzemfenntartási szolgáltatást végeznek a felperes részére.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a revíziós jegyzőkönyvben a fenti számlák utáni áfalevonási jog megtagadására tett megállapítást. Előzményként hivatkozott a Kft.1-nél 2021. január hónapra a 7103825799 számú megbízólevél alapján lefolytatott adóellenőrzésre, amelynek során feltárták, hogy a felperessel és más megrendelőkkel számos hasonló együttműködési szerződés állt fenn; a többes foglalkoztatásuként, a Kft.2 által bejelentett több mint 350 fő munkavállaló kijelölt munkáltatója a Kft.2 volt, de további foglalkoztatóként a Kft.1 is bejelentésre került; ezen ellenőrzés során a felperes részéről annak képviselője akkor úgy nyilatkozott, hogy a Kft.1 csupán közreműködött, átlagosan 15 fő létszámmal biztosította a szolgáltatását, az ételgyártást a felperes végezte. A revízió rögzítette a felperes székhelyén előzetes bejelentés nélkül lefolytatott helyszíni ellenőrzés eredményét, az ekkor nyilatkozott, felperest képviselő egyéb1, és a helyszínen munkát végzők tanúvallomásait, a további foglalkoztatott írásbeli nyilatkozatait, valamint a Kft.2-nél a 7246426691 számú megbízólevéllel végzett kapcsolódó vizsgálat során feltártakat. Megállapította, hogy a felperes székhelyén működő konyhában került előállításra és csomagolásra az a készétel, amelyet a felperes a vevői (többek között gazdasági társaság3, gazdasági társaság4, gazdasági társaság5) felé értékesített.

[3] A megállapítás szerint a Kft.1 fenti szerződéseit mögött a tényleges szándék olyan több számlázási lánc kialakítása volt, amelyek legalján a Kft.2 – a járulékbevallásokat és áfabevallásokat benyújtó társaság – állt, középen a tőle számlát befogadó Kft.1, a végén a megrendelők, mint például a felperes. A Kft.1 ezáltal minimalizálni tudta áfa fizetési kötelezettségét, a többes foglalkoztatás beiktatásával formálisan a Kft.2-höz jelentették be a munkavállalókat, amely bevallotta az áfa-t, és a foglalkoztatás közterheit, de az adófizetési kötelezettségét nem teljesítette, az általa kibocsátott számlák ellenértékét sem fizették meg a részére. A felperes esetében az együttműködési szerződés ellenérték fizetésével kapcsolatos ellentmondásait rögzítette a revízió, az ellenértéket a felperes a szerződés egyik rendelkezése szerint pénzügyi segédnek, a gazdasági társaság6-nek teljesítette (ahogy a Kft.1 több más vevője is), amely cég munkabéreket utalt, de bankszámlájáról nagy összegű készpénzfelvételekre került sor. A revízió megállapítása szerint a Kft.1-nél bejelentett munkavállalók foglalkoztatása ténylegesen nem több munkáltató által létesített munkaviszonyban valósult meg, a konstrukció nem felelt meg a Munka Törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (továbbiakban: Mt.) 195. §-ában foglaltaknak.

[4] A perbeli esetben a revízió arra a következtetésre jutott, hogy a felperesi tevékenység során a munkavállalók valódi foglalkoztatója a felperes volt, aki ténylegesen sem a Kft.1-től, sem más adóalanytól nem vette igénybe a számlák szerinti szolgáltatást, hanem a megrendelői felé saját nevében, - kizárólag az általa foglalkoztatott munkavállalók

közreműködésével - teljesített. A revízió minősítése szerint ezért a felperes által befogadott számlákon szereplő gazdasági események nem történtek meg: a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye (továbbiakban: KMK vélemény) 1. pontjában foglaltak az irányadók. A jegyzőkönyv mellékletei között a felperes iratain, 2021. I. negyedéves jelenléti íveken, a megrendelőinek és a munkát végzőknek a nyilatkozatain, tanúvallomásain kívül 2021. január havi bérjegyzékek szerepelnek.

[5] A felperes a revíziós jegyzőkönyvre észrevételt terjesztett elő, amelyben többek között sérelmezte, hogy az elsőfokú adóhatóság nem valós tényállást állapított meg; az iratokat nem ismerhette meg; a más adózónál folytatott ellenőrzésből csak az adóhatóság által leírt tények tudhatók, de azok nincsenek iratokkal alátámasztva.

[6] Az elsőfokú adóhatóság – az észrevétel alapján is fenntartva a megállapításokat – a 7702280377 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére áfa adónemben, valamint a további, foglalkoztatáshoz kapcsolódó adó- és járuléknemben összesen 17.510.000 forint adókülönbséget állapított meg, amely adóhiánynak minősült, és ezután 22.006.000 forint adóbírságot szabott ki, valamint 550.000 forint késedelmi pótlékot számított fel. A más adózónál, Kft.1-nél folytatott ellenőrzés kapcsán arra hivatkozott {elsőfokú határozat 28. oldal d) pontja}, hogy ezeket a tényeket, körülményeket a tényállás egy-egy elemeként rögzítette, de a felperessel szembeni megállapításait nem ezekre alapozta.

[7] A felperes a fellebbezésében az eljárás során harmadszor élt iratbetekintési kérelemmel. Továbbra is kifogásolta, hogy az elsőfokú adóhatóság valótlan tényállás alapján, a más adózónál folytatott ellenőrzés leírt tényei alapján tett megállapításokat, és ezen adózó működésére a felperesnek rálátása nem lehetett. Sérelmezte a teljes iratanyag megismerhetőségének hiányát, kiemelve, hogy a korábbi iratmegküldések során a könyvelő vélhetően a családját érintő covid megbetegedés miatt nem töltötte le az iratokat. Előadta, hogy nem tudható, miszerint a más adózónál folytatott ellenőrzés alapján leírtak végleges megállapításokon vagy még folyamatban lévő ellenőrzés során feltártakon alapulnak.

[8] A fellebbezés folytán eljár alperes a 6434926663 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) az elsőfokú határozatot helybenhagyta, az elsőfokú adóhatóság indokaival egyetértett. Az iratbetekintéssel kapcsolatban részletezte a háromszor előterjesztett felperesi kérelmet és az arra teljesített adóhatósági iratmegküldéseket. A Kft.1 ellenőrzése során megállapított tényállás ismertetését lényegesnek tartotta {alperesi határozat 17. oldal vége – 18. oldal első két bekezdés}, mert abból is kitűnik, hogy a Kft.2 nem lehetett tényleges foglalkoztatója a munkavállalóknak, akik nem kerültek bejelentésre a Kft.1-hez sem, hanem valós foglalkoztatójuk a felperes volt. Mindezek alapján az alperes jogszerűnek találta azt a megállapítást, hogy a felperes nem vette igénybe a tárgyi szolgáltatást a Kft.1-től vagy más adóalanytól.

[9] Az alperes a döntésében jogszabályi hivatkozásként felsorolta többek között az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 13. § (1) bekezdését, 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, és utalt az Európai Unió Bírósága (EUB) C-459/17. és C-460/17. számú, SGI ítéletének 39. pontjára.

A keresetlevél és a védírat

[10] A felperes a keresetlevelében kérte az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedően elsődlegesen a hatályon kívül helyezését (tartalma szerint

megsemmisítését), másodlagosan a megsemmisítés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését. Jogalapjában és összegszerűségében is vitatta a határozatokat, az adóbírságot aránytalannak nevezte.

[11] Hivatkozása szerint az adóhatóság a közte és a számlakibocsátója közötti jogviszonyt nem helyesen minősítette, nem derítette fel a felek valós szerződési akaratát, amely többes foglalkoztatásra, illetve munkaerő-kölcsönzésre irányult. A székhelyén feltártak valós gazdasági tevékenységet végzését bizonyítják, alvállalkozót jogszerűen vett igénybe a készétel elkészítéséhez; a bérelt munkaerő székhelyén történő munkavégzése nem kifogásolható, az nem a terhére szóló bizonyíték. A tényállás részben a megkérdezett munkavállalók vallomásain alapult, akik azonban az adóhatóság által feltett kérdések tartalmával nem voltak tisztában; a nyilatkozatokból olyan következtetést vont le az alperes, amelyek azokban nem szerepeltek. A számlák hiteltelenségének bizonyítékai nem ismerhetők meg a határozatokból, azok csak tényleírást tartalmaznak; a más adózónál folytatott ellenőrzésről nem tudni, hogy végleges megállapítással zárult vagy még folyamatban van. A Kft.1 számlakibocsátónál feltárt hiányosságok a felperes terhére nem értékelhetők, azokra rálátása nem volt; a felpereshez köthető – egyedüli – kifogás az ellenérték nem megfelelő számlára utalása volt, amelyre azonban jogszerűen kerülhetett sor.

[12] Előadta, hogy az iratok megismerésére teljeskörűen nem volt lehetősége, amely korlátozta a jogorvoslati jogának gyakorlásában. Keresetlevele végén indítványt tett az alperes által hivatkozott cégek összes ellenőrzési iratanyagának megismerése érdekében arra, hogy a bíróság kötelezze az alperest az iratok megküldésére, mert azok nem képezték a határozatok mellékletét.

[13] A felperes tanúbizonyításra is vonatkozó keresetpontosítást terjesztett elő a per első tárgyalásának napján, 2022. október 13-án, amelyet az elsőfokú bíróság érdemben mellőzött, annak határidőn túli benyújtása miatt a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 60. § (2) bekezdése alapján.

[14] Az alperes a védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglaltakat fenntartva.

A jogerős ítélet

[15] Az elsőfokú bíróság az ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában utalt az ügylet valódi tartalma szerinti minősítésére {az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-ára} és rögzítette, hogy a munkavállalókat ténylegesen a felperes foglalkoztatta, amely egyéb1 és a munkavállalók nyilatkozata alapján egyértelműen megállapítható volt, ahogy a Kft.1 vizsgálata alapján az is: a számlakibocsátó nem volt valós foglalkoztató, kizárólag a továbbszámlázás volt a feladata, a munkavállalók a Kft.2-höz kerültek bejelentésre, amely azonban az adó- és járulékfizetési kötelezettségének nem tett eleget. A felperes úgy vonta le az áfa-t (az adókijátszás akként valósult meg), hogy tisztában volt azzal, miszerint a befogadott számla tartalom nélküli (figyelemmel a saját munkavállalói foglalkoztatására). Így azzal is tisztában volt, hogy olyan áfa-t von le, amelyet a számlázási lánc végén álló cég nem fizet be és úgy foglalkoztatja a munkavállalóit, hogy utánuk a szja és járulékfizetési kötelezettségének nem tesz eleget. Az adóhatóság tehát helyesen állapította meg a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként hogy a felperes és a Kft.1, illetve Kft.2

között létrejött szerződés mögött nincs valós gazdasági tevékenység; de a három szereplős jogviszonyra tekintettel (fennáll egy jogviszony a felperes és a számlakibocsátója között, valamint a felperes és a megrendelője között is, amely utóbbinál a gazdasági esemény megvalósult) az adóhatósági megállapítást pontosította a KMK vélemény 1. és 2. tényállásának a kombinációjára utalva, a felperes aktív szerepét hangsúlyozva.

[16] Az elsőfokú bíróság nem osztotta azt a felperesi érvelést, hogy a nyilatkoztatott munkavállalók nem értették meg a részükre feltett kérdéseket; álláspontja szerint továbbá semmilyen adat nem merült fel a Kft.1 munkáltatókénti működésére (a munkavállalókat nem a Kft.1 képviselője vette fel, nem utasította őket, ellenőrzési jogkört nem gyakorolt, a tárgyi feltételeket nem biztosította); a felperes által hivatkozott Mt. 195. §-a szerinti többes foglalkoztatás vagy a munkaerő-kölcsönzés sem valósult meg.

[17] Az iratmegismerés jog sérelmével kapcsolatban rögzítette, hogy a jegyzőkönyv mellékletét képezte valamennyi bizonyíték, amely a megállapítás alapjául szolgált, ezért a felperes a jogorvoslati jogának gyakorlásában nem volt akadályozva.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[18] A felperes felülvizsgálati kérelmében kérte elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és az alperesi és elsőfokú adóhatósági határozat hatályon kívül helyezését (tartalmilag megsemmisítését), az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezésével, másodlagosan a jogerős ítélet megváltoztatásával érdemi új határozat hozatalát kérte.

[19] Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság rövid tárgyalás alapján, perfelvétel lefolytatása nélkül, a Kp. 71. §-ába ütközően, a tanú – és egyéb bizonyításra lehetőséget nem adva, az alperesi megállapítást kellően megalapozottnak fogadta el úgy, hogy annak bizonyítékait nem is ismertette és nem a KMK 1. esetkörét látta megvalósulni. Az az állítás, hogy a felperes foglalkoztatta a munkavállalókat bizonyítatlan, ilyen megállapítás nem vonható le a munkavállalók és egyéb nyilatkozatainak valós tartalmából, a felperesnek mégsem volt módja a bírósági eljárásban bizonyítani, a tanúkat megidéztetni és kérdéseket feltenni. Kifejtette, hogy a munkavállalók körében tett megállapításnak sem ténybeli, sem jogszabályi alapja nincsen. A szerződés tényleges tartalmát kellett volna vizsgálni, és nem állt rendelkezésre adat a színlelt munkaszerződésre vonatkozóan, e tekintetben az alperes és az elsőfokú bíróság sem fogalmazott meg állítást. A Kft.1, vállalkozó foglalkoztatási konstrukcióját a felperesnek nem kellett ellenőriznie, arra rálátása sem volt, így a jogerős ítélet megalapozatlan a felperes tudatával, aktív magatartásával kapcsolatban; a három szereplős jogviszony értelmezésével pedig túlterjeszkedett az alperesi megállapításon, egyébként kiegészítette annak tényállításait.

[20] Az iratmegismerési jog kapcsán kiemelte, hogy szemben a jogerős ítéletben írtakkal, a revíziós jegyzőkönyv a Kft.1 és Kft.2 vonatkozásában semmilyen bizonyítékot nem tartalmazott, ami alkalmas lenne az adófizetési kötelezettségeik bizonyítására, az adókiáértés megtrténtének alátámasztására, amelyből következően az abban való felperesi közreműködés sem bizonyítható. Az adótitok miatt azonban ezen cégekre vonatkozó adatok nem voltak megismerhetők a felperes számára, így ezeket ellenőrizni sem tudta. Előadta, hogy az elsőfokú bíróság ezáltal jogsértően nem tisztázta az okiratok bizonyító erejét.

[21] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos 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 a Kft.1. adóellenőrzésének és Kft.2 kapcsolódó vizsgálatának tárgyi ellenőrzés során való figyelembevételét eltérő jelentőségüként kezelte az elsőfokú adóhatóság és az alperes, amelynek a perben azért van relevanciája, mert az elsőfokú bíróság is következtetéseket vont le a Kft.1 adóellenőrzése alapján, és ugyan kiemelten hivatkozott egyéb és a munkavállalók tanúvallomásaira, de úgy folytatta le a peres eljárást, hogy a más adózónál folytatott adóellenőrzés iratai nem álltak a rendelkezésére.

[25] A tárgyi ügyben az adóhatósági megállapítás – és az azzal egyetértő elsőfokú bírósági döntés – alapját az képezte, hogy a felperes foglalkoztatta ténylegesen azokat az alkalmazottakat, akik a Kft.2-nél voltak bejelentve (a Kft.1 mint további foglalkoztató került bejelentésre). Az elsőfokú adóhatóság hangsúlyozta, hogy ezt a Kft.1 és Kft.2 vizsgálatainak iratai tükrözték, de határozatában (28. oldal) csak a tényállás egy-egy eleme kapcsán hivatkozott a más adózónál folytatott ellenőrzésre; megfogalmazása szerint a felperessel szembeni megállapítását nem erre alapozta. Ehhez képest az alperes a Kft.1-nél végzett adóellenőrzés jelentőségét emelte ki (alperesi határozat 18-19. oldal), amikor rögzítette, hogy azon eljárás során került megállapításra, hogy a Kft.2 nem végzett valós gazdasági tevékenységet és ebből következően sem lehetett a munkavállalók valós foglalkoztatója. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet [22] bekezdésében úgy foglalt állást, hogy egyéb és a munkavállalók nyilatkozata alapján egyértelműen megállapítható volt a felperes általi foglalkoztatás; és a Kft.1 vizsgálata alapján az is rögzíthető volt, miszerint ez a cég munkavállalókat nem foglalkoztatott, ők a Kft.2-höz kerültek bejelentésre, úgy, hogy utánuk az adó- és járulékfizetési kötelezettséget ez a cég nem teljesítette; az adókijátszás többek között azáltal valósult meg, hogy a felperes tartalom nélküli számla után élt áfalevonási joggal, amellet, hogy tisztában kellett lennie a Kft.2 áfa-, szja- és járulékfizetési kötelezettségének elmulasztásával. Az elsőfokú bíróság tehát úgy hivatkozott a Kft.1 és Kft.2 esetében feltártakra, hogy az említett, Kft.1-nél folytatott adóellenőrzés, a Kft.2-nél végzett kapcsolódó vizsgálat iratanyaga, annak a megállapítás alapjául szolgáló része az elsőfokú bírósági eljárásban nem állt rendelkezésre, annak dokumentumai a felperesi adóellenőrzéshez nem kerültek csatolásra. A tárgyi adóellenőrzést lezáró revíziós jegyzőkönyv mellékletében sem szerepelnek ilyen iratok (egyedül a 2021. január havi bérjegyzékek). (A felülvizsgálati tárgyaláson az alperes jogi képviselője úgy nyilatkozott, hogy a Kft.1 adóellenőrzésének iratai rendelkezésére álltak az adóhatóságnak, de mivel a revíziós jegyzőkönyv, illetve a

határozatok megfelelően ismertették az ellenőrzés során tett megállapításokat, ezen iratok jelen ügghöz csatolása nem volt szükséges.)

[26] A Kúria hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság tévesen hagyta figyelmen kívül, hogy a Kft.1 adóellenőrzése, és a Kft.2 kapcsolódó vizsgálata vonatkozásában a megbízólevél számának ismertetésén kívül semmilyen konkrét iratra, dokumentumra nem hivatkozott az adóhatóság, – amit a felperes mindvégig kifogásolt – illetve az sem állapítható meg a revíziós jegyzőkönyvből vagy a határozatokból, hogy a megállapítással záruló eljárás alapozta-e meg az adókijátszás megállapított körülményeit, amellyel a felperesi részvételt igazolták. Az ilyen tárgyú ügyekben mellőzhetetlen, hogy amennyiben volt adóelkerülés vagy adókijátszás, akkor annak bizonyítékait az eljárás részévé kell tenni, oly módon, hogy azt az adózó vitathassa és közigazgatási per kezdeményezése esetén a bíróság is megismerhesse, és ezáltal a kereseti kérelem keretei között érdemben vizsgálhassa az adóhatósági határozatok jogszerűségét.

[27] A Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a perben jelentős tényeket a felek tényállításainak és 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 közigazgatási perben eljáró bíróságnak a Kp. 78. § (2) bekezdésében foglaltakra is figyelemmel kell eljárni. Eszerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.

[28] A perbeli esetben az elsőfokú bíróság a Pp. 279. § (1) bekezdésével és a Kp. 78. § (2) bekezdésével ellentétesen járt el, nem tulajdonított jelentőséget a hiányzó iratanyagnak és elsődlegesen a nyilatkozatokra, a munkavállalók tanúvallomásaira hivatkozott, mint amelyek egyértelműen alátámasztják, hogy ténylegesen a felperes foglalkoztatta őket. Ezek a bizonyítékok a Kúria megállapítása szerint önmagukban nem igazolják kétséget kizáróan a felperes valódi munkáltatói minőségét (például tanúl tanúvallomásában az 1. és 2. kérdésre adott válaszban a Kft.1-re mint munkáltatóra hivatkozott, és a tanúvallomások túlnyomó része is tartalmaz ilyen állítást). A jogerős ítélet érvelése ezért nem elfogadható, az elsőfokú bíróság nem megfelelően vizsgálta, hogy az adóhatósági megállapítás megalapozott-e, az bizonyítékokkal alátámasztott-e.

[29] Nem vizsgálta továbbá részletesen a felperes kereseti kérelméből az arra vonatkozó jogsérelmet – melyet a felperes az adóellenőrzés és az adóigazgatási eljárás során is előadott – hogy a Kft.1 adóellenőrzését, a Kft.2 vizsgálatát illető iratokba az adóhatóság előtt nem tekinthetett be. A kereseti kérelmet e körben nem vetette össze azokkal a körülményekkel, hogy az iratbetekintési kérelmekre az adóhatóság milyen iratokat küldött meg a felperes részére (a felperes állítása szerint - és az iratküldést tartalmazó küldemények iratlistája alapján - főként a felperes által előterjesztett vagy nála feltárt dokumentumokat, míg a más adózóknál folytatott eljárás iratait nem). Az elsőfokú bíróság ezzel összefüggésben kizárólag azt mérlegelte {jogerős ítélet [28] bekezdés}, hogy a revíziós jegyzőkönyv mellékletét képezte valamennyi, a megállapítás alapjául szolgáló bizonyíték, azonban a fentiek szerint részletes vizsgálatot nem végzett, a felperes keresetlevelében foglalt, a Kft.1-el és Kft.2-vel kapcsolatos iratszatolásra vonatkozó bizonyítási indítványra nem reagált.

[30] Mindezekre vonatkozóan a felperes a felülvizsgálati kérelmében megalapozottan állította, hogy az elsőfokú bíróság jogszabálysértést követett el. A Kúria ugyanakkor kiemeli, hogy önmagában a Kp. 71. §-ának megsértésére vonatkozóan felhozott érvek - a felperes által rövidnek ítélt tárgyalás, az (érdemi) perfelvétel elmaradása - kapcsán állított jogszabálysértés nem volt megállapítható. A Kp. 71. § (2) bekezdése a tárgyalás

vezetése körében úgy rendelkezik, hogy az elnök a) ügyel a tárgyalás méltóságára és rendjére, b) felhívja a figyelmet a tényelőadások tisztázatlanságára, azok értelmezésére, kiegészítésére, és az ellentmondások feloldására, c) ügyel arra, hogy a felek és az érdekeltek a tényállításaikat, nyilatkozataikat és bizonyítási indítványait időben terjesszék elő, d) a jogvita ténybeli és jogi vonatkozásait a felekkel megtárgyalja, e) tájékoztatja a feleket a köztudomásúként ismert, valamint a bíróság hivatalos tudomásának körébe tartozó, az ügy szempontjából lényeges tényekről, f) meghatározza a bizonyítási cselekmények, valamint a felek meghallgatásának sorrendjét, továbbá elsőként tehet fel kérdést a tanúnak és a szakértőnek, g) a tárgyalás során bármikor szót adhat az eljáró tanács tagjainak. E jogszabályi rendelkezések sérelme kapcsán a felperes általános előadást tett, konkrétumokra nem hivatkozott, a tárgyaláson e hiányosságokat nem jelezte, nem kért további iratismertetést vagy azt, hogy tisztázásra szoruló kérdésekben a bíróság adjon tájékoztatást, részletesebben tárgyalja meg a jogvita ténybeli és jogi vonatkozásait a felekkel. A tanúvallomás indítványozására pedig az elsőfokú bíróság által elkésettnek nyilvánított keresetkiterjesztésben került sor, utóbbi megállapítást ugyanakkor a felperes a felülvizsgálati kérelmében nem vitatta.

[31] Mindezekre tekintettel a Kúria a jelen végzés [24], [26]-[29] bekezdéseiben megállapított, az ügy érdemére kiható jogszabálysértések miatt a Kp. 121. [§ (1) bekezdés a) pontja alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[32] Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak a rendelkezésére álló iratok alapján vizsgálnia kell, hogy a felperes tényleges foglalkoztatói minőségére, adóelkerülésben vagy adókijátszásban való részvételére vonatkozó adóhatósági megállapítás kellően megalapozott-e, azt a betérjesztett, az adóhatósági eljárásban figyelembe vett bizonyítékok megfelelően alátámasztják-e, megállapítható-e a felperes eljárási jogait érintően eljárási hiba az iratbetekintési jog biztosítása során, a megelőző eljárásban tett megállapítás megalapozásaként a revízió által végzett iratcsatolás a bizonyítási eljárás lefolytatásához megtörtént-e, ezek az adatok megfelelőek, elegendőek voltak-e. El kell bírálni a felperes keresetlevelében előterjesztett bizonyítási indítványait (különös figyelemmel az alperes iratcsatolásra kötelezésével kapcsolatos indítványára). Mindezek után kerülhet abba a helyzetbe az elsőfokú bíróság, hogy érdemben döntsön az alperesi határozat jogszerűségéről.

A döntés elvi tartalma

[33] *Amennyiben a számlabefogadó adózónak nyújtott, a munkaerő biztosítását célzó szolgáltatásról kiállított számla hitelességét elvető és ezáltal az adózó tényleges foglalkoztatói minőségét megállapító adóhatósági határozat alapját a számlakibocsátónál végzett adóellenőrzés, másik adózónál folytatott kapcsolódó vizsgálat eredménye is képezi, akkor az erre vonatkozó kereseti kérelem alapján vizsgálni kell, hogy a megállapítás megalapozásaként, a revízió által végzett iratcsatolás a bizonyítási eljárás lefolytatásához megtörtént-e, ezek az adatok megfelelőek, elegendőek voltak-e, különösen, ha munkavállalói tanúvallomások az adózó foglalkoztatói minőségét egyértelműen nem támasztják alá.*

Záró rész

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

[35] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán irányadó 110. § (3) bekezdése alapján a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségét csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróságnak kell döntenie. A Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 3. § (2) bekezdése alapján, az IM rendelet 3. § (4) bekezdésére is figyelemmel ügyvédi munkadíj címén a felperes oldalán a perköltséget 460.565 forintban, az alperes oldalán jogtanácsosi munkadíj címén 362.650 forintban állapította meg, figyelemmel a beadványok munkaigényére és a felülvizsgálati tárgyaláson való megjelenésre.

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

Budapest, 2023. június 15.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
s.k.
előadó bíró

dr. Márton Gizella
bíró

dr. Stefancsik Márta s.k.
s.k.
bíró

dr. Demjén Péter
bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő