



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.277/2025/5.

A tanács tagjai:

dr. Darák Péter tanácselnök

dr. Demjén Péter előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

Ságiné dr. Márkus Anett

dr. Stefancsik Márta

A felperes:

Gebotech Ipari és Szolgáltató Kft.

(cím1)

A felperesi képviselő:

dr. Szeiler Nikolett egyéni ügyvéd

(cím2)

Az alperes:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője:

dr. Szabó-Piniel Orsolya kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügy

A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél: a felperes

A felülvizsgálattal támadott határozat: a Veszprémi Törvényszék 12.K.700.427/2025/17. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 12.K.700.427/2025/17. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

Az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 332.850 (háromszázharminckettőezer-nyolcszázötven) 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 felperes főtevékenysége fémszerkezet gyártása, megbízható minősítésű adózónak minősül. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Vármegyei Adó- és Vámigazgatósága a felperesnél általános forgalmi adónemben a 2022. július hónapra vonatkozóan ellenőrzést folytatott le. Az ellenőrzés a levonható általános forgalmi adó körében a Számlakibocsátó1 Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó1) által kiállított, szám sorszámú, 2022. július 29-i teljesítési időpontú, 24.655.000 forint bruttó értékű, 6.657.000 forint általános forgalmi adót tartalmazó számla alapján gyakorolt adólevonási jogot érintette.

[2] Az ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság a 4377384804 iktatószámú határozatával a vitatott számla alapján gyakorolt adólevonási jogot megtagadta, és a felperes terhére 6.657.000 ezer forint adókülönbözetet - ebből 6.640.000 forint adóhiányt - továbbá 1.660.000 forint adóbírságot és 669.000 forint késedelmi pótlékot állapított meg.

[3] Az adóhatóság megállapította, hogy a számlával összefüggésben az átadás-átvételi jegyzőkönyvek, a vállalkozói szerződés, bérleti szerződés és a pénzügyi teljesítést igazoló bizonylatok, számlakivonat álltak rendelkezésre. Rögzítette, hogy a felperes és a Számlakibocsátó1 2022. július elsején bérleti és vállalkozási szerződést kötött. A Számlakibocsátó1 a felperes tulajdonában álló polgárdi telephelyen kazántartozékok és egyéb fémszerkezetek gyártását vállalta a felperes által biztosított anyagok felhasználásával, a szerződés lehetővé tette alvállalkozók igénybevételét. Az ellenőrzés során az adóhatóság

rögzítette, hogy a Számlakibocsátó1 bevételeiben több alvállalkozót ----- így különösen a Kft Kft., Kft1 Kft., Kft2 Kft., BKft3 Kft., Kft4 Kft., Kft5 Kft. és név egyéni vállalkozó – tüntetett fel, amelyek számlái alapján adólevonási jogot gyakorolt.

[4] Az adóhatóság rögzítette, hogy a felperes telephelyén 2022. október 28-án tartott helyszíni ellenőrzés során megállapította, hogy a Számlakibocsátó1 egyes munkavállalói a felperes telephelyén végeztek munkát. A Számlakibocsátó1-nél a Nemzeti Adó- és Vámigazgatóság Jász-Nagykun-Szolnok Vármegyei Adó- és Vámigazgatósága 2022. május 1. és 2022. szeptember 30. közötti időszakra kiterjedő adóvizsgálat során megállapította, hogy a Számlakibocsátó1 és az általa igénybe vett alvállalkozók bevételei kötelezettségeiknek eleget tettek, de adófizetési kötelezettségüket nem teljesítették; a társaságok működésében több személyi és szervezeti összefonódás volt megállapítható (azonos székhelyszolgáltató és közös könyvelő személye); a Számlakibocsátó1 társaság nevében a bejegyzett ügyvezető ténylegesen nem járt el, a társaság ügyeit teljes meghatalmazással cégvezető1 (a továbbiakban: Cégvezető1) intézte, aki a felperessel folytatott tárgyalásokban is részt vett. A Cégvezető1 személyére figyelemmel az adóhatóság kiterjesztette a számlázási láncolat vizsgálatát más, a felperessel kapcsolatba hozható társaságokra is, így az számlakibocsátó2 Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó2) és a 2020. augusztus 4. és 2020. október 31. napja közötti időszak vonatkozásában az számlakibocsátó3 Kft. (a továbbiakban: Számlakibocsátó3), amelyek működésében hasonló alvállalkozói konstrukció volt megállapítható.

[5] Az adóhatóság rögzítette, hogy a felperest 2022. március 21-én tájékoztató levélben értesítette a Számlakibocsátó2 működésével összefüggésben feltárt számlázási láncról és adóelkerülő magatartásról. Az adóhatóság a Számlakibocsátó1 tevékenységével kapcsolatban 2023. szeptember 19-én újabb tájékoztató levelet küldött a felperes részére.

[6] Az elsőfokú adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény a felek között megvalósult, ugyanakkor a Számlakibocsátó1 az alvállalkozói láncolatban keresztül adókijátszást valósított meg. Az adóhatóság az ügyet az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. esetkörébe sorolta, és arra a következtetésre jutott, hogy a feltárt objektív körülmények alapján a felperesnek tudnia kellett volna arról, hogy az ügylet adócsalással érintett értékesítési láncba kapcsolódik.

[7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 1713672263 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Leszögezte, hogy az elsőfokú adóhatóság megállapításai az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban Áfa tv.) 2. § a) pontja, 55. § (1) bekezdése, 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 121. § (1) bekezdés a) pontja, továbbá a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban Számv. tv.) 15. § (3) bekezdése, 165. § (2) bekezdése és 166. § (1) bekezdései szerint megalapozottak voltak, és a KMK vélemény 3. esetköre áll fenn. Hivatkozott az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) Mahagében és Dávid ügy (C-80/11. és C-142/11.) ítéletében foglalt elvekre is, és megállapította, hogy a feltárt objektív körülmények alapján a felperes a számlázási láncolatban megvalósuló csalárd magatartás tekintetében passzív közreműködőként vett részt.

[8] Az alperes álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság okszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a felperesnek észlelnie kellett volna a számlázási láncolatban megvalósuló adóelkerülő magatartást. E körben figyelembe vette, hogy a felperes a szerződéses tárgyalásokat nem a Számlakibocsátó1 törvényes képviselőjével, hanem a teljes körű meghatalmazással eljáró Cégvezető1-gyel folytatta, a Számlakibocsátó1 adóminimalizáló bevallásokat nyújtott be, és az alvállalkozók sem általános forgalmi adó-, sem járulékfizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, a társaságok törvényes képviselői ténylegesen nem láttak el vezetői feladatokat, továbbá a Számlakibocsátó1 és az alvállalkozók működésében személyi- és gazdasági összefonódások voltak megállapíthatók, amelyeket az azonos székhelyszolgáltató, a közös könyvelő, valamint az állandó meghatalmazott személye is alátámasztott. Az alvállalkozók többsége kizárólag a Számlakibocsátó1 részére számlázott, működésük gazdasági realitása nem volt igazolható.

[9] Az alperes további, a család konstrukció fennállását alátámasztó körülményként értékelte, hogy az alvállalkozók a Számlakibocsátó1-gyel közel azonos időben alakultak, a teljes szerződések ellenértékét a Számlakibocsátó1 nem utalta tovább részükre, hanem készpénzben vette fel, így annak további felhasználása nem volt nyomon követhető. A Számlakibocsátó1 és az alvállalkozók a vizsgált időszakot követően rövid időn belül megszűntek vagy kényszertörlesztés alá kerültek. Az alperes a személyi összefonódások körében értékelte azt is, hogy a Cégvezető1, valamint Cégvezető2 korábban más, a felperessel kapcsolatban álló társaságok (Számlakibocsátó2 és Számlakibocsátó3) működésében is hasonló konstrukciót alkalmaztak, amelyről a felperes a részére megküldött adóhatósági tájékoztató levelek alapján tudomással bírt.

[10] Az alperes a Kúria Kfv.35.301/2020/10. számú végzésére is hivatkozva kifejtette, hogy az adóalanyt észszerűen elvárható intézkedések megtételének kötelezettsége terheli annak érdekében, hogy ne váljon család számlázási láncolat részévé, de a felperes e kötelezettségének nem tett eleget, mert a Számlakibocsátó1 működésének körülményeit, kapacitását, referenciáit, alvállalkozóit nem vizsgálta, a törvényes képviselővel nem tárgyalt és a Cégvezető1 által garanciák nélkül tett ígéreteket ellenőrzés nélkül elfogadta.

[11] Mindezek alapján az alperes megállapította, hogy a felperes a számlázási láncolatban megvalósuló adóelkerülő magatartás tekintetében passzív résztvevőként járt el, ezért a vitatott számla alapján gyakorolt adólevonási jog megtagadása jogszerű volt. A jogkövetkezmények körében az adóhatóság az Art. 155. § (2) bekezdése, 215. § (1) bekezdése és 219. § (1) bekezdése alapján az adóbírságot a felperes megbízható minősítésére figyelemmel az adóhiány 25 százalékában állapította meg, továbbá a késedelmi pótlék kiszámítását is jogszerűnek találta.

A kereset és a védírat

[12] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását kérte akként, hogy a felperes terhére megállapított áfa adónemben fennálló adótartozás, továbbá a késedelmi pótlék és adóbírság törlésre kerüljön, és kérte annak megállapítását, hogy a felperesnek áfa adónemben tartozása nem áll fenn. Másodlagosan az elsőfokú adóhatósági

határozatra is kiterjedően az alperesi határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra történő utasítását kérte.

[13] Álláspontja szerint az alperesi határozat sérti az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 4. §-át, 58. § (4) bekezdését, 73. § (1) bekezdés c) pontját és 99. § (1)-(2) bekezdését, mivel az adóhatóság a tényállást hiányosan tárta fel, a bizonyítékokat részben iratellenesen, részben okszerűtlenül értékelte, valamint az indokolási kötelezettségének sem tett eleget, több, az adózó javára szolgáló körülményt pedig nem vett figyelembe.

[14] A felperes vitatta azt a megállapítást, hogy a számla befogadásakor tudnia kellett volna az értékesítési láncban megvalósuló adókijátszásról. Előadta, hogy az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény a KMK véleményben nem szereplő „tudhatott” fordulatra alapította a felperes tudattartalmára vonatkozó következtetését. Álláspontja szerint a feltárt objektív körülményekből okszerűen nem vezethető le, hogy a felperesnek tudomása volt, vagy tudnia kellett volna az adókijátszásról.

[15] A felperes szerint a 2022. évi adóhatósági tájékoztató levélből legfeljebb az volt megállapítható, hogy a Számlakibocsátó alvállalkozói körében merültek fel problémák, azonban abból nem következett, hogy a Számlakibocsátó működése vagy Cégvezető személye csalárd magatartással lenne összefüggésbe hozható. Hangsúlyozta, hogy Cégvezető korábban megbízhatóan biztosította a szükséges gyártási kapacitást, a szerződés az alvállalkozók igénybevételét nem tiltotta, az alvállalkozók kilétének üzleti okból történő titokban tartása pedig az iparági gyakorlatban elfogadott. A felperes álláspontja szerint az ügyvezető adózási kérdésekben járattan volt, és nem volt tudomása sem a beszállítók esetleges számlázási láncolatairól.

[16] A felperes előadta azt is, hogy könyvvizsgálója nem jelzett adózási kockázatot, továbbá a korábbi jogkövetési vizsgálatok során az adóhatóság sem tárt fel szabálytalanságot. Álláspontja szerint az adóhatóság olyan információk alapján vont le következtetéseket, amelyek az adóellenőrzések során váltak ismertté és amelyek feltárására az adózó nem rendelkezik hatáskörrel. Hivatkozott arra is, hogy az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata szerint az adózótól nem várható el az adóhatósági ellenőrzéssel egyenértékű vizsgálat a beszállítók vagy azok alvállalkozói vonatkozásában, a felperes pedig a szerződéskötést megelőzően a beszállító nyilvánosan elérhető adatait ellenőrizte.

[17] A felperes hangsúlyozta továbbá, hogy a Számlakibocsátó nevében eljáró Cégvezető ügyvédileg ellenjegyzett meghatalmazás alapján járt el, amelynek szabályszerűségét az adóhatóság sem vitatta, ez pedig a felperes számára a gazdasági kapcsolat jogszerű működésébe vetett bizalmat erősítette. Álláspontja szerint az sem tekinthető gyanús körülménynek, hogy a beszállító nevében meghatalmazott járt el, illetve hogy a beszállító székhelye vagy könyvelője más társaságokéval azonos volt, mivel ezek az adatok a felperes számára nem voltak megismerhetők.

[18] Hivatkozott arra is, hogy a teljesítés ténylegesen megvalósult, a Számlakibocsátó munkavállalókat foglalkoztatott, a munkavégzés a telephelyen zajlott, és a vizsgált időszakban a felperesnek nem volt tudomása a beszállítóval összefüggő adóhatósági

megállapításokról. Az adóhatóságnak nem csak az adócsalás fennállását alátámasztó objektív körülményeket kellett volna bizonyítania, hanem azokat is, amelyek alapján a felperesnek tudnia kellett volna az adókijátszásról. Ilyen körülményeket azonban nem tárt fel. Hivatkozott a Kúria Kfv.35.507/2011/3. és Kfv.35.188/2020/4. számú döntéseire is, amelyek szerint a számlakibocsátó érdekkörében felmerült szabálytalanságok nem róhatók a számla befogadó terhére, ha arról nem tudott és nem is kellett tudnia, illetve az adóhatóság köteles a döntését logikus és ellentmondásmentes indokolással alátámasztani.

[19] Az alperes védiratában a felperes keresetének elutasítását kérte. Előadta, hogy a kereset lényegében a fellebbezésben kifejtett érveket ismételte meg, ezért az alperesi határozatban foglalt jogi álláspontját változatlanul fenntartotta. Hivatkozott a Kúria Kfv.35.455/2021/8. és Kfv.35.038/2024/7. számú döntéseire, és hangsúlyozta, hogy az áfalevonási jog gyakorlása nem fogadható el olyan számla alapján, amely adókijátszással érintett értékesítési láncolathoz kapcsolódik, tekintettel az ilyen magatartással okozott költségvetési károkra is.

[20] Az alperes szerint a felperes tudattartalmának vizsgálata szükségszerűen közvetett körülmények értékelésén alapul. A Kúria Kfv.35.507/2011/3. számú döntésére utalva hangsúlyozta, hogy a felperes a rendelkezésére álló információk alapján felismerhette volna a háttérösszefüggéseket és az együttműködés kockázatait és annak sincs jelentősége, hogy a felperes ügyvezetője adózási kérdésekben járatlan volt.

[21] Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, és a döntését valamennyi releváns körülmény értékelésére alapította, a felperes pedig keresetében nem jelölt meg olyan tényállási elemet, amelynek feltárását az adóhatóság elmulasztotta volna. Utalt arra is, hogy a felperes részére megküldött, 77 tételből álló kérdőív részletesen vizsgálta az adózói tudattartalom körülményeit. Az alperes szerint a felperes a rendelkezésére álló információk alapján felismerhette volna a Számlakibocsátót, illetve Cégvezetőt tevékenységével összefüggő kockázatokat, és az adókijátság elkerülése érdekében további ellenőrzési lépéseket kellett volna tennie.

[22] Nem menti fel a felperest az adójogi következmények alól, hogy a szerződéses kötelezettségei teljesítése érdekében a munkavégzéshez szükséges kapacitást biztosítania kellett. Mint ahogy az sem, hogy a felperes a szerződéskötést megelőzően a társaságot a cégnyilvántartásban ellenőrizte, mivel ezek az ellenőrzések nem alkalmasak az adókijátságban való részvétel kockázatának kizárására. Hangsúlyozta továbbá, hogy az a körülmény, hogy a Számlakibocsátó nevében eljáró személy ügyvéd által ellenjegyzett meghatalmazással rendelkezett, önmagában nem nyújt garanciát a társaság jogszerű működésére.

Az elsőfokú ítélet

[23] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[24] Az elsőfokú bíróság ítélete indokolásában az ügy előzményeit, ezt követően az adóhatósági határozatok tartalmát, majd a felek perbeli nyilatkozatait, végül a jogi indokolást egymást követően ismertette.

[25] Az elsőfokú bíróság indokolásában a tényállás-tisztázási kötelezettség megsértésével összefüggésben rögzítette, hogy a felperes sem a keresetében, sem a per során nem jelölte meg azokat a konkrét tényeket vagy bizonyítékokat, amelyek feltárását az alperes elmulasztotta volna, hanem a perbeli nyilatkozataiban már a feltárt tények okszerűtlen mérlegelését kifogásolta. Kiemelte, hogy a bizonyítékok értékelése nem az Air. 99. § (1)–(2) bekezdése szerinti tényállás-tisztázási kötelezettség körébe tartozik, hanem az ügy érdeméhez, az alkalmazandó anyagi jogi szabályok és a kúriai, illetve európai uniós joggyakorlat értelmezéséhez kapcsolódik.

[26] A bizonyítási indítványok mellőzésével kapcsolatban a bíróság rámutatott, hogy az adóhatóságot nem terheli korlátlan bizonyítási kötelezettség, csupán a döntés meghozatalához szükséges tények feltárása. E körben megállapította, hogy az adóhatóság a felperes egyik ügyvezetőjét részletesen meghallgatta, aki valamennyi releváns körülményről nyilatkozni tudott, továbbá a felperes már a közigazgatási eljárásban és a fellebbezésében is előadta érdemi észrevételeit, amelyeket az alperes a határozatában értékelt.

[27] Az ügy érdemében a bíróság rögzítette, hogy a KMK vélemény szerinti harmadik esetkör alkalmazandó, amelyben a gazdasági esemény megvalósulása nem volt vitatott, ugyanakkor az adólevonási jog megtagadásához egyrészt az adóelkerülő magatartás fennállását, másrészt a felperes tudattartalmát is bizonyítani kell. Megállapította, hogy az adóhatóság a számlázási láncolat teljes körű vizsgálatát elvégezte, és objektív körülmények alapján igazolta az adóelkerülő magatartást, különösen az alvállalkozók adó- és járulékfizetési kötelezettségének elmulasztását, a bevallási kötelezettségek hiányát, a munkavállalók átjelentését, a tényleges irányítás hiányát, valamint a gazdasági teljesítőképesség hiányát. E körben figyelembe vette azt is, hogy a láncban szereplő társaságok könyvelése és székhelyszolgáltatása azonos személyhez kapcsolódott, továbbá azt, hogy az alvállalkozók kötelezettségsszegése a felperes által sem volt vitatott.

[28] Az EUB és a Kúria is elvárja az adóhatóságtól, hogy amennyiben a felperes mint számlabefogadó a fenti csalárd számlázási láncolatban aktívan nem működik közre, úgy az erről való tudomást az adóhatóság szintén objektív körülmények alapján bizonyítsa. Helytállóan hivatkozott azonban a felperes arra, hogy az Európai Unió Bíróságának következetes gyakorlata alapján – C-610/19. és C-611/19. ügyek – önmagában annak a körülménynek nincs jelentősége, hogy a felperessel szerződő számlakibocsátók az adófizetési vagy járulék befizetési kötelezettségüknek nem tesznek eleget, ahogyan a számlakibocsátók tárgyi és pénzügyi eszközeinek hiánya, továbbá a nem a jogszabályoknak megfelelő működés önmagában a csalás megállapítását nem teszi lehetővé. Mindazonáltal az EUB döntései elismerik azt a jogos igényt, hogy a héa levonási jogra csalárd módon hivatkozó adózó adólevonási jogát a nemzeti adóhatóságok megtagadják. Ebben a körben az EUB előírja, hogy az adóhatóságnak objektív körülmények alapján kell bizonyítania az alperes tudattartalmát, azaz azt, hogy a szerződéses láncolatban előtte álló számlakibocsátók adókijátszó magatartást valósítottak meg, és erről a felperes tudott vagy tudnia kellett. Az adóhatóságnak az objektív körülmények felsorolásán túl az egyes körülményeket önmagukban és összességükben is értékelnie kell az eljárása során. A fent hivatkozott és a bíróság által is kifejtett egyes tények

önmagukban a család magatartás megalapozásául nem szolgálhatnak, azonban összességükben értékelve már alkalmasak lehetnek a felperes tudattartalmának, illetőleg az adókiírásszó magatartás alátámasztására. Összességében tehát a fenti körülményeket vizsgálat tárgyává lehet tenni.

[29] Utalt a Kúria Kfv.I.35.332/2021/5. számú ítéletére, ami az EUB C-610/19. és C-611/19. ügyekben kimondott jogelvekkel összefüggésben leszögezte, hogy bár a felperestől az adóhatóság nem követelhet meg egy „hatósági ellenőrzést”, azonban az észszerű gazdasági ellenőrzés a felperes részéről elvárható, az az, hogy az alvállalkozójának a teljesítési képességéről minimálisan meggyőződjön, a felperes az alvállalkozójának a teljesítését ellenőrizze, azt dokumentálja, főleg, ha a tevékenység elvégzését a felperes önmaga is továbbszámolja egy másik gazdasági szereplő felé, hiszen ez a saját gazdasági érdekébe tartozó felelősséget alapozza meg. Ezt támasztja alá az EUB C-446/15. számú ítéletének [43] pontja is. Ezért a felperest az alperesi állásponttal egyezően terheli egy észszerű ellenőrzési kötelezettség, amely ahhoz szükséges, hogy a szerződéses láncolatban őt követő szereplők esetleges adókiírásszó magatartásának passzív résztvevőjévé ne válhasson. Rámutatott, hogy a felperesi tudattartalom szükségszerűen szubjektív elemekből áll, az objektív bizonyítékokból lehet csak következtetni a felperes szubjektív tudattartalmára. Helytállón hivatkozott a felperes az EUB és a Kúria azon gyakorlatára, hogy a személyi összefonódások önmagukban nem alkalmasak arra, hogy akár a család magatartást, akár a felperesi tudattartalmat bizonyítsák. Az adóhatóság, a bíróság is a rendelkezésre álló bizonyítékokat önmagukban és összességében köteles vizsgálni.

[30] E körben van jelentősége az alperes által is hivatkozott, a felperes részére a vizsgált időszakot megelőzően megküldött a Cégvezetőtől és az általa működtetett számlázási láncolatban kapcsolatos visszaélésekről szóló NAV tájékoztató levélnek. A bíróság a rendelkezésre álló iratok, a felperesi ügyvezető, Ügyvezetőtől és Cégvezetőtől nyilatkozatai alapján azt tudta megállapítani, hogy a tájékoztató levélről történő felperesi tudomásszerzés olyan többletelem volt a jelen ügy tényállása szempontjából, amely megalapozta a felperestől elvárható fokozott figyelmet. A vizsgált időszakban vele szerződéses kapcsolatban álló Számlakibocsátó-t teljes körű meghatalmazással képviselő Cégvezetőtől személyéhez már köthetők voltak a megelőző időszakra vonatkozó család, számlázási láncolatban közreműködő vállalkozások.

[31] Ez nem vezet arra a megállapításra, hogy a Cégvezetőtől a vizsgált időszakban továbbra is fenntartotta a család láncolatot, de elvárható lett volna a felperestől az, hogy meggyőződjön arról, hogy a Cégvezetőtől nem folytatja ugyanazt a gyakorlatot, amiről a tájékoztató levélben a felperes tudomást szerzett. Nem volt alapos a felperes védekezése annyiban, hogy a cégvezető meghatalmazásának ügyvédi ellenjegyzése a megbízhatóságot mutatja, arra is figyelemmel, hogy a tájékoztató levél kézhezvételét követően éppen a felperes szervezett munkamegbeszélést a Cégvezetőtől-lyel. Ennek során bár a felperes felhívta a Cégvezetőtől-et, hogy tartózkodjon a további esetleges jogsértő magatartástól, de ezen túlmenően egyéb vizsgálatot nem végzett, igazolást nem kért arra vonatkozóan, hogy a Cégvezetőtől jelenleg már jogszerű magatartást tanúsít. A felperes semmilyen nyilatkozatot, bizonyítékot, iratot nem követelt meg.

[32] A bíróság szerint az alperes ezért helytállón jutott arra a következtetésre, hogy a felperesnek ezen passzív, hanyag magatartása vezethetett oda, hogy a felperes ténylegesen a

Cégvezetől által új cégekkel létrehozott számlázási láncolatban történő részvétellel adóelkerülő magatartás részese lett. A Kúria Kfv.35.005/2024/2. számú végzésének [17] pontját hívta fel, ami az EUB gyakorlatára utalva határozza meg, hogy egy számlabefogadónak, így a felperesnek milyen szempontok szerint kell bizonyítania tudattartalmát, és a számlabefogadótól ebben a körben milyen észszerűen elvárható intézkedések követelhetők meg.

[33] A jelen eljárásban volt egy többlet tényállási elem, hiszen a felperes tudomással bírt a Cégvezetől által működtetett korábbi csalárd gyakorlatról. Alappal hivatkozott arra az adóhatóság, hogy a felperes részéről ezért fokozott odafigyelés lett volna elvárható.

[34] Minderre tekintettel a Számlakibocsától által kiállított szám sorszámu számla vonatkozásában az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése és 120. § a) pontja alapján az alperes az adólevonási jog gyakorlását jogszerűen tagadta meg, ezért az alperes határozata a felperes keresetében felhozott okokból nem volt jogszabálysértő.

[35] A bizonyítási indítványokkal összefüggésben a bíróság utalt a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 230. § (1) bekezdésére, és leszögezte, hogy a rendelkezésre álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a felperesi ügyvezető már az adóhatósági eljárásban részletekbe menő nyilatkozatot tett, és a felperes nem tudott megjelölni sem a keresetében, sem a perbeli nyilatkozatában olyan tény, körülményt, amelynek igazolására a jogvita eldöntése szempontjából feltétlenül szükséges lett volna a törvényes képviselő személyes meghallgatására. A felperes ezeket a körülményeket a perben beadványaiban előadta. Az alperes ezeket a körülményeket nem vitatta, ezért a bíróság szükségtelennek tartotta a törvényes képviselő személyes meghallgatását. Az pedig az eljárás során nem volt vitatott, hogy a felperes végzett valamilyen ellenőrzést a számlakibocsátók vonatkozásában. Az ellenőrzés elvégzése sem befolyásolta érdemben az adóhatósági megállapításokat, mert nem a felperes által hivatkozott ellenőrzés elmulasztását, hanem a többletmagatartás kifejtésének elmulasztását róta az adóhatóság a felperes terhére. Mindezekre tekintettel a bíróság úgy ítélte meg, hogy a felperesi munkavállaló tanúként történő meghallgatása az ügy érdemének eldöntése szempontjából nem szükséges. Emiatt pedig mind a felperesi ügyvezetők meghallgatását, mind pedig a felperes által indítványozott tanúbizonyítás lefolytatását a bíróság mellőzte.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[36] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy a Kúria az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően helyezze hatályon kívül, és az adóhatóságot utasítsa új eljárásra. Másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[37] A felülvizsgálati kérelem jogi indokolásának első részében a felperes részletesen azt fejtette ki, hogy az adóhatósági határozatok miért jogszabálysértőek. Ennek körében arra hivatkozott, hogy az első- és másodfokú határozatok sértik az Air. 4. §-át, 58. § (4)

bekezdését, 73. § (1) bekezdés c) pontját, valamint 99. § (1)–(2) bekezdéseit. Álláspontja szerint az adóhatóság nem tett eleget tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a rendelkezésre álló bizonyítékokat nem a bizonyító erejüknek megfelelően értékelte, a felperes javára szolgáló körülményeket nem tárta fel, illetve nem értékelte, továbbá döntéseit nem látta el kellően részletes, okszerű és valóságghú indokolással.

[38] A felperes különösen vitatta az adóhatóság tudattartalomra vonatkozó következtetéseit. E körben előadta, hogy az adóhatóság a feltárt körülményekből okszerűtlenül következtetett arra, hogy a felperes az adókijátszásról tudott vagy tudnia kellett volna, és a KMK vélemény szerinti mércétől eltérően, a jogilag nem értelmezhető „tudhatott” kategóriára alapította megállapításait.

[39] Sérelmezte továbbá, hogy az adóhatóság a NAV tájékoztató leveleinek tartalmát és jelentőségét tévesen értékelte, nem vizsgálta megfelelően a felperes ügyvezetőjének személyes körülményeit és ismereteit, valamint nem határozta meg, hogy a felperestől milyen konkrét, észszerűen elvárható intézkedések lettek volna elvárhatók.

[40] A felperes vitatta az adóhatóság által hivatkozott objektív körülmények értékelését is, így különösen a számlázási láncolat egyes elemeinek, az alvállalkozói viszonyoknak, a munkavégzés körülményeinek, a meghatalmazásnak, a cégnyilvántartási adatoknak és a személyi kapcsolatoknak az értékelését, állítva, hogy azokból a tudattartalomra okszerű következtetés nem vonható le.

[41] Előadta továbbá, hogy a gazdasági események ténylegesen megvalósultak, az alvállalkozók teljesítettek, a felperes pedig a szerződéskötést megelőzően partnerellenőrzést végzett, azonban nem volt reális lehetősége az alvállalkozói láncolat további szereplőinek ellenőrzésére, illetve azok adózási magatartásának megismerésére.

[42] Hivatkozott arra is, hogy az adóhatóság nem tett eleget tájékoztatási kötelezettségének, a NAV által küldött levelek nem tartalmaztak egyértelmű, konkrét elvárásokat, és nem tették világossá, hogy a felperesnek milyen intézkedéseket kellett volna tennie a jogszerű magatartás biztosítása érdekében.

[43] Összességében a felperes arra az álláspontra helyezkedett, hogy az adóhatóság objektív bizonyítékokkal nem igazolta sem az adókijátszás fennállását, sem azt, hogy a felperes arról tudott vagy tudnia kellett volna, ezért az adólevonási jog megtagadásának feltételei nem álltak fenn.

[44] A felülvizsgálati kérelem szerint a jogerős ítélet az alábbiak szerint jogszabálysértő.

[45] A felperes idézte az Alaptörvény 25. cikkét, a Kp. 2. § (1)–(2) bekezdését, 86. § (1) bekezdését, a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 13. § (1) bekezdését, a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (1), (4) és (5) bekezdését, a Kp. 78. § (2) bekezdését, és utalt a Kúria Kfv.35.196/2023/7. számú határozatának [35] pontjára kiemelve, hogy a jogerős ítélet nem tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást. A jogerős ítélet [2]–[15] bekezdésében az

adóhatósági döntések előzményeit, az adóigazgatási eljárás ügytörténetét, az elsőfokú adóhatósági vizsgálat típusát, az ellenőrzött időszakot, a megállapított fizetési kötelezettséget, a lefolytatott bizonyítási eljárást ismerteti. Ezt követően a [16]–[23] bekezdésekben az alkalmazott jogszabályokat, az alperes határozatát, annak lényegi megállapításait rögzítette, majd a keresetet a [24]–[33] bekezdésekben, az alperes védiratát a [34]–[37] bekezdésekben, a Pp. 346. § (1) bekezdésébe nem beilleszthetően a [38]–[43] bekezdésekben a felperesnek és az alperesnek a perben különböző időpontokban előadott nyilatkozatait, észrevételeit ismertette. A [44]–[78] bekezdések tartalmazzák a jogi indokolást, amely többnyire jogszabályok ismertetéséből, kúriai ítéletek felsorolásából, EUB joggyakorlatára hivatkozásból áll, négy bekezdés ([74]–[77]) az illeték és költség viselésével, egy bekezdés [78] az ítélet elleni fellebbezési jog kizártságával kapcsolatos indokolás. Utalt a Kfv.35.196/2023/7. számú határozat [39] pontjára, hangsúlyozva, hogy a tényállás megállapítása során a bíróságnak azokat a bizonyított vagy a felek által nem vitatott tényeket kell rögzíteni, amelyeket ítélete jogi érvelésében figyelembe vesz. Az adóhatározatok ismertetése nem pótolja a bíróság tényállásmegállapítási kötelezettségét, azt nem lehet a felek perbeli nyilatkozatainak ismertetésére leegyszerűsíteni. Ugyanezen kúriai határozat [41] pontjára utalva hangsúlyozta, hogy a bíróság feladata a bizonyítási eszközök hitelességének, a bizonyítékok erejének megállapítása, a bizonyítékok egyenként, összességében értékelése, az összefüggések, ellentmondások feltárása, melyről az ítélet jogi indokolásában számot kell adni. Az elsőfokú ítélet [66] bekezdése megállapította, hogy „a felperes tudomással bírt, a Cégvezetől által működtetett korábbi csalárd gyakorlatáról”, azonban e megállapítás tényállási elemei az indokolás tényállási részében nem találhatók meg. Nem állapítható meg az ítéletből, hogy a bíróság megítélése szerint milyen bizonyítékok támasztják alá e megállapítást. Az ítélet jogi indokolásából hiányzik a felek által hivatkozott bizonyítékok megjelölése, minősítése, az alperesi és a felperesi bizonyítékok ütköztetése, a bizonyítékok összességükben történő értékelése, amelyek hiányában a megállapításoknak nem ismert a bizonyított tényeken nyugvó alapja. Ezért a jogerős ítélet sérti a Kp. 78. § (2) bekezdését, a Pp. 263. §-át és 279. § (1) bekezdését.

[46] Előadta, hogy a felperes részére a vizsgált időszakot megelőzően megküldött, az alperes által is hivatkozott, a Cégvezetől és az általa működtetett számlázási láncolattal kapcsolatos visszaélésekről szóló NAV tájékoztató levél olyan többletelem volt a jelen ügy tényállása szempontjából, amely megalapozta a felperestől elvárható fokozott figyelmet. Ugyanakkor e tájékoztató levél nem található meg a periratok között, a bíróság tehát az alperes által hivatkozott bizonyíték tényleges megismerése nélkül elfogadta az alperes tájékoztató levéllel kapcsolatos állításait, holott a felperes a perben ezen levéllel kapcsolatos kifogásait részletesen kifejtette, és annak alperes általi értelmezését mindvégig vitatta. Azzal az ítéleti megállapítással kapcsolatban, hogy elvárható lett volna a felperestől az, hogy meggyőződjön arról, hogy a Cégvezetől nem folytatja ugyanazt a gyakorlatot, amiről a tájékoztató levélben a felperes tudomást szerzett, kifogásolta, hogy az ítéletből nem derül ki, hogy milyen gyakorlatot ismert meg a bíróság álláspontja szerint a felperes a tájékoztató levélből, ahogy az sem, hogy mit kellett volna tennie a felperesnek a bíróság megítélése szerint, hogy az adókijátszásban való passzív részvételt elkerülje. Az ítélet [65] bekezdésében a bíróság csupán hivatkozik a Kúria Kfv.35.005/2024/2. számú végzésének [17] bekezdésére, de a bíróság által a jelen ügyben megkövetelt észszerűen elvárható konkrét intézkedéseket egyáltalán nem nevezi meg, mint ahogy az adóhatóság sem tette a határozataiban.

[47] Az ítélet [65] bekezdésében úgy fogalmaz a bíróság, hogy a felperesnek ezen passzív, hanyag magatartása „vezethetett” oda, hogy a felperes ténylegesen a Cégvezetől által új

cégekkel létrehozott számlázási láncolatban történő részvétellel adóelkerülő magatartás részese lett. Az ítélet tehát csupán feltételez, és nem állít fel a felperes magatartása és az adóelkerülő magatartásban való részvétel között tényleges és közvetlen oksági kapcsolatot. A jogi indokolás megállapításai tehát ténybeli indokok nélküliek. A jogszabályok ismertetése tényállási elemekhez, bizonyítékokhoz, megállapításokhoz nem kapcsoltak.

[48] Mindezek következtében az elsőfokú bíróság nem biztosított hatékony jogvédelmet (Kp. 2. § (1) bek.) a felperesnek a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben, mivel az ítéletből sem annak ténybeli alapja, sem annak jogi indokai nem derülnek ki, ami nem teljesíti a Bszi. 13. § (1) bekezdése szerinti indokolási kötelezettséget. A tisztességes eljárás követelménye sem teljesült az ítélet fenti hiányosságai, valamint a felperesnek a bizonyítási indítványainak a negligálása (a Számlakibocsától vizsgálatának teljes körű megismerése érdekében alperes kötelezése iránti kérelem mellőzése, az ügyvezetők és a tanú meghallgatásának mellőzése) következtében.

[49] A perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni (Kp. 86. § (1) bekezdés). Azonban a keresetlevélben és a felülvizsgálati kérelemben előadott jogszabálysértéseket nem bírálta el érdemben az elsőfokú bíróság, így a másodlagos kereseti kérelemről sem foglalt állást. Utalt a Kúria Kfv.V.35.131/2018/6. számú döntésére. Hangsúlyozta, hogy a jogerős ítélet felülvizsgálatra alkalmatlan, mivel úgy döntött a kereset elutasításáról, hogy nem lehet megállapítani, hogy pontosan mire alapozta az adóhatóság a felperes adólevonási jogának megtagadását, így a bírósági jogorvoslat iránya sem volt meghatározható. Az ítélet ellentétes a Kúria Kfv.35.188/2020/4. számú precedensképes döntésével is. Mivel az adóhatósági határozatok feltételezéseken alapulnak, objektív bizonyítékokat az adózói tudattartalommal kapcsolatban nem tárnak fel.

[50] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Alperes szerint a jogerős ítélet [2]–[43] bekezdéseiben részletesen ismertette az elsőfokú adóhatóság által feltárt körülményeket, az elsőfokú adóhatóság és az alperes megállapításait, a peres felek azokkal kapcsolatos álláspontját, majd ezt követően logikusan és lényegre törően értékelte a [44]–[73] bekezdésekben a korábban ismertetetteket. Rögzítette, hogy a KMK vélemény 3. esetköre vonatkozásában mindkét feltételt bizonyítani kell, majd ismertette azokat az általa is objektívnek minősített körülményeket, amelyek alapján az alperes az adóelkerülő magatartást bizonyította. A felperesi tudattartalom körében - utalva az azt megalapozó bizonyítékokra - különös jelentőséget tulajdonított a NAV tájékoztató levelének, melyhez kapcsolódóan részletesebben is kifejtette álláspontját. Felperesi felvetésre reagálva rámutatott, hogy a tájékoztató levél tartalma az adóhatóság jegyzőkönyvében és határozataiban is a kellő részletességgel ismertetésre került. Hiányolta a felperes a bizonyítékok megjelölését és minősítését is, de ezen hivatkozása iratellenes, figyelemmel az ítélet [49] bekezdésére. A bíróság szerint ugyanis a felperes sem a keresetében, sem az eljárás során nem jelölte meg azokat a tényeket, bizonyítékokat, amelyeknek a feltárását az alperes elmulasztotta volna. A perbeli nyilatkozatában a felperes már arra hivatkozott, hogy a feltárt tények és körülmények vonatkozásában az alperes okszerűtlen mérlegelést alkalmazott, ezért jutott téves következtetésre a felperes adózói magatartása vonatkozásában. A felperes kellően specifikus bizonyítási indítványaira ugyanakkor kifejezetten kitért az ítélet az [52] bekezdésében. Mindezek alapján megállapítható, hogy a bíróság a bizonyítékok, illetve a bizonyítási indítványok megfelelő értékelését elvégezte, a felperes kifogásai felülmérlegelésre irányulnak, ami nem lehet a felülvizsgálat tárgya. A felperes által hiányolt tényleges és közvetlen oksági kapcsolat

vonatkozásában rámutatott, hogy az ítélet [63]–[66] bekezdéseiben megtalálhatóak a bíróság logikus következtetései. Összefoglalóan rámutatott, hogy a felülvizsgálati kérelem felülmérlegelésre irányul. Azonban az, hogy a felperes a jogerős ítéletben foglalt jogértelmezéssel nem ért egyet, nem teszi a felülvizsgálati kérelmet megalapozottá. A jogerős ítélet megfelel a jogszabályoknak és okszerű, amennyiben az elsőfokú bíróság ítéletében nem tett eleget maradéktalanul a Pp. 364. §-ában foglaltaknak, abban az esetben is maximum olyan súlyú eljárási szabálysértés történt, ami az ügy érdemére nem hatott ki.

A Kúria döntése és jogi indokai

[51] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja alapján fogadta be. A befogadás az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértések valószínűsítésén alapult. A befogadás kizárólag e körben történt, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet – a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján – a befogadással érintett keretek között, a kérelem és az ellenkérelem határai között bírálta el. A döntést a jogerős ítélet meghozatalakor rendelkezésre álló iratok alapján hozta meg [Kp. 120. § (5) bekezdés].

[52] A felülvizsgálati kérelem – az alábbiak szerint – alapos.

[53] A Kúria mindenképp rámutat arra, hogy a felülvizsgálati eljárásban a jogerős ítélet jogszerűségét vizsgálja, ezért a közigazgatási határozatok jogszerűségének önálló vizsgálatára és az ezzel kapcsolatos felülvizsgálati hivatkozások elbírálására nincs lehetőség.

[54] Az Alaptörvény 25. cikke deklarálja a bíróságok igazságszolgáltatási tevékenységét, melyet eljárásjogi, anyagi jogi jogszabályok alkalmazásával végez. A bíróság feladata [Kp. 2. § (1) –(2) bekezdései], hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson, mely jogvédelem keretében tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el a jogvitát. Az ítéletben a Kp. 86. § (1) bekezdése alapján a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni.

[55] Az ítéletnek szigorú szerkezeti rendje van, amelyet a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. §-a tartalmaz, az (1) bekezdés szerint az írásba foglalt ítélet bevezető részre, rendelkező részre, perorvoslati részre, indokolásra és záró részre tagolódik. A (4) bekezdés kimondja: az indoklás a bíróság által megállapított tényeket, a feleknek a per tárgyára vonatkozó kérelmét, illetve nyilatkozatát és azok alapjának rövid ismertetését, az érdemi rendelkezés tartalmára történő utalást, továbbá a jogi indokolást tartalmazza. Az (5) bekezdés szerint a jogi indoklás tartalmazza az ítélet alapjául szolgáló jogszabályokat és szükség esetén azok értelmezését, a megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat azokkal a körülményekkel együtt, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, a tények megállapításának egyéb körülményeit, továbbá azokat az okokat, amelyek miatt a bíróság valamely tényállítást nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte. A jogi indoklás tartalmazza azokat az okokat is, amelyek miatt a bíróság jogkérdésben eltért a Kúriának a bírósági határozatok gyűjteményében közzétett

határozatától (a továbbiakban: a Kúria közzétett határozata), vagy az arra irányuló indítványt elutasította.

[56] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria nem a kereset ismételt elbírálását végzi – a kereset elbírálásához szükséges tények megállapításának nincs helye –, hanem azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak. Érdemi döntést abban az esetben hozhat, ha a jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból a bíróság – jogszabályi rendelkezésekkel és az általa megállapított tényekkel alátámasztott, okszerű jogi érveléssel bemutatott – jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[57] A Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességében, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A bíróságnak figyelembe kell vennie az összefüggéseket, ellentmondásokat, és ennek eredményeként kell kialakítania határozata indokolásában a ténymegállapítás formájában rögzített meggyőződését.

[58] A Kúria ítélkezési gyakorlata egységes abban a kérdésben, hogy a tényállás megállapítására, a bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó jogszabályok megsértésére alapított felülvizsgálati kérelem esetén a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte, a megállapított tényállás nyilvánvalóan hiányos, okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[59] A Kúria vizsgálta fentiek tükrében az elsőfokú ítélet tényállását. Ennek eredményeként azt állapította meg, hogy a felülvizsgálati kérelem érdemi vizsgálata nem végezhető el, mert a jogerős ítélet felülvizsgálatra nem alkalmas a következők szerint.

[60] Az elsőfokú bíróság ítéletének indokolása szerkezetében és tartalmában sem felel meg a közigazgatási perben hozott bírói döntésekkel szemben támasztott törvényi követelményeknek. Az indokolás „Előzmények” címszó alatt a [2]–[15] pontokban az adóhatósági döntések előzményeit, az adóigazgatási eljárás ügytörténetét, az elsőfokú adóhatósági vizsgálat típusát, az ellenőrzött időszakot, a megállapított fizetési kötelezettséget, valamint a közigazgatási eljárás során lefolytatott bizonyítási cselekményeket ismerteti. Ezt követően a [16]–[23] pontok az elsőfokú adóhatósági határozat és az alperesi határozat tartalmát mutatják be, a [24]–[37] pontok a felperes keresetét és az alperes védíratát ismertetik, majd a [38]–[43] pontok a peres felek perbeli nyilatkozatait sorolják fel.

[61] Az ítélet ilyen felépítése nem felel meg a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4)-(5) bekezdésében meghatározott követelményeknek. A kúriai gyakorlat következetes abban, hogy a bírósági ítélet indokolásának tartalmaznia kell a bíróság által megállapított tényállást, a releváns bizonyítékok megjelölését és azok mérlegelésének indokait, továbbá a levont jogi következtetéseket. A Kúria rámutatott arra, hogy „a tényállás megállapítása során a bíróságnak azokat a bizonyított, vagy a felek által nem vitatott tényeket kell rögzíteni, amelyeket ítélete jogi érvelésében figyelembe vesz” (Kfv.VI.35.196/2023/7. [39] pont).

[62] A jelen ügyben az elsőfokú bíróság ítélete e követelményeknek nem tesz eleget. Az indokolás nem tartalmaz a bíróság által megállapított önálló tényállást, hanem túlnyomó részt az adóigazgatási eljárás ismertetésére, az adóhatósági határozatok tartalmának bemutatására, valamint a felek nyilatkozatainak részletes ismertetésére szorítkozik. Az adóigazgatási eljárás ismertetése és a közigazgatási határozatok tartalmának bemutatása azonban nem azonos a bíróság által megállapított tényállással, és nem pótolja azt. A bíróság feladata ugyanis az, hogy a kereseti kérelem és az alperesi védekezés keretei között a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján maga állapítsa meg az ügy eldöntéséhez szükséges tényeket, és azokat az ítélet tényállási részében rögzítse.

[63] Az ítélet szerkezete emellett azért sem felel meg a törvényi követelményeknek, mert a bíróság a felek perbeli nyilatkozatait önálló fejezetben több ponton keresztül ismertette, anélkül, hogy azokat a kereset illetve a védirat keretében rendszerezte volna. A per során tett nyilatkozatok a keresetben vagy a védiratban előadott érvek kifejtését, vagy pontosítását jelenthetik, ezért azokat a kereset vagy a védirat ismertetése körében kell megjeleníteni, nem pedig az ítélet indokolásában önálló, narratív ismertetésként.

[64] A tényállás megállapításának hiánya olyan súlyú eljárási jogszabálysértés, amely az ítélet érdemi felülvizsgálatát kizárja. A felülvizsgálati bíróság ugyanis csak akkor tudja megítélni a jogerős ítélet jogszerűségét, ha abból megállapítható, hogy a bíróság milyen ténybeli alapra helyezte jogi következtetéseit. Amennyiben a bíróság nem rögzíti a saját ténymegállapításait, a bizonyítékok értékelését és az ezekből levont következtetéseket, a döntés felülvizsgálata érdemben nem végezhető el.

[65] A Kp. 86. § (1) bekezdése szerint az ítéletben a bíróságnak a perben előterjesztett valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hoznia. E követelmény az indokolási kötelezettség lényeges eleme, mert a fél csak akkor tudja gyakorolni jogorvoslati jogát, ha az ítélet indokolásából megállapítható, hogy a bíróság a keresetben állított jogsérelemmel kapcsolatos valamennyi hivatkozást érdemben megvizsgálta és azokra reagált.

[66] A jogerős ítélet indokolása e követelménynek nem tesz eleget. Az indokolás lényegében döntően arra koncentrál, hogy a felperes a NAV által megküldött tájékoztató levél tartalma alapján tudomást szerzett a Cégvezetől-hez köthető korábbi visszaélésekről, valamint arra, hogy ennek kapcsán a felperes munkamegbeszélést szervezett a Cégvezetől-lyel. A jogi érvelés alapvetően e körülmény értékelésére épül, és ebből vezeti le a felperes tudattartalmára vonatkozó következtetéseket.

[67] Az ítéletből ugyanakkor nem állapítható meg, hogy a bíróság a keresetben előadott további hivatkozásokat érdemben vizsgálta volna. A kereset ugyanis nem kizárólag a tájékoztató levél jelentőségével összefüggésben tartalmazott jogi érveket, hanem számos további körülményre és jogszabálysértésre is hivatkozott, így különösen a felperes által a szerződéskötés előtt végzett partnerellenőrzésre és annak megfelelőségére, a cégnyilvántartásból megismerhető adatokra, a meghatalmazás ügyvédi ellenjegyzésének jelentőségére, a munkavállalók tényleges foglalkoztatására és a gazdasági teljesítések megvalósulására, továbbá az adóhatósági határozatok indokolásának hiányosságaira. Az ítélet

indokolásából azonban nem tűnik ki, hogy a bíróság e kereseti érveket miként értékelte, illetve azokra milyen indokok alapján adott választ.

[68] Az indokolás ilyen módon nem meríti ki a kereset teljes tartalmát, és nem teszi megállapíthatóvá, hogy a bíróság a felperes által jogsérelme körében előadott valamennyi hivatkozást megvizsgálta-e, és azokat milyen mérlegelési szempontok alapján utasította el. A kereseti kérelem teljes körű elbírálásának hiánya az indokolási kötelezettség megsértését eredményezi, és egyben azt is jelenti, hogy a jogerős ítéletből nem állapítható meg a bíróság döntésének tényleges indoka. Mindezekre tekintettel a jogerős ítélet e körben sem felel meg a közigazgatási perben hozott ítéletekkel szemben támasztott törvényi követelményeknek.

[69] A jelen ügyben a feltárt eljárási hiányosságok következtében a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálata nem végezhető el, mivel a jogerős ítélet nem tartalmazza az irányadó tényállást, a bíróság saját meggyőződésén alapuló, a bizonyítékok értékelését és a levont következtetések okszerűségét bemutató teljes körű indokolást.

[70] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[71] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban köteles a per eldöntéséhez szükséges tényállást önállóan megállapítani, a rendelkezésre álló bizonyítékokat egyenként és összességükben, okszerűen értékelni, az így megállapított tényállás alapulvételével a közigazgatási perben irányadó eljárási és anyagi jogi rendelkezések alkalmazásával, a bíróság saját meggyőződését tükröző, kellően részletes indokolással ellátott ítéletet hozni, amelyben a közigazgatási eljárásban és a perben feltárt bizonyítékokat megjelöli, azok értékeléséről számot ad, az esetleges ellentmondásokat feloldja, és a kereseti kérelem keretei között a felperes által állított jogsérelme alapjául szolgáló valamennyi hivatkozást érdemben megvizsgálja.

A döntés elvi tartalma

[72] *Az a jogerős ítélet, amely nem tartalmazza az ügy eldöntéséhez szükséges tényállást, és a keresetet nem bírálja el teljes körűen, érdemi felülvizsgálatra nem alkalmas.*

Záró rész

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

[74] A Kúria a peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp.

115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[75] A Kúria az alperes perköltségének összegét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi és kamarai jogtanácsosi költségről szóló 17/2024. (XII.09.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 3. § (1) bekezdés a) pontja alapján – kérelmével egyezően – a becsatolt költségjegyzékben foglaltak szerint határozta meg. A Kúria a felperes részére perköltséget nem állapított meg, mivel a csatolt megbízási szerződés a közigazgatási peres eljárás egészére vonatkozó munkadíjat tartalmazott, a felülvizsgálati eljárásra eső díjrész elkülönítése nélkül, ezért – az IM rendelet 3. § (4) bekezdésére figyelemmel – annak mértéke nem volt megállapítható.

[76] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2026. március 12.

dr. Darák Péter s.k.

dr. Demjén Péter s.k.

dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő