



...

## A KÚRIA

**mint felülvizsgálati bíróság**

**v é g z é s e**

**Az ügy száma:**

Kfv.V.35.255/2024/8.

**A tanács tagjai:**

Dr. Darák Péter tanácselnök

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Demjén Péter bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

**A felperes:**

felperes1 Kft.

(cím1)

**A felperes képviselője:**

Dr. Takács Szabina ügyvéd

(cím2)

**Az alperes:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

**Az alperes képviselője:**

Dr. Kereszturi-Farkas Adrián kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyi tárgyú közigazgatási jogvita

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Budapest Környéki Törvényszék

16.K.700.646/2023/27. számú ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 16.K.700.646/2023/27. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 463.728 (négy százhatvanháromezer-hétszázhuszonnyolc) forintban, az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 307.570 (háromszázhetezer-ötszázhetven) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **Indokolás**

#### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] A felperes 2011. június 6-án kezdte meg tevékenységét; bejelentett fő tevékenységi köre: 4210 Lakó- és nem lakó épület építése. A társaság egyik ügyvezetője a perben releváns vizsgált időszakban – 2021. októberében – felperesi ügyvezető (a továbbiakban: felperesi ügyvezető) volt. Ebben az időszakban a Kft1 Kft.-től (a továbbiakban: Kft.1) befogadott 10 db számla, valamint három további alvállalkozótól, a Kft2 Kft.-től (a továbbiakban: Kft.2), a Kft3 Kft.-től (a továbbiakban: Kft.3) és a Kft4 Kft.-től (a továbbiakban: Kft.4) befogadott számlák általános forgalmi adó (áfa) tartalmát helyezte levonásba.

[2] A felperesnél a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) utólagos áfa ellenőrzést végzett a vizsgált időszakra és megtagadta a felperes áfa levonási jogát a fenti számlák után.

[3] A Kft.1 alvállalkozótól befogadott 10 db számla mindösszesen 40.802.000 forint + 11.016.540 forint áfa értékben került kiállításra, árnyékoló szerkezetek

bérgyártásáról, több helyszínen végzett kivitelezési munkákról és árnyékoló szerkezetek javításáról. A számlákhoz kapcsolódóan rendelkezésre álltak: vállalkozási keretszerződés, teljesítési igazolások és átutalási bizonylatok, a keretszerződés alapján kötött egyedi alvállalkozói szerződések. A Kft.1-nek a vizsgált időszaki egyetlen alvállalkozója az Kft5 Kft. (a továbbiakban: Kft.5) volt, amely a Kft.1 felé 10 db számlát állított ki mindösszesen 40.802.000 forint + 11.016.540 forint áfa összegben építőmesteri munkákról, irodabővítésről, bérgyártásról, kivitelezési munkákról; ebből 8 db számlának a tartalma, teljesítési időpontja és forint összege teljesen azonos a Kft.1. által a felperes felé kibocsátott fenti számlákkal. A Kft.5 a teljesítéshez nem rendelkezett személyi és tárgyi feltételekkel, az adófizetési kötelezettségének nem tett eleget.

[4] A Kft.1 esetében a revízió feltárta többek között, hogy 2021. február 11-én alakult meg, másnaptól, 2021. február 12-től szerződést kötött a felperessel. A Kft.1 a számláinak 98 %-át a felperesnek és a felperesi ügyvezető vezetése alatti másik gazdasági társaságoknak állította ki. Ügyvezetője, Kft1 ügyvezetője (a továbbiakban: Kft.1 ügyvezetője) 5 fő munkavállalót nevezett meg, akik részt vettek a felperesnek teljesített munkák elvégzésében, közülük 4 fő (munkavállalók) korábban már be volt jelentve a felperesi ügyvezető által vezetett valamelyik gazdasági társasághoz, munkavállaló 2016-tól kezdve. A Kft.1-nek a felperes biztosította az anyagokat, a nagyobb gépeket és az eszközöket, a Kft.1 szolgáltatása leginkább az élőmunka biztosítására korlátozódott. A revízió rögzítette, hogy a felperes a nyújtott szolgáltatásért nettó 40.802.000 forintot fizetett, míg ugyanannyi saját munkavállalójának csak közel 410.000 forintot fizetett ki a vizsgált időszakban, és nem tudta megnevezni, hogy a megrendelői felé kiállított számláiban milyen arányban, értékben érvényesítette a Kft.1 által kiszámlázott szolgáltatásokat; e körben a projektek több időszakon áthúzódó jellegére hivatkozott.

[5] A felperes további három alvállalkozója -, a Kft.2, Kft.3 és Kft.4 - által kibocsátott számlák tárgya egyebek mellett árnyékolószerkezetek javítása és alumínium nyílászárók beépítése a Kft3 (Kft.3), valamint árnyékolószerkezetek javítása, árnyékolószerkezetek bérgyártása és tartókonzolok bérgyártása (Kft.4) volt. A revízió által feltártak szerint a három alvállalkozó nem volt képes a teljesítésre, ehhez hiányoztak a személyi- és tárgyi feltételeik.

[6] Az ellenőrzési jegyzőkönyvben az elsőfokú adóhatóság a felperes áfalevonási jogának megtagadása alapjaként a Kft.1 esetében a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. pontja szerinti esetet jelölte meg (felperes és a Kft.1 között a gazdasági esemény megvalósult, de az adókijátszási célt szolgált; a számlák elszámolása rendeltetésellenes joggyakorlást valósított meg); a Kft.2, Kft.3 és Kft.4 alvállalkozókkal kapcsolatos ügylet esetében a KMK vélemény 2. pont esetkörére utalt (nem a számlakibocsátók teljesítettek, a felperes passzív volt, nem járt el kellő gondossággal az adókijátság elkerülése érdekében).

[7] Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítése után a 2022. szeptember 14-i tájékoztató levélhez csatolva az ellenőrzési jegyzőkönyv további 11 db mellékletét küldte meg a felperesnek, és a további észrevételre a kézhezvételétől számított 3 napos, de legkésőbb 2022. szeptember 21-ig tartó határidőt adott. Ezt a felperes jogi

képviselője 2022. szeptember 27-én töltötte le és 2022. szeptember 30-án észrevételt terjesztett elő (a továbbiakban: 2022. szeptember 30-i észrevétel). A csatolt 11 db melléklet a következő volt: 1. a Kft.1 jegyzőkönyve (8647624954 iktatószám), 2. nyilatkozattevő nyilatkozata (Kft.1), 3. nyilatkozattevő1 nyilatkozata (Kft.1), 4. a Kft.5 jegyzőkönyve, 5. Kft5 ügyvezetője (Kft.5 ügyvezetője) nyilatkozatra felhívó végzés, 6. Kft.5 ügyvezetője nyilatkozatra felhívó végzés tértivevénye, 7. Kft.5 ügyvezetője nyilatkozatra felhívó végzés, 8. Kft.5 ügyvezető nyilatkozata más adózó esetében, 9. Kft2 alkalmazottja (Kft.2 alkalmazottja) nyilatkozatra felhívó végzés, 10. Kft4 ügyvezetője (Kft.4 ügyvezetője) nyilatkozatra felhívó végzés, 11. a Kft.4 jegyzőkönyve (időközben lezárult ellenőrzés).

[8] Az elsőfokú adóhatóság a szám iktatószámú határozatában (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes 2022. szeptember 30-i észrevételét nem említette, az eredeti észrevételben foglaltakat nem fogadta el. A felperes terhére összesen 13.838.000 forint adókülönbözetet állapított meg, amelyből 7.929.000 forint adóhiánynak, 5.909.000 forint jogosulatlan visszaigénylésnek minősült; a Kft.1 számláira tekintettel 200%-os mértékű, a további alvállalkozói számlák alapján keletkezett bírságalap után 50%-os mértékű adóbírságot alkalmazott, amely összesen 23.444.000 forint adóbírságot tett ki. Indokolásában a Kft.1 és a felperes közötti ügyletről megállapította, hogy a felperes biztosította a Kft.1 működésének minden feltételét, - az eszközöket, az anyagokat, a munkavállalókat, a megrendeléseket -, a Kft.1 szolgáltatása élőmunkára korlátozódott; annak működése irracionális, nem tekinthető önálló gazdasági szereplőnek; a Kft.1-hez bejelentett személyek korábban a felperes ügyvezetése alatti cégek alkalmazásában álltak. A felperes ugyanennyi munkaerőre 406.731 forintot fizetett volna ki, míg a Kft.1.-nek nettó 40.802.000 forint vállalkozói díjat teljesített.

[9] A megállapítások összefoglalásaként rögzítette, hogy a Kft.1 család magatartást tanúsított, a fizetendő adóját a Kft.5. által kibocsátott számlák alapján csökkentette, úgy, hogy a Kft.5 bevallást nem adott be, a fizetendő adót nem fizette meg. A felperes részéről a Kft.1 igénybevétele életszerűtlen és gazdaságilag irracionális, de ebben az esetben adóelőnyt szolgált. Az adóelőny a felperesnél keletkezett, azzal, hogy a Kft.1 számlái után az adó visszaigényelhetővé vált, melyet kiutalni is kért. A Kft.1 család magatartásáról a felperes tudott, mivel a számlakibocsátó működésének összes feltételét biztosította, így mindkét társaság működésére, gazdasági tevékenységére aktív ráhatása, rálátása és kizárólagos szerepe volt. A feltártak egy tudatos magatartás következményeként minősíthetők, amely egy adóelkerülést célzó láncolatban való részvételre irányult; az adókijátszásra irányuló tevékenységben a felperes aktív résztvevő volt. Az elsőfokú adóhatóság utalt az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) által kimunkált Halifax-tesztre, és megállapította, hogy a felperes a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének nem tett eleget. A felperes észrevételére reagálva kifejtette az adóelőny mibenlétét.

[10] A Kft.2, Kft.3 és Kft.4 esetében is fenntartotta a megállapítását, a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetre hivatkozott: a gazdasági események nem a számlákban szereplő felek között valósultak meg, nem a számlakibocsátók teljesítettek, a felperes magatartása passzív volt, nem járt el kellő gondossággal annak érdekében az ügyletek során, hogy azok ne vezessenek adókijátszáshoz.

[11] Az elsőfokú határozat a felperesnek az iratok, bizonyítékok megküldésére vonatkozó észrevételére tételesen kitért (elsőfokú határozat 75-87. oldal), hogy mely mellékleteket, vagy másik adózóra vonatkozó jegyzőkönyveket küldte meg a felperesnek a 2021. szeptember hónapra vonatkozó eljárás során és a tárgyi eljárás során pótlólag.

[12] Időközben, 2022. október 11-én a felperes újabb beadványt terjesztett elő észrevétel-kiegészítés elnevezéssel (a továbbiakban: 2022. október 11-i észrevétel-kiegészítés), melyhez két iratot csatolt: a Kft.1 ügyvezetőjének nyilatkozatát a felperes felé kiállított számlák könyvelésben és bevallásban való szerepeltetéséről, valamint a Kft.1 áfa analitikáját.

[13] A felperes az elsőfokú határozattal szemben fellebbezést terjesztett elő, ahhoz is csatolta a 2022. szeptember 30-i észrevételét, és ismételten benyújtotta a 2022. október 11-i észrevétel-kiegészítését az ahhoz eredetileg is csatolt két irattal. Bizonyítási indítványokat is előterjesztett.

[14] A fellebbezés folytán eljár alperes a szám2 számú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában a pótlólagosan megküldött 11 db jegyzőkönyvi melléklettel kapcsolatban rögzítette: egyrészt a kapcsolódó vizsgálatok eredménye az ellenőrzési jegyzőkönyvben ismertetésre került, másrészt ezen iratok egyike sem tekinthető új bizonyítéknak: 8 db iratot a 2021. szeptemberi vizsgált időszakra lefolytatott eljárásban már megküldött; 2 db irat a jegyzőkönyvben ismertetett nyilatkozathoz tartozó nyilatkozattételi felhívás, és 1 db kapcsolódó vizsgálati jegyzőkönyv, amelynek tartalma az ellenőrzési jegyzőkönyvben ismertetésre került. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 97. § (2)-(3) bekezdései alapján nincs kötelezettsége a jegyzőkönyv és mellékletei teljeskörű megküldésére vagy átadására, a bizonyítékok ismertetése a jegyzőkönyvben történik. A felperesnek biztosított volt az iratbetekintés, ilyen kérelemmel nem élt. A 2022. szeptember 30-i észrevétel a határidőn túl érkezett, az adóhatóságot köti az ellenőrzési határidő. Az önként beadott 2022. október 11-i észrevétel-kiegészítés a bizonyítékok előterjesztésére felhívó végzésben adott jogvesztő határidőn túl érkezett.

[15] A Kft.1 és a felperes közti ügylet kapcsán határozatának 11. oldalán ismertette az elsőfokú határozatban írt megállapítást, miszerint a Kft.1 által nyújtott szolgáltatás igénybevétele a felperes részére gazdaságtalan és irracionális volt, az ehhez kapcsolódó levezetést is bemutatta a vállalkozói díj és a munkavállalók utáni egyes költségek összehasonlításával: a Kft.1 munkavállalói a felperesnek összesen 26 napot dolgoztak, tehát, ha a felperes saját munkavállalói részére fizette volna ki az összes költséget a 26 napra, akkor az 260.000 forint + 109.500 forint + 37.231 forint (kőműves munkabér+ járulék) összesen 406.731 forintot jelentett volna, míg a felperes a Kft.1-nek nettó 40.802.000 forintot fizetett ki. Érdemben megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság jogszerűen foglalt állást a Kft.1 és a felperes közötti gazdasági esemény kapcsán, a KMK vélemény 3. pontja szerinti eset megvalósult. Indokolása szerint (alperesi határozat 30-31. oldal) a felperes és a Kft.1 között létrejött szerződés megkötésének és a gazdasági események elvégzésének a célja az adókijátszás volt. A Kft.1 család magatartást tanúsított. Egyetértett az elsőfokú határozatban

foglalt megállapítással, hogy a felperes aktív szerepet játszott az ügyletek során, tudott a Kft.1 csalárd működéséről, az adókijátszásban tudatosan részt vett. Miután a felperes biztosította a Kft.1 működésének összes feltételét teljes mértékben, így mindkét társaság működésére aktív ráhatása, rálátása és kizárólagos szerepe volt. A felperes rendeltetésellenes magatartást tanúsított, hiányzott a valós üzleti szándék; adóelőnye abban állt, hogy a teljesítéséhez szükséges munkákat nem a saját alkalmazottaival végezte el, hanem őket „kiszervezte” a Kft.1-be, így a foglalkoztatással elért teljesítményértékre eső fizetendő adó nem nála keletkezett, hanem áthárította a Kft.1-re; a Kft.1 pedig a nála jelentkező fizetendő adót a Kft.5-től befogadott fiktív számlákkal ellentételezte, és a Kft.5 az áfát be sem vallotta.

[16] Az alperes indokai szerint továbbá az elsőfokú adóhatóság jogszerűen döntött a Kft.2, Kft.3 és Kft.4 által kibocsátott számlák utáni adólevonási jog megtagadásáról a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetkörre tekintettel, az e körben a fellebbezésben előadott kifogások alaptalanok voltak.

[17] Mindkét esetkör vonatkozásában az alperes törvényesnek találta az adóbírság alkalmazását.

[18] Határozatának jogszabályi alapjaként hivatkozott többek között az Air. 58. § (1), (3)-(4) bekezdéseire, 98. § (1)-(2) bekezdéseire, 99. § (1)-(2) bekezdéseire, 127. § (1), (4) bekezdéseire, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2) bekezdésére, 166. § (1)-(2) bekezdéseire.

### **A keresetlevél és a felperes perbeli beadványai**

[19] A felperes keresetlevelet nyújtott be az alperesi határozat bírósági felülvizsgálata iránt, amelyben anyagi jogi és eljárásjogi jogszabálysértésekre is hivatkozott. A jegyzőkönyvi mellékletek pótlólagos megküldésével sérült az észrevételezési-, a bizonyítékok megismeréséhez való joga, a jogorvoslathoz való joga és az Air. 97. § (2)-(3) bekezdéseinek rendelkezése; a 3 napos észrevételezési határidő, kitűzésének módja miatt is, betarthatatlan volt; a novációs tilalom miatt az alperes sem vette figyelembe a 2022. szeptember 30-i észrevételét, 2022. október 11-i észrevétel-kiegészítését. A jegyzőkönyvet és a mellékleteket egy egységként kellett volna kezelni. A jogsértés szempontjából irreleváns, hogy már ismerte a 2021. szeptemberre lefolytatott ellenőrzés jegyzőkönyvét. Hivatkozott a tisztességes eljárás követelményének megsértésére és a védelemhez való jog biztosításának szükségességére.

[20] Téves a Kft.1 és közte létrejött gazdasági esemény KMK vélemény 3. pontja szerinti minősítése; nem bizonyított az aktív adókijátszást megvalósító tevékenysége, az aktív ráhatása a Kft.1 működésére, e körben a tényállás nincs feltárva. Csak az 5 fő munkavállaló nyilatkozata alapján nem vonható le következtetés a Kft.1 látszattműködésére. Másik vállalkozásának (K. Kft.) ellenőrzése során ugyanakkor a Kft.1 alkalmazottai úgy nyilatkoztak, hogy a Kft.1 ügyvezetőjétől kapták az utasításokat és a fizetésüket. Az Air. 99.

§-ával ellentétesen az adóhatóság nem vette figyelembe a javára szóló tényeket, körülményeket. Indítványozta a Kft.1-ben a munkát irányító munkavállalónek, valamint a helyszíni szemlét végző két revizornak a tanúkénti meghallgatását.

[21] Az alperes az ún. Halifax-tesztben foglalt feltételeket sem igazolta, így az adóelőnyt sem, annak mibenléte más a jegyzőkönyvben, más az első-és másodfokú határozatokban vagy áfa levonásba helyezéseként vagy úgy jelenik meg, hogy a felperes a munkát kiszervezte és ezáltal a foglalkoztatással elért teljesítményértékre fizetendő adó nem nála jelentkezett. Igazságügyi könyvszakértő kirendelését indítványozta az adóelőny mibenlétének, meglétének vagy hiányának megállapításához.

[22] Vitatta a gazdasági racionalitás körében az összehasonlítást (nettó 40.802.000 forint vállalkozói díj szemben a 406.731 forintos élőmunka értékével), mert legfeljebb az elkészült eredmény vonatkozásában lehetett volna meghatározni a kifizetett összeg eltúlzott jellegét vagy ennek hiányát. Nem bizonyított, hogy a munkát csak az alperes által figyelembe vett 5 munkavállaló végezte. Indítványozta igazságügyi építési szakértő kirendelését az alvállalkozói tevékenységgel elért építési tevékenység értékének a meghatározására. A per során csatolta szakértől igazságügyi építési szakértő magánszakvéleményét, amely álláspontja szerint alátámasztja, hogy a BGE projekt keretében a felperes által az alvállalkozó részére kifizetett vállalkozói díj teljes egészében összhangban van a piaci viszonyokkal. Ellentmondásos, hogy az alperes egyrészt nem vitatta a munkák teljesítmény értékét, másfelől azt is állította, hogy a kiszámlázott összeg jóval meghaladja az élőmunka értékét.

[23] Indítványozta további munkavállalóknak, és a Kft.1 ügyvezetőjének tanúkénti meghallgatását. Csatolta a Kft.1 könyvelője részére küldött megkeresését (korábban nem állt a könyvelővel kapcsolatban), a saját kimutatását annak igazolása érdekében, hogy a Kft.1 alkalmazottainak töredéke volt foglalkoztatva korábban a felperesi érdekeltségeknél, jellemzően alkalmi munkavállalóként. Kalkulációt mutatott be annak igazolása érdekében, hogy a Kft.1 által elvégzett munka jelentős értéket képviselt az elkészült termékekben. Az anyagok beszerzésére jelentős árengedménnyel, kedvező feltételekkel rendelkezett; e vonatkozásban szerződést csatolt a kedvezmények bemutatására, valamint további kalkulációt, kimutatást. Mellékelte a Kft.1 bejelentett egyes alkalmazottainak a nyilatkozatait, amelyet az általa elkészített kérdéssor vonatkozásában tettek.

[24] Az anyagi jogi jogszabálysértések körében vitatta a KMK vélemény 2. pontja szerinti minősítést is: jogkövetési vizsgálati jegyzőkönyvek csak alvállalkozói hiányosságokról szólnak, amire neki ráhatása nem lehetett. A Kft.4 ügyvezetőjének feltett kérdéssor csak pótlólag, az észrevétel beérkezését követően került megküldésre számára, és ezzel korlátozták a jogorvoslati jogát.

[25] Vitatta a 200 %-os mértékű adóbírság alkalmazását a Kft.1 számlái után.

[26] A korábbi felperesi munkavállalók átjelentésével kapcsolatos alperesi állásponttal szemben kifejtette, hogy nem lehet kiszervezés, mert csak néhány alkalmazottat érint, és az időbeli kapcsolat távoli. Nem bizonyít csalárdságot, ha a brigádban olyan személyek is vannak, akik korábban a felperesi cégcsoporthoz kötődő társasággal álltak kapcsolatban.

[27] A per negyedik, a tárgyalás berekesztését megelőző tárgyalásán kérte a közigazgatási iratokba való betekintés engedélyezését.

Az alperes védírata és perbeli beadványai

[28] Az alperes a védíratában a határozatban foglalt álláspontját változatlanul fenntartva a felperes keresetének elutasítását és perköltség megállapítását kérte.

[29] Az elsőfokú bírósági eljárás alatt több alkalommal tett nyilatkozatot, így 13. sorszám, és 22. sorszám alatt, valamint további iratokat is csatolt. A bíróság felhívására a nyilatkozatában bemutatta, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv pótlólagosan megküldött 11 db mellékletét a felperes mikor, honnan ismerte meg, illetve ismerhette meg és azok tartalmát a jegyzőkönyv pontosan hol ismertette. Előadta, hogy a felperes nem jelölt meg olyan konkrét bizonyítékot, amelynek hiánya a hátrányára befolyásolta volna az eljárás lefolytatását, vagy amelyre tekintettel a védekezésében olyan információkra hivatkozhatott volna, amiket az adóhatóság nem értékelt.

[30] Az alperesi összesítés szerint a Kft.1 a számláinak a 98%-át a felperes és a KT Kft. részére állította ki, költség számláinak 99,3 %-a a Kft.5-től származott. Az a releváns, hogy a megnevezett 5 fő alkalmazott közül 4 fő korábban a felperesi ügyvezető társaságainál dolgozott. Nem a felperesi munkák teljesítményértéke a vitatott.

[31] Az alperes a nyilvántartása alapján készített kimutatást csatolta a Kft.1 dolgozóinak korábbi foglalkoztatásáról (melyikük mennyi időt dolgozott a felperesi ügyvezető érdekeltiségébe tartozó cégeknél).

[32] munkavállalónek a másik perben foganatosított tanúvallomása kapcsán kifejtette, hogy a tanú más peres eljárásokban és más adóellenőrzések során eltérő tartalmú nyilatkozatokat tett. Ilyen nyilatkozata volt a 2023. szeptember 13-i, amelyben beismerte, hogy annak érdekében történt a Kft.1 megalakulása, hogy cégeként tudjanak felperesi ügyvezetőnek dolgozni, ne alkalmazottként. A Kft.1 ügyvezetője pedig a KT Kft vizsgálata során, 2023. augusztus 23-án tett egy nyilatkozatot, melyben előadta: a Kft.1 számláihoz az információkat munkavállaló adta, de úgy gondolja, hogy neki is megmondták, mit kell azokra ráírni; ő maga a Kft.1-nek átutalt pénzt felvette, amit odaadott munkavállalónek, aki azt a felperesi ügyvezetőnek adta tovább. Az alperes csatolta ezeket a nyilatkozatokat.

[33] Az alperes a kapcsolódó vizsgálatok tekintetében úgy nyilatkozott, hogy a felhasznált jogkövetési vizsgálatokat nem a jelen per tárgyát képező ellenőrzés keretében rendelték el kapcsolódó vizsgálatként; a tárgyi ellenőrzésnek nem volt kapcsolódó vizsgálata.

**A jogerős ítélet**

[34] Az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[35] Indokolásában kiemelte, hogy a bizonyítékok megküldésére, azok mellékletként kezelésére nem köteles az adóhatóság, hanem elsődlegesen az iratbetekintési jog útján érvényesül a bizonyítékok megismeréséhez és a hatékony jogorvoslathoz való jog. A jegyzőkönyv mellékleteinek hiányossága adminisztratív hibából adódott. A pótlólagos megküldéssel nem kellett a 30 napos észrevételre határidőt biztosítani. Másfelől viszont, ha az adóhatóság a jegyzőkönyvhöz mellékleteket csatol, akkor azok egységet képeznek. Megállapította, hogy ilyen esetben az észrevételi határidő meghatározásánál az irat átvételére nyitvaálló időtartamot is figyelembe kell venni, amely a perbeli esetben jogsértő módon nem teljesült. Vizsgálnia kellett, hogy e jogszabálysértés okozott-e a perben sem orvosolható érdemi jogsérelmet, hiánya eredményezhetett volna-e eltérő tartalmú döntést, és az volt az álláspontja, hogy az elégtelen határidő semmilyen érdemi hatással nem volt a felperes észrevételezési, jogorvoslati jogára, ezáltal a tisztességes eljárás lefolytatására a következők szerint.

[36] A 11 db mellékletből az 1-8. számú mellékleteket a felperes korábban, a 2021. szeptember havi ellenőrzéshez kapcsolódóan megismerte; a 9. számú melléklet a jegyzőkönyv lezárását követően érkezett, így azt meg sem küldhették; a 10. és 11. számú mellékletek tartalma a vizsgálati jegyzőkönyvben ismertetésre került, továbbá azokat iratbetekintési joga keretében megismerhette volna. A felperes észrevételezési, jogorvoslati joga tehát érdemben nem sérült. Ezekkel kapcsolatban ezért a jegyzőkönyvre vonatkozó észrevételében is nyilatkozhatott. Nem valósult meg orvosolhatatlan jogsértés azzal sem, hogy a pótlólagos iratküldésre benyújtott észrevételét az elsőfokú határozat nem értékelte, mert az alperes is értékelhette a másodfokú eljárásban.

[37] A törvényszék a felperes további eljárási jogszabálysértésekre vonatkozó kereseti kérelme kapcsán megállapította: indokolásában nincs jelentős különbség a vizsgálati jegyzőkönyv, valamint a határozatok között; az Air. 127. (1) és (4) bekezdései a relevánsak, és a perben elsősorban az alperesi indoklás jogszerűségét kell vizsgálnia. Ismertette, hogy mi volt az alperes megállapítása a KMK vélemény 3. pontja szerinti esetben (a szolgáltatásokat a számlakiállító teljesítette, de annak során adókijátszás történt a felperes közreműködésével; a rendeltetésellenes joggyakorlás az alperes szerint, hogy a Kft.1 közbeiktatásának elsődleges célja az adóelőny megszerzése volt, igénybevétele nem volt önálló, valós gazdasági tartalma).

[38] Az elsőfokú bíróság indokai szerint a vita és a bizonyítás tárgya ezért az volt, hogy rendeltetésszerű volt-e az munkavállaló vezette brigád Kft.1 nevében történt igénybevétele. A felperes által felvetett kérdések nem voltak vitatottak (Kft.1 alkalmazottai általi munkavégzés, az azt szakmailag irányító személy szakértelme, munkahelyszíneken való jelenléte), így e vonatkozásban további bizonyításra, helyszíni szemlére nem volt szükség.

[39] Nem kizárólag az a lényeges, amit a felperes felvetett, hogy az ő ügyvezetője irányította-e, utasította-e közvetlenül a Kft.1 alkalmazottait. A körülmények összességéből ugyanis arra lehet következtetni, hogy a Kft.1 bevonása és az átjelentések a felperesi áfa levonásba helyezése, a munkáltatói közterhek elkerülése érdekében történtek, melyek

egyértelműen feltételezik a megrendelő felperes család magatartását, közreműködését. Ilyen körülmények: 1. a gazdasági társaság korábbi munkavállalói átkerülnek egy alvállalkozóként e gazdasági társaságnak dolgozó másik cégbe, és e másik cég létrejötte, működése életszerűtlen, irracionális; 2. az alvállalkozó kizárólag a munkavállalóit korábban foglalkoztató megrendelőhöz kötődik, vagy azonos ügyvezető által vezetett más cégekhez; 3. az alvállalkozónak kifizetett összegek nagyságrendjét nem indokolják a feltárt körülmények, a gazdasági racionalitás; 4. az alvállalkozó semmilyen adókötelezettségének nem tesz eleget és 5. az alvállalkozó önálló életképesség jeleit sem mutatja.

[40] A jogerős ítélet utalt az alperes 22. sorszámú nyilatkozatában foglalt kimutatásra, az abban megjelölt arányszámra: a Kft.1 tevékenysége 98%-ban a felperesi ügyvezetőhöz kötődő társaságokhoz kapcsolódott. munkavállaló tanúvallomásaiban számos más megrendelőről nyilatkozott, de ez nem helytálló a Kft.1 cég-, számlázási- és bevallási adatai, az adóhatósági nyilvántartások alapján. Egyértelmű az alkalmazottak szoros kapcsolata a felperes ügyvezetőjének érdekeltségi körébe tartozó társaságokkal.

[41] A törvényszék az előtte 16.K.700.162/2023. számon folyamatban lévő perből hivatalból ismert, a felperesnél előző vizsgált időszakra lefolytatott ellenőrzés adatait, a másik perben meghallgatott munkavállaló (a továbbiakban: ügyis mint tanú) tanúvallomását (jogerős ítélet [78]-[79] bekezdései) is figyelembe véve a Kft.1 veszteséges, gazdasági racionalitással ellentétes működését állapította meg. A tanú - bár a Kft.1 önálló működését állította -, nem tudta meg megmagyarázni az irracionális működési körülményeket. Tanúvallomása ezáltal hiteltelen és ellentmond a tanú KT Kft-nél végzett vizsgálat során tett 2023. szeptember 13-i nyilatkozatának (azért alakították a Kft.1-et, hogy cégeként tudjanak dolgozni a felperesi ügyvezetőnek). Ellentmond továbbá a Kft.1 ügyvezetője 2023. augusztus 23-i nyilatkozatának is (feltehetően a tanúnak is megmondták mit írjon a számlára; a felvett pénzt odaadta a tanúnak, aki a felperesi ügyvezetőnek adta tovább). Ugyan a tanú elmondása szerint a Kft.1 ügyvezetője visszavonta ezt nyilatkozatát, de a tanúvallomása hiteltelen, és ezt a két nyilatkozatot megerősítik az adóhatóság által feltártak is. Megjegyezte, hogy a két nyilatkozat az alperesi határozat meghozatalát követően keletkezett, de azok a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 270. § (1) bekezdése szerinti más eljárásban beszerzett bizonyítékként értékelhetők.

[42] Az anyagbeszerzés indokoltságával szemben az a releváns, hogy ha a felperes biztosította az anyagot, a gépeket, és a Kft.1 szolgáltatása az élők munkára korlátozódott, akkor mi indokolhatta a korábbi munkabér költségeket sokszorososan meghaladó alvállalkozói díj kifizetését. E körben a törvényszék okszerűnek, bizonyítottanak tartotta azt az alperesi álláspontot, miszerint a Kft.1 tevékenysége az élők munka biztosítását lényegesen nem haladhatta meg.

[43] A jogerős ítélet [81] bekezdésében a bérköltségek és a vállalkozói díj összehasonlítása kapcsán a bíróság ugyan egyetértett a felperessel abban, hogy alperes részéről ez leegyszerűsítő és a különbségek tekintetében túlzó megközelítés volt. Ugyanakkor a tanú által állított munka volumenéhez képest is indokolatlan és eltúlzott volt a vállalkozói díj: az 5 és 20 fő közötti alkalmi munkavállalói költség, útiköltség és munkásszálló költségek köztudomásúan jelentősen alacsonyabbak az egyébként veszteségesen működő Kft.1 által kiszámlázott vállalkozói díjnál. Ezt a bíróság együtt értékelte a Kft.1 ügyvezetőjének 2023.

augusztus 23-i más eljárásban tett azon nyilatkozatával, hogy a felvett pénzt a felperesi ügyvezetőnek adták vissza.

[44] A fentiekkel összefüggésben a törvényszék rögzítette: nem szükséges a projekt piaci értékének ismerete az élőmunka biztosításának értékéhez, ennek hozzávetőleges nagyságrendje építőipari szakértelem nélkül is megítélhető, ezért a teljes projektértékre vonatkozó felperesi nyilatkozat és szakértői bizonyítási indítvány is irreleváns. Indokolása szerint a projektérték nem azonos a - részben szakképzetlen, részben szakképzett alkalmi munkavállalói - munkaerő biztosításának költségével, ezért a bizonyítási indítványt elutasította.

[45] Összegzése szerint mindezek megalapozzák azt az alperesi álláspontot, hogy a Kft.1 a felperes korábbi munkavállalóiból alakult társaság, mely a munkavállalók kiszervezésével jött létre adóelőny elérése érdekében. Adójogszabályba ütközik a kiszervezés, ha a célja a közterhek elkerülése. A jelen esetben a Kft.1 közbeiktatásának elsődleges célja az adóelőny volt, ami megjelent a munkavállalók utáni közterhek elkerülésében, az áfa levonásba helyezésében azzal, hogy a Kft.1 adót nem fizetett; mindez a KMK vélemény 3. pontja szerinti tényállást megvalósította.

[46] Szemben a felperesi hivatkozással az alperesi határozatból teljesen nyilvánvaló a jogosulatlan adóelőny mibenléte (olyan számlák áfa tartalmának levonásba helyezése, amely számlákat kibocsátó társaság a korábbi munkavállalók átjelentésével teljesít, adófizetési kötelezettségeit elmulasztja), és annak összeg (azonos a levonásba helyezett áfa összegével), ennél pontosabban egy áfa ellenőrzés során nem munkálható ki. Elutasította ezért az igazságügyi könyvszakértő kirendelésére vonatkozó felperesi indítványt is. Az ellenőrzés nem terjedt ki a járulékokra, így az adóhatóság munkáltatói közterheket nem állapíthatott meg a jogosulatlan adóelőny vonatkozásában, ugyanakkor a feltárt tényállás ezt is feltételezi.

[47] Nem találta megalapozottnak a tényállás tisztázási kötelezettség megsértésére vonatkozó kereseti indokot, amellyel a felperes hiányolta a Kft.1-hez bejelentett 28 munkavállaló nyilatkozatának maradéktalan beszerzését.

[48] Elutasította a Kft.1 ügyvezetője által megjelölt 5 személy, valamint a revizorok meghallgatására vonatkozó felperesi bizonyítási indítványokat, és nem tartotta bizonyításra alkalmasnak a felperesi kérdéssor alapján készített nyilatkozatokat sem.

[49] Álláspontja szerint az alperes bizonyította az adólevonási jognak a KMK vélemény 2. pontja alapján történt elvitatása kapcsán, a Kft.2, Kft.3 és Kft.4 esetében megvalósult tényállást. Nem elfogadható a gondos eljárás alátámasztására a felperes magyarázata (az egyes ügyletek nem jelentős értékű, egyszeri szerződéseknek takarnak, melyek nem igényelték az írásbeliséget és – negatív cégadat hiányában - a számlakibocsátó kiemelt ellenőrzését). Megállapította a párhuzamosan folyamatban lévő eljárások adatai alapján, hogy a felperes összesen 6, egymástól nem független társaságtól (azonos székhelyszolgáltatónál lévő, azonos formátumú elnevezéssel bíró, ugyanazon személyi körhöz köthető cégek) fogadta be a hitelességében vitatott számlákat, és azok együttesen már jelentős ügyleti értéket tettek ki. Az összefonódások miatt a felperestől elvárható, hogy érdemi információi legyenek

a megrendeléseket ténylegesen teljesítő személyekről. A gondosságnak ellentmondó több körülményt is kiemelt.

[50] A törvényszék a jogerős ítéletben kitért a 200 %-os adóbírság alkalmazására, azt jogszerűnek találta az Art. 215. § (4) bekezdése alapján.

[51] Elutasította a zártan kezelt iratokba való betekintés iránti, a negyedik tárgyaláson, a berekesztés előtt előterjesztett felperesi kérelmet, egyben arról is tájékoztatva a felperest, hogy nincsenek zártan kezelt iratok.

### **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

[52] A felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélettel szemben. Elsődlegesen kérte a jogerős ítélet megváltoztatását, az adóhatósági határozatok megsemmisítésével és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezésével. Másodlagosan kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására, és új határozat hozatalára utasítását.

[53] A jogerős ítélettel szemben a felülvizsgálati kérelem 1. pontjában kifogásolta az Air. 97. § (3) bekezdésének megsértését. E körben a keresetét az Air. 97. § (3) bekezdésének megsértésére is alapította, mert elmaradt a kapcsolódó vizsgálat bizonyítékainak megfelelő ismertetése, a perben sem lett orvosolva. A bíróság tájékoztatásából következően, ha zártan kezelendő irat nem érkezett, a törvényszék sem ismerte meg ezeket az iratokat. Nem jogszerű az a bírósági álláspont, hogy a bizonyítékokat az adóhatóság nem köteles az adózó részére megküldeni, azokat a jegyzőkönyv mellékletévé tenni, ez eltérés a Kúria Kfv.I.35.046/2021/14. számú eseti döntésétől. A bizonyíték jegyzőkönyvben történő „leírása” nem jelenti az adott bizonyíték megismertetését, adózó általi megismerését. Téves, és iratellenes ezért a jogerős ítélet [67] bekezdésében foglalt megállapítás, hogy a bizonyíték másik eljárásban való megismerése miatt sem sérülhetett a jogorvoslathoz való joga. E körben a törvényszék nem vette figyelembe az alperes 13. sorszámú nyilatkozatára vonatkozó felperesi válasziratot. Mindezek miatt az ítélet sérti a Kp. 78. §-át és a Pp. 279. §-át.

[54] A felülvizsgálati kérelem 2. pontjában a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme kapcsán kifogásolta: bekövetkezéséhez nem kell oksági kapcsolatnak fennállni a lényeges eljárási jogszabálysértés, és az ügy konkrét kimenetele között. Téves, hogy az iratbetekintési jog szolgál a bizonyítékok megismertetésére, és az is, hogy adminisztratív hibából lemaradt mellékletek nem eredményezik a tisztességes eljárás sérelmét.

[55] A felülvizsgálati kérelem 3. pontjában a 3 napos, pótlólagos észrevételezési határidő vizsgálata kapcsán iemelte, hogy a törvényszék a betarthatatlan határidő kapcsán a jogszabálysértést megállapította, de azt nem tekintette olyannak, amely a tisztességes eljárás követelményét sértette. A felperes ismét felhívta a Kfv.I.35.662/2019/10. számú döntést, hivatkozott a Kfv.38.161/2021/13. számú eseti döntésre és utalt arra, hogy az ügyféli jogok

teljes elvonása a közigazgatási perben nem orvosolhat lényeges, az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés (BH2023.286.).

[56] A felperes a felülvizsgálati kérelem 4-8. pontjaiban további eljárási jogszabálysértéseket állított. A 4. pontban (alperesi határozat ellentmondásossága) sérelmezte, hogy a törvényszék nem észlelte az alperesi döntés ellentmondásosságát - Kft.1 és a felperes közötti ügyletben a felperes aktív vagy passzív szerepet töltött-e -, mert az alperes az aktív szerep állítása mellett valójában a passzív alakzat szerint vizsgálta a felperes tudatállapotát. A jogerős ítélet egy kiegészített tényállást tartalmaz, valamint annak [74] bekezdésében azt rögzítette: a gazdasági esemény jogosulatlan adóelőny elérésre céljából jött létre, a felperes aktív szerepével. Ezzel szemben az alperes helyesnek fogadta el azt az elsőfokú adóhatósági megállapítást, hogy a felperes tudott róla, hogy adókijátszás részesévé vált. Ez ugyanakkor nem az aktív szerepkör, és a bizonyítás is a passzív szerepkör bizonyítására vonatkozott. Az 5. pontban (a bírói tájékoztatás hiányossága) azt kifogásolta, hogy a bíróság munkavállaló meghallgatásán kívül más bizonyítási indítványnak nem adott helyt, a perben általános és nem egyediesített tájékoztatást adott a bizonyítási érdekről és a bizonyítási kötelezettségről. A tanúbizonyítással a Kft.1 elkülönült társasági létét, a ráhatásának hiányát kívánta igazolni, (a Kft.1 dolgozói utasítást a Kft.1 ügyvezetőjétől kaptak). Ezeket az indítványokat elutasította, nem engedélyezte az írásbeli nyilatkozatok becsatolását, ugyanakkor bizonyítatlanság miatt utasította el a keresetét. A 6. pontban (tényállás tisztázatlansága az alperes előtti eljárásban, a Kp. 79. §-ának megsértése) a felperes kifejtette, hogy bár a perben az alperes által megállapított tényállás tisztázatlanságát állította, a törvényszék mégsem telepítette az alperesre a bizonyítási terhet. A felülvizsgálati kérelem 7. pontjában (eltérő tényállás a jogerős ítéletben) ismét utalt arra, hogy az elsőfokú bíróság kibővítette, módosította a tényállást. A jogerős ítélet a [16] bekezdésében az alperesi határozatban megállapított tényállás helyett más tényállást ismertetett, mert az alperes az aktív magatartások között sem a kiszervezést, sem olyan magatartást nem rögzített, amelyet a bíróság; a kiszervezés az alperesi határozatban az adóelőny kapcsán jelent meg. Mindezzel sérült a Kp. 85. § (2) bekezdése, és 78. § (2) bekezdése. A 8. pontban (iratbetekintési jog sérelme) vonatkozásában a 2023. március 24-i alperesi iratjegyzékre utalt, amiből kitűnik, hogy a kapcsolódó vizsgálatok iratanyaga nem került felterjesztésre. A törvényszék a Kp. 2. § (6) bekezdése alapján nem értesítette a felperest zárt irat érkezéséről, a betekintés titoktartás vállalása melletti lehetőségéről. Ennek következménye a 1/2013. KMJE határozat szerint: a meg nem ismerhető adótitok bizonyítékként nem használható fel. A törvényszék a felperes iratbetekintési jogát ezáltal korlátozta, az elutasítás indoka (27. sorszámú jegyzőkönyv) nem foghat helyt.

[57] A felperes a felülvizsgálati kérelem II. Anyagi jogi jogsértések részében mind a Kft.1 és a felperes között létrejött ügylettel, mind a Kft.2, Kft.3 és Kft.4 alvállalkozók és felperes közötti ügyletek kapcsolatos ítéleti megállapítást támadta.

[58] A Kft.1 vonatkozásában visszautalt arra, hogy a törvényszék a csalárd magatartás kapcsán módosította a tényállást (jogerős ítélet [74] bekezdése). A rendeltetésellenes joggyakorlás körében a törvényszék elfogadta azt az alperesi álláspontot, hogy az ügyleteknek nem volt valós gazdaság tartalma, hogy a kifizetett vállalkozói díj irracionális volt, de szakértői bizonyítás nélkül ilyen megállapítást sem az alperes, sem a bíróság nem tehetett volna, a törvényszék eljárása ezáltal sérti a Pp. 300. § (1) bekezdésében foglaltakat. A becsatolt magánszakértői vélemény annak alátámasztására szolgál - egy kiválasztott projekt bemutatása kapcsán -, hogy a Kft.1 részére kifizetett összeg nem volt

aránytalan, megfelelt a piaci viszonyoknak. A bíróság továbbá a jogerős ítélet [81] bekezdésében szakértői kompetenciába tartozó kérdéseket válaszolt meg. A Halifax-teszt első feltétele nem nyert bizonyítást a bíróság előtti eljárásban sem. Megjegyezte: azt hogy mit kell vizsgálni ennek során, a Kfv.35.028/2018/7. számú kúriai döntés tartalmazza. Az állított személyi összefonódások kapcsán az alperes a 22. sorszámú nyilatkozatában eltért a határozatában megállapított tényállástól és olyan kapcsolatra hivatkozott, amit nem nevesített a határozatban, ennek bíróság általi elfogadása sérti a Kp. 78. § (2) bekezdését és 85. § (2) bekezdését. Az adóelőny nem bizonyított, ennek megítéléséhez ugyanis lényeges szempont lett volna az, hogy a kifizetett vállalkozói díj összhangban van-e a piaci viszonyokkal. Emellett az alperes által szintén nem bizonyított kiszervezést is a bíróság tényként fogadta el, holott ehhez szükséges a munkavállalói tanúbizonyítás. Ellentmondásos a jogerős ítélet [83] és [86] bekezdéseiben a munkavállalók szerepét illetően, (munkavállalóknak nem lehetett tudomása a Kft.1 alapításának motivációjáról, másrészt a Kft.1 korábbi munkavállalókból alakult).

[59] Nem volt jogszerű az alperes 22. sorszámú iratának mellékleteként becsatolt, más eljárásban felvett nyilatkozatoknak - így a Kft.1 ügyvezetőjétől és munkavállalótól származó nyilatkozatoknak - a felhasználása az alperesi határozat alátámasztására. Erre nem kerülhetett volna sor a Pp. 270. § (1) bekezdése alapján, sérti a Kp. 85. § (2) bekezdésében foglaltakat. Továbbá, ha a Kp. 79. § (1) bekezdésének alkalmazása merül fel, akkor a törvényszéknek köteleznie kell az alperest a tényállás valóságának bizonyítására, de ilyen tartalmú anyagi pervezetés nem volt. A Kft.1 ügyvezetőjének nyilatkozata csak akkor lenne figyelembe vehető, ha a tanúmeghallgatást a bíróság folytatja le garanciális jogok érvényesülése (felperes jelenléte, kérdés és észrevételezés joga) érdekében.

[60] A törvényszék a Kft.2., Kft.3. és Kft.4. alvállalkozók esetében, a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetkör vizsgálatokor nem adott egyediesített indokolást, hogy az egyes cégek vonatkozásában mi volt az álláspontja, figyelmen kívül hagyta a kereseti hivatkozásokat. Okszerűtlenül utalt a bíróság ugyanezen tanácsa előtt 700.162/2023. szám alatt folyamatban lévő per adataira.

[61] Az elsőfokú bíróság továbbá az adóbírság tekintetében pedig a 200 %-os emelt összegű adóbírság alkalmazásának körét tágan értelmezte, nem álltak fenn az Art. 215. § (4) bekezdésében írt feltételek.

[62] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel. A jogerős ítélet helytállóan állapította meg a valós érdeksérelem hiányát, a felperes a kapcsolódó vizsgálatok eredményéről és a további bizonyítékokról kapott tájékoztatást, ismertetést, ki tudta alakítani észrevételei, indítványai tartalmát és a védekezését. Az alperesi határozatnak a Kft.1-re vonatkozó tényállása bizonytalanságára a felperes a keresetlevélben nem hivatkozott, a felperes aktív tudattartalma szempontjából támadta a határozatot. Nem helytálló a felperes érvelése a bíróság tájékoztatási kötelezettségének a megsértésére, a Kp. 79. § (1) bekezdése alkalmazásának elmulasztására, az alperesi határozatban foglalt tényállástól eltérő tényállás megállapítására vonatkozóan. Az alperesi határozat tartalmazta a kiszervezést, nem releváns, hogy azt a jogosulatlan adóelőny kapcsán értékelte, mert a kiszervezés kizárólag aktív magatartás eredménye lehet. Az iratbetekintési jog korlátozására vonatkozó felperesi érvelés

sem helytálló; az alperes a megelőző eljárás iratait, beleértve a megállapítások alapjául szolgáló valamennyi bizonyítékként értékelt előzményi vizsgálat releváns iratát a bíróságnak megküldte, az iratok zártan történő kezelését nem kérte, és a törvényszék a felperes iratbetekintési kérelmét annak elkésztése okán megalapozottan utasította el. Az anyagi jogi jogszabálysértésekre való hivatkozás kapcsán megjegyezte, hogy az a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, és nem megalapozott. munkavállalónak és a Kft.1 ügyvezetőjének a határozat meghozatalát követően tett nyilatkozatait a bíróság alappal vette figyelembe, ezen nyilatkozatokkal az alperes nem kívánta a határozata jogi indokolását kijavítani vagy kiegészíteni.

[63] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelemre válasziratot nyújtott be. A felülvizsgálati eljárás során tartott tárgyaláson kérdésre a felperesi jogi képviselő előadta, hogy a 3 napos határidőn túl benyújtott észrevételben nem volt olyan rész, amit később a fellebbezés, és a kereset nem foglalt magában. Pótlólagosan megkapták az iratokat, de csak olyan határidővel lehetett észrevételt benyújtani, ami betarthatatlan volt. A kapcsolódó vizsgálatok zártan kezelt irataiba való betekintést a korábbi adóperek tapasztalatai miatt kérte, a jelen esetben az iratjegyzék szerint a NAV nem terjesztett fel kapcsolódó vizsgálati anyagot; holott ezek között, a vizsgálatok anyagában ott van azoknak a munkavállalóknak a megkeresése, akiknek a meghallgatására a felperes indítványt tett, ott van egy kérdéssor, lakcím elérhetőségek, a megkeresés átvételének az igazolása, vagy a kézbesítés sikertelenségének igazolása. Az alperesi képviselő kérdésre úgy nyilatkozott, hogy tudomása szerint valamennyi közigazgatási iratot megküldtek a bíróság részére. Az iratjegyzék elétárása után úgy válaszolt, hogy aszerint nincsenek benne a kapcsolódó vizsgálatok iratai, és a megküldést a tárgyaláson nem tudja igazolni. A felperesi jogi képviselő kérdésre előadta, hogy az általuk csatolt magánszakértői véleményben foglaltak nem kerültek megtárgyalásra az elsőfokú bíróság előtt.

### **A Kúria döntése és jogi indokai**

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

[65] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem 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].

[66] A jelen ügyben a felperes felülvizsgálati kérelmet, az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet terjesztett elő, amelyek meghatározták a Kúria felülvizsgálatának kereteit.

[67] Az Air. 97. § (2) bekezdése alapján az adózónak joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba az eljáró adóhatósággal történő előzetes egyeztetést követően betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő tizenöt napon belül, adóellenőrzés esetén harminc napon belül észrevételt tenni. Az észrevétel megtételére nyitva álló határidők jogvesztők.

[68] Az Air. 97. § (3) bekezdése értelmében ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.

[69] A Kúria a kiemelt rendelkezések alapján elsődlegesen hangsúlyozza, hogy az Air. 97. § (3) bekezdésében foglaltakat nem lehet olyan módon értelmezni, ahogyan azt a felperes a keresetlevélben és a felülvizsgálati kérelemben levezette. A jogszabályhely „az adózót érintő részében” írja elő az adóhatóságnak a kapcsolódó vizsgálatról szóló jegyzőkönyv, határozat, az annak során feltárt adatok, bizonyítékok adózóval történő részletes ismertetését. Az adóhatóság eljárása ezen jogszabályi rendelkezésnek megfelel, ha a vizsgálati jegyzőkönyvben kerül sor az adatok, bizonyítékok adózót érintő részének részletes ismertetésére (a felperes megfogalmazásában tartalmi „leírására”).

[70] Helytállóan állapította meg ezért az elsőfokú bíróság, hogy nincs jogszabályi kötelezettsége az adóhatóságnak a bizonyítékok megküldésére, azoknak a vizsgálati jegyzőkönyv mellékleteként történő kezelésére.

[71] A Kúria az Air. 97. § (3) bekezdésének rendelkezését többek között a Kfv.I.35.225/2021/7. számú eseti döntésében értelmezte, a [42] bekezdésében a SCAC magkeresésekre adott válaszokkal összefüggésben kiemelte, hogy a jogszabályokból nem vezethető le az adóhatóságra nézve olyan kötelezettség, mely kimondaná, hogy a megkeresésekre adott válaszokat minden esetben teljes terjedelmükben rendelkezésre kellene bocsátani. A döntés a [41] bekezdésében kitért az EUB joggyakorlatára is akként, hogy az Ispas ügyben hozott C-298/16. számú ítélet értelmében „a nemzeti adóhatóságokat nem terheli azon általános kötelezettség, hogy teljes körű hozzáférést nyújtsanak a rendelkezésükre álló iratokhoz, sem pedig, hogy hivatalból közöljék azon dokumentumokat és információkat, amelyeken a tervezett határozat alapul.” A [40] bekezdésében pedig utalt az EUB C-189/18. számú Glencore ügyben hozott döntésében megfogalmazott elvekre, melyek szerint „a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási eljárásban tehát nem ír elő általános kötelezettséget az adóhatóságra nézve arra irányulóan, hogy az teljes körű betekintést biztosítson a rendelkezésére álló iratokba, hanem csak azt követeli meg, hogy az adóalanynak lehetősége legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és e közigazgatási szerv által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják.”

[72] Ez az eseti döntés az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) rendelkezései alapján kialakult kúriai joggyakorlatot folytatta, ennek megfelelt a jogerős ítéletben levezetett jogértelmezés. A régi Art. alapján hozott Kfv.I.35.142/2016/8. számú eseti döntés [21] bekezdésében a Kúria kimondta, hogy más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat jegyzőkönyve, határozata adózót érintő része megismerésének joga illeti meg ilyen esetekben az adózót, nem pedig a teljes iratanyag megismerhetősége. A Kfv.I.35.013/2020/9. számú eseti döntés [36] bekezdésében pedig az került kiemelésre, hogy az eljárás szabályszerűségének nem feltétele az eljárás valamennyi iratának adózó részére való kézbesítése (...) nincs olyan jogszabályi követelmény, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként az eljárás anyagát az adózónak hivatalból át kell adni, ugyanakkor az iratbetekintési jog kérelemre biztosítandó [rég Art. 12. §, 99. § (3) bekezdés].

[73] A felperes tévesen állította, hogy a jogerős ítélet eltért a Kúria Kfv.I.35.046/2021/14. számú, - a jegyzőkönyv és mellékleteinek kapcsolatával foglalkozó – eseti döntésétől, mert annak tárgya az irat másolat kiadásáért fizetendő illeték volt, az ügy alapjául szolgáló tényállás alapján azt kellett értelmezni, hogy az adózó irat másolat kiadására vonatkozó kérelmében szereplő „teljes terjedelemben” kitételből milyen következtetés vonható le a kért iratok körére, és az milyen illetékfizetési kötelezettséggel járt. Az eldöntendő kérdés tehát egy adózói kérelem értelmezésére vonatkozott és nem a bizonyíték ismertetés adott ügyben való végrehajtására.

[74] Az Air. 97. § (2) bekezdése szerint az adóhatóság köteles az iratbetekintési jog biztosítására és az adózó saját ellenőrzéséről készített jegyzőkönyve átadására, kézbesítésére. A perbeli esetben a vizsgálati jegyzőkönyv és annak számozott mellékletei álltak rendelkezésre, a jegyzőkönyv szövege tartalmazta a bizonyítási eljárás eredményét, a megállapításokat, a felhasznált bizonyítékokat ismertetve, és ennek megfelelt az elsőfokú adóhatóság határozata is. Amennyiben az adózó az ilyen módon megvalósult bizonyíték ismertetéshez képest úgy ítéli meg, hogy eljárási jogai gyakorlása érdekében iratok megtekintésére van szüksége, azt iratbetekintési kérelem útján kezdeményezheti. A jelen esetben azonban a felperes az adóhatóság előtt nem élt iratbetekintési kérelemmel. Eltérő jogi álláspontja a fentiek szerint abban állt, hogy - megfogalmazása szerint - a bizonyítékok jegyzőkönyvben való tartalmi „leírását” nem tartotta a bizonyíték ismertetés megfelelő módjának, az Air. 97. § (3) bekezdését kielégítő módnak. Ebben a kérdésben az elsőfokú bíróság a helytálló elvi álláspontot fejtett ki.

[75] A törvényszék a konkrét esetben a pótlólag megküldött 11 db jegyzőkönyvi melléklet megismerése, az azzal kapcsolatos észrevételezés kérdése tekintetében is megfelelő következtetésre jutott, amikor egyrészt rögzítette, hogy mégha az adóhatóság amellet is dönt, hogy a jegyzőkönyvhöz a mellékleteket is csatolja, akkor sem azonos a jegyzőkönyv érdeme és a mellékleteként csatolt iratok. Másrészt helytállóan állapította meg, hogyha az adóhatóság mellékletek pótlólagos megküldését látja szükségesnek észrevételezési határidő biztosításával, akkor az észrevétel előterjesztésére nyitva álló határidő meghatározásánál figyelembe kell vennie az irat (küldemény) jogszerű átvételéhez szükséges időtartamot, ami a perbeli esetben nem teljesült, ami jogszabálysértő. A Kúria is egyetértett a megállapítással, a konkrét esetben a mellékleteket tartalmazó iratnak a tárhelyen való elhelyezésétől számított, a kézbesítés jogszerű időtartamát figyelmen kívül hagyó 3 napos észrevételezési határidő alkalmatlan volt arra, hogy a felperes esetleges észrevételeit előterjessze.

[76] A Kúria – megvizsgálva az elsőfokú bíróságnak a tisztességes eljárás követelményével, az elégtelen határidőnek a felperes észrevételezési, jogorvoslati jogára gyakorolt esetleges hatásával kapcsolatos megállapítását – a következőket emeli ki a kúriai joggyakorlatra és az AB joggyakorlatára figyelemmel.

[77] A Kfv.I.35.662/2019/10. számú kúriai eseti döntés hangsúlyozta: „a tisztességes eljárás való jog sérelme úgy is bekövetkezhet, hogy nem áll fenn oksági kapcsolat a lényeges eljárási szabálysértés és az ügy konkrét kimenetele között, azonban az ügyféli jogok érvényesíthetősége olyan sérelmet szenved, amely az eljárás egészét és körülményeit figyelembe véve eléri az Alaptörvény-ellenesség szintjét. A perbeli esetben a felperes el volt zárva attól, hogy teljes terjedelemben megismerhesse annak a személynek a vallomását, aki a felperes érdekében létrehozott fiktív céghálózatot felfedte és állítja, hogy ennek célja az adókijátszás, a felperesi cég adólevonási jogának biztosítása volt” {Kfv.I.35.662/2019/10. [35] bekezdés}. Az Alkotmánybíróság 3311/2018. (X. 16.) AB határozatában kimondta: „A 6/1998. (III. 11.) AB határozat úgy foglalta össze a tisztességes eljáráshoz való jog lényegét, hogy az olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes [ABH 1998, 91, 95]. Ez egyben azt is jelenti, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog egyes részelemei korlátozhatóak a szükségesség-arányosság feltételeinek megfelelően {17/2015. (VI. 15.) AB határozat, Indokolás [103]–[109]}.”

[78] Az AB és a Kúria idézett joggyakorlatából következően a tisztességes eljárás elvének a megsértését megítélni úgy lehet, hogy az eljárás egészét és körülményeit is tekintetbe kell venni. Az összes körülmény vizsgálata alapján rajzolódhat ki, hogy a hatóság az eljárása alatt tiszteletben tartotta-e jogszabályokat, a garanciális jogokat, avagy azokat megsértette.

[79] Az idézett AB határozat [34] bekezdésében az AB „a konkrét eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vétele alapján állapította meg, hogy sérült az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes hatósági eljáráshoz való jog. Az eljárás megindításáról való döntés, valamint a bizonyítékok ügyféllel való ismertetésének elmaradása olyan eljárási szabálysértések, amelyek kihatnak az ügy érdemére. A tisztességes eljáráshoz való jog alapján az egyes eljárási garanciák olyan értéket jelentenek, amelyek megszegése vagy be nem tartása kihat az ügy érdemére, az ügy kimenetelétől függetlenül.” Az idézett Kfv.I.35. 662/2019/10. számú kúriai eseti döntésben, annak [41] bekezdése szerint egy nyomozati eljárásban beszerzett vallomás teljes terjedelemben való megismerésétől volt elzárva a felperes, ennek megismerhetősége állt a tisztességes eljárás elve követelményének fókuszában.

[80] A perbeli esetben olyan többlet-tényállási elem, amely az eljárás egészét és körülményeit vizsgálva a garanciális jogok figyelmen kívül hagyását eredményezné, nem volt azonosítható így olyan garanciális jogsérelem, ami a tisztességes eljárás elvének sérelmét valósítaná meg, nem merült fel.

[81] Az elsőfokú bíróság helytállóan járt el, amikor vizsgálta a pótlólagosan megküldött 11 db jegyzőkönyvi melléklet felperes általi megismerhetőségét (jogerős ítélet

[67] bekezdése). Megfelelő következtetésre jutott, amikor megállapította, hogy a felperesnél a másik vizsgált időszakra (2021. szeptember) lefolytatott ellenőrzés során a felperes a megjelölt mellékleteket megismerte, más részük esetében a tárgyi vizsgálati jegyzőkönyvben az adóhatóság a bizonyítékokat ismertette. A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott, az alperes 13. sorszámú nyilatkozatára reflektáló felperesi nyilatkozatot a jogerős ítélet valóban nem jelenítette meg, de ez az indokolást érintő hiányosság nem lényeges, figyelemmel arra, hogy a bizonyítékismertetés módjára vonatkozóan az elsőfokú bíróság indokolta az álláspontját.

[82] A felperes a vizsgálati jegyzőkönyvre az észrevételét benyújtotta, a pótlólagosan megküldött mellékletekre vonatkozó 2022. szeptember 30-i észrevételét pedig később a fellebbezéséhez is csatolta. Az alperes az elégtelen határidő megállapításával összefüggő jogsérelmet a határozatában nem orvosolta. Ezért kérdéses, hogy volt-e akadálya annak, hogy a felperes az ezen észrevételében előadni kívánt hivatkozásokat a későbbiekben benyújtsa. A felülvizsgálati eljárásban tartott tárgyaláson a felperes jogi képviselője kérdésre úgy nyilatkozott, hogy a 3 napos határidőn túl benyújtott észrevételében foglaltakat később a fellebbezés, és a kereset megismételte. Mindezek megerősítik azt a bírói megállapítást, hogy a felperes észrevételezési, jogorvoslathoz való joga tartalmilag nem sérült.

[83] Ezzel a kérdéssel összefügg a felperes felülvizsgálati kérelmének 8. pontjában hivatkozott, iratbetekintési jog korlátozására vonatkozó előadása. A törvényszék a zárt iratokba való betekintés iránti felperesi kérelem kapcsán arról tájékoztatta a felperest az ügy negyedik tárgyalásán, a berekesztés előtt előterjesztett ezen kérelmére, hogy nincsenek zártan kezelt iratok; és a kérelmet nem teljesítette. A Kúria megállapította, hogy a kinyomtatott iratanyagban zártan kezelt irat nem található, a felek a felülvizsgálati tárgyaláson az alperes felterjesztéshez készített iratjegyzéke alapján úgy nyilatkoztak, hogy az zártan kezelendő iratot nem jelöl. Az alperes előadta, hogy tudomása szerint a teljes közigazgatási iratanyagot felterjesztették, azzal, hogy ezt a tárgyaláson igazolni nem tudja. Mindezek alapján arról nem lehetett meggyőződni, hogy zártan kezelendő iratanyag rendelkezésre állt-e az elsőfokú bíróság előtt, így nem volt megállapítható, hogy ilyen irat megismerésében a törvényszék valóban akadályozta-e a felperest.

[84] Zártan kezelendő, zártan kezelt iratként általában az adótitok védelme miatt a más adózóra vonatkozó kapcsolódó vizsgálatok iratanyagát terjesztették fel. Az adótitokkal kapcsolatban a felperes felhívta a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) szabályain alapuló 1/2013. KMJE határozatot. Ennek rendelkező része szerint: „Az adótitok a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény XX. fejezete alá tartozó közigazgatási perekben a Pp. 119. § (2) bekezdés első mondata szerinti külön törvényben meghatározott titoknak minősül. Perbeli védelmét a célhoz kötöttség elvével összhangban kell ellátni. A közigazgatási perekben a felek részére a bíróság által felülvizsgált határozatokban felhasznált adótitok teljes körű megismerését biztosítani kell. Amennyiben ezt nem teszik lehetővé, úgy a meg nem ismerhető adótitok bizonyítékként nem használható fel. A közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság által kirendelt igazságügyi szakértő jogosult megismerni és értékelni mindazon adótitkot, amelyre feladatának teljesítése végett szüksége van.” Az indokolásának IV. pontjában rögzíti, hogy „A 119. § (2) bekezdése alapján a felek, az ügyész és a perben részt vevő egyéb személyek, valamint azok képviselői az eljárás során az üzleti titkot, hivatásbeli titkot vagy a külön törvényben meghatározott, az (1) bekezdésben nem említett más titkot tartalmazó iratok esetében – a titok megtartásának

kötelezettségét tartalmazó, írásba foglalt nyilatkozat megtétele mellett –, az eljáró bíró által megállapított rendben és szabályok szerint gyakorolhatják az iratbetekintési- és másolatkészítési jogot.”

[85] Az 1/2013. KMJE határozat azt az álláspontot foglalta el, hogy a felek részére a bíróság által felülvizsgált határozatokban felhasznált adótitok teljes körű megismerését biztosítani kell, ugyanakkor a felek az iratbetekintési- és másolatkészítési jogot az eljáró bíró által megállapított rendben és az általa meghatározott szabályok szerint gyakorolhatják. A Kúria hangsúlyozza, hogy ezt a perben megfelelően elő kell készíteni, ami a fél és a bíróság részéről is elvárás. A félnek olyan módon és időben kell előterjeszteni a kérelmét, hogy az eljáró bírónak a titokvédelem érdekében megállapítandó szabályokat módja legyen kialakítani, a titoktartási nyilatkozat megtételére vonatkozó felhívást ki tudja adni, a nyilatkozat beérkezése után a zártan kezelt iratok iratbetekintésre történő rendelkezésre állását biztosítani tudja. A perbeli esetben ennek feltételei a negyedik, berekesztést megelőző tárgyaláson nem álltak fenn, ennek okán a kérelem adott körülményekre tekintettel történő elutasítása nem volt indokolatlan. Amennyiben a keresetlevélben vagy előkészítő iratban megfelelő időben ilyen kérelem érkezik a bíróságra, annak megvizsgálása alapján – ha nem áll rendelkezésre - az ellenőrzés, a közigazgatási eljárás teljes iratanyagát kell kérni, és a titoktartási nyilatkozattal kapcsolatos intézkedés kellő időben elvégezhető.

[86] A fentiek alapján a Kúria a felperes által kiemelten kezelt eljárásjogi kérdésekben, a felülvizsgálati kérelem 1., 2., 3. és 8. pontjában foglalt jogszabálysértésekre vonatkozó felperesi előadással nem értett egyet.

[87] A további eljárásjogi jogszabálysértések – az alperesi határozat ellentmondásossága, a bírói tájékoztatás hiánya, a Kp. 79. §-ának megsértése, eltérő tényállás a jogerős ítéletben - a bizonyítással összefüggenek. Ezáltal szoros kapcsolatot alkotnak az állított anyagi jogi jogsértésekkel is, amelyeket a felperes a közte és a Kft.1 között létrejött gazdasági esemény kapcsán hozott fel.

[88] Mivel azonban a Kúria ezen ügylet kapcsán az alábbiakban részletezett, lényeges szabálysértést állapította meg a jogerős ítélet [81] bekezdésében foglalt bírói megállapítás tekintetében (a kifizetett vállalkozói díj és a felperes saját munkavállalók igénybevételeivel felmerülő költsége közti összehasonlítás), nem foglalt érdemben állást az előző bekezdésben felsorolt, ezen ügylet minősítésével és további bizonyítási kérdéseivel összefüggésben.

[89] A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet [81] bekezdésében foglalt megállapítás súlyosan ellentmondásos, az érdemi döntés szempontjait tekintve téves. Az elsőfokú bíróság nem észlelte, hogy amennyiben az e körben tett alperesi megállapítást kétségesse teszi, azzal a tárgyi ügylet minősítésének alapját kérdőjelezi meg, és azzal hogy annak helyére saját értékelését helyezi, amikor „köztudomású tényekre” hivatkozik az alperes helyett indokol.

[90] Az alperesi határozat ezen ügylet kapcsán a jelen végzés [25] bekezdésében ismertetett megállapítást tette. Az elsőfokú bíróság vizsgálta az alperesi megállapítás elemeit,

ugyanakkor a kifizetett vállalkozói díj és a korábbi alkalmi munkavállalói bérköltségek közötti összehasonlítás tekintetében az alperesi megközelítést túlzónak, leegyszerűsítőnek találta. A saját értékelése alapján a vállalkozói díjat (havi nettó 40.000.000 forintot meghaladó összeg) munkavállaló tanú által a tárgyaláson előadott munka volumenéhez képest indokolatlannak és eltúlzottnak minősítette, a vállalkozói díjjal szembeállítva a tanú által megjelölt költségeket (5 és 20 fő közötti alkalmi munkavállaló, alkalmanként útiköltség, munkásszálló költség), ezeket összegeket - köztudomásra hivatkozással - jelentősen alacsonyabbnak tekintette. Megjegyezve, hogy ugyanakkor a Kft.1 veszteségesen működött, és mindezt együtt értékelte a Kft.1 ügyvezetőjének más eljárásban tett 2023. augusztus 23-i, alperes által becsatolt nyilatkozatával, amiben a felvett pénz felperesi ügyvezetőnek való átadásáról nyilatkozott. A Kúria álláspontja szerint mindezzel összefüggésben a felperes a felülvizsgálati kérelmében helytállóan mutatott rá arra, hogy az ügylet minősítése tekintetében lényeges kérdés, hogy valós volt-e a Kft.1-nek kifizetett vállalkozói díj, az ellenérték és a törvényszék a Pp. 300. § (1) bekezdésével ellentétesen, szakértői bizonyítás nélkül tett megállapítást.

[91] A Kúria a köztudomású tények kapcsán továbbá kiemeli, hogy a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 266. § (2) értelmében a bíróság az általa köztudomásúnak tekintett és az olyan tényeket, amelyekről hivatalos tudomása van, akkor is figyelembe veszi, ha azokra a felek nem hivatkoztak. A szabályozás lényege, hogy a bizonyítást kímélő módon teszi lehetővé a bíróság számára, hogy a perben jelentős tényeket a döntése alapjaként valósnak fogadjon el; bizonyítást nem igénylő tények a köztudomású tények is. Ugyanakkor a bíróság köteles a feleket tájékoztatni, ha a tényállást bizonyítást nem igénylő tényekre, így köztudomású tényekre alapozza, mert ezzel hívja fel a felek figyelmét valamely tény elfogadására, amely azonban megteremti az ellenbizonyítás lehetőségét. A köztudomású tények kapcsán a Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 163. § (3) bekezdése alapján hozott eseti döntésében (Kfv.II.37.821/2012/3.) is kiemelte a felek előzetes figyelmeztetését és hangsúlyozta, hogy a bizonyítási eljárásban a köztudomású tényeknek meglehetősen szűkre szabott a szerepe, amely alkalmazásának egyik fő feltétele, hogy a bizonyítandó tény valóban köztudomású legyen.

[92] A fentiek alapján a jelen ügyben a törvényszék által megjelölt összegek nem tartoznak a köztudomású tények közé, nem tekinthetők bizonyítást nem igénylő tényeknek. A felperes bizonyítást ajánlott fel, igazságügyi szakértő perbeli bevezetését indítványozta, valamint magánszakértői véleményt is csatolt, amely bizonyítási indítványokat azonban a törvényszék elutasított.

[93] Az előzőekre figyelemmel alapján nem lett volna mellőzhető a felperes által indítványozott szakértői bizonyítás. A törvényszék a magánszakértő szakvéleménye kapcsán arra is hivatkozott, hogy az a fél nyilatkozataként vehető figyelembe. A Kúria kiemeli, hogy ez a régi Pp. alkalmazása során kialakult gyakorlat volt, amely a Pp. hatálybalépésével már nem irányadó, mert a Pp. „intézményesítette” a magánszakértőt. Amennyiben nem a Kp. 80. § (1) bekezdésében foglalt esetről van szó, vagyis a megelőző eljárásban nem volt kirendelt igazságügyi szakértő, akkor lehetősége nyílik a bizonyító félnek, hogy a Pp. szakértői bizonyításra vonatkozó szabályainak keretein belül tegyen indítványt, de garanciális szabály, hogy a perben szakértőként az igazságügyi szakértőkről szóló törvény szerinti szakértőt vagy az abban meghatározott eseti szakértőt lehet alkalmazni [Pp. 300. § (2) bekezdése]. A Pp. előírásai alapján egyrészt a szakértő két módon vehet részt a perben: a fél megbízása

(magánszakértő) vagy a bíróság kirendelése alapján. A magánszakértő és a kirendelt szakértő szakvéleménye a bizonyító erő szempontjából azonosan minősül, azonban a Pp. a szakértő alkalmazásának módjai között sorrendet állít fel a 307. § (1) bekezdésből következően: perben kirendelt szakértő alkalmazására akkor van lehetőség, ha a bizonyító fél a magánszakértőt nem kívánja igénybe venni, más eljárásban kirendelt szakértő alkalmazását nem indítványozza, vagy rendelkezésre állt már magánszakértői vélemény, azonban valamennyi magánszakértői vélemény aggályosnak minősül. A Pp. szabályozása ugyan a magánfelek polgári jogi jogvitájára tartalmaz előírásokat, ugyanakkor a közigazgatási perben sem hagyhatók figyelmen kívül. A Kp. 78. § (1) bekezdése a Pp. szabályait a Kp. bizonyításra vonatkozó XIV. Fejezetében foglalt eltérésekkel rendeli alkalmazni. Ilyen eltérést, és egyben további feltételt jelent a Pp. bizonyítási szabályai mellett, a Kp. 79. § (1) bekezdésének szabályozása, a tényállás valóságának bizonyítása. A közigazgatási perekben ez azt is eredményezheti, hogy ha például adott ügy felperese a Pp. szerinti szakértői bizonyítás során tudja valószínűsíteni a közigazgatási határozat megalapozatlanságát, a bíróság a bizonyítási teher megfordulásáról tájékoztatja a feleket, és a közigazgatási szerv bizonyít (védekezik), adott esetben a Pp. szerint beszerzett, ellenfél által csatolt szakvéleménnyel szemben.

[94] Mivel az elsőfokú bíróság a vállalkozói díj és a munkavállalói költségek összehasonlítása, valamint a Kft.1 veszteséges működése mellett figyelembe vette a Kft.1 ügyvezetőjének más eljárásban tett 2023. augusztus 23-i nyilatkozatát a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján, a Kúria az utóbbival kapcsolatban a következőket emeli ki. A Pp. 270. § (1) bekezdése értelmében a bíróság felhasználhatja a más eljárásban beszerzett bizonyítékot – ideértve a fél más eljárásban tett tényállítását is –, kivéve, ha a bizonyítás felvételének a módja, az eljárás sajátosságait leszámítva, e törvény rendelkezéseibe ütközik. A Pp. 270. § (3) bekezdése a más eljárásban felvett bizonyítás eredményét a bíróság a tárgyaláson a szükséges terjedelemben ismerteti, és arra a felek észrevételeket tehetnek; ha a felhasználni kívánt bizonyíték bármely jelen lévő fél előtt korábban nem volt ismert, a jelen lévő fél kérelmére a bíróság azt részletesebben is ismerteti. A rendelkezés fő funkciója, hogy tehermentesítse a bíróságot a bizonyítás ismételt lefolytatásának szükségessége alól, mert előfordulhat, hogy több eljárásban is jelentőséggel bírnak ugyanazon tények és azok tekintetében bizonyítást is felvettek már egyik vagy másik eljárás során. A Kúria álláspontja szerint azonban ennek az alkalmazása a jelen perben aggályos, mert egyfelől a Pp. 270. § (1) bekezdése főként a más bírósági eljárásban keletkezett bizonyítékok beszerzésére irányul, másfelől a közigazgatási perben a közigazgatási tevékenység jogszerűségét - ha törvény eltérően nem rendelkezik - a megvalósításának időpontjában fennálló tények alapján kell vizsgálni, ami határozat esetében a határozathozatalkor fennálló tényeket jelenti. A perbeli esetben a határozathozatalkor nem képezte a tényállás részét olyan tényállási elem, hogy a Kft.1 ügyvezetője a vállalkozói díj címén fizetett összeget felvette és az a felperesi ügyvezetőnek átadásra került. Az erre vonatkozó nyilatkozatot a Kft.1 ügyvezetője ugyanakkor nem egy bírósági eljárás során tette, hanem a nyilatkozatot adóellenőrzés során - a jelen ügyben érintett határozatok meghozatala után - vették fel a felperesi ügyvezető érdekeltségébe tartozó más gazdasági társaság vizsgálata során, így nem érvényesültek bírósági eljáráshoz fűződő garanciák. Olyan új bizonyítékról van tehát szó, amelynek értékelését az alperes nem végezte el a határozatában, míg a közigazgatási per tárgya az alperesi határozat jogszerűségének a vizsgálata, többek között a határozatban foglalt bizonyítékértékelés szabályszerűségének ellenőrzésén keresztül. Ilyen körülményekre tekintettel a Kft.1 ügyvezetőjének ezen 2023. augusztus 23-i nyilatkozata, melyet az alperes a perben csatolt, nem lett volna elfogadható az elsőfokú bíróság részéről a döntése megalapozásához, miként munkavállaló 2023. szeptember 13-i nyilatkozata sem. A régi Pp. alapján hozott kúriai eseti döntés (Kfv.I.35.290/2017/11.) is

foglalkozott a határozathozatalt követően keletkezett új bizonyíték adóhatóság általi csatolásával, megállapította: „nem volt jogszabályi lehetősége az alperesnek, hogy a határozat meghozatalakor még rendelkezésre nem álló bizonyíték, a román adóhatóság válasza alapján a határozatban foglaltaktól eltérő, más tényállásra hivatkozzon az elsőfokú bíróság előtt, bár magának az okiratnak a benyújtására a Pp. 338. § (5) bekezdés alapján formailag lehetősége volt”. Mindezt az eseti döntés a felperesi ellenbizonyítás, észrevételezés lehetőségének hiányára is tekintettel állapította meg.

[95] A Kúria a fenti lényeges eljárási jogszabálysértések okán a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján a jogerős ítélet hatályon kívül helyezéséről, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasításáról döntött, ezért a Kft.1 és a felperes közti ügylet vonatkozásában, az azzal kapcsolatos bizonyításra vonatkozó további kérdéseket és anyagi jogi kérdéseket nem vizsgálhatta.

[96] A Kúria a jogerős ítélet teljes egészében történő hatályon kívül helyezése és a törvényszék új eljárás lefolytatására utasítása folytán a KMK vélemény 2. esetköre tekintetében, a Kft.2, Kft.3 és Kft.4 alvállalkozók és a felperes közti ügyletek esetében sem zárta le érdemben a jogvitát. A felülvizsgálati kérelem eljárásjogi vitatásokat tartalmazó részében a pótlólagosan megküldött jegyzőkönyvi mellékletekkel kapcsolatos, és a bíróság előtti iratbetekintési kérelem elutasításával összefüggő felperesi hivatkozások relevánsak ezen ügyletek tekintetében is, amelyekre nézve ugyanakkor lényeges, az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértést nem állapított meg a felülvizsgálati bíróság. A további kérdéseket a felperes is az anyagi jogi jogsértések körébe sorolta.

[97] A Kúria utal arra, hogy az EUB esetjoga az adókijátszás megtörténtének bizonyítása esetén a héa-levonási jog megtagadása szempontjából nem tesz különbséget a között, amikor maga a számlabefogadó követ el adókijátszást, és a között, ha a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése/szolgáltatás igénybevétele által a más által elkövetett visszaélésre irányuló ügyletben vesz részt. Az EUB esetjoga akkor is az adókijátszás részesének tekinti az adózót, ha nem maga követi el az adókijátszást, de tudta vagy kellő gondosság mellett tudnia kellett volna, hogy más által elkövetett adókijátszásra irányuló ügyletnek a részese. Passzív résztvevőnek a más által elkövetett adókijátszás esetében tehát akkor tekinthető a számlabefogadó, ha a tőle elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatta, hogy olyan ügyletről kibocsátott számla alapján kíván adólevonási jogot gyakorolni, amely ügylet a számlakibocsátó, vagy a számlázási láncban előtte álló adóalany visszaélésszerű magatartásával érintett. Ebben az esetben, mivel az adóhatósági vizsgálat, bizonyítás két kérdést ölel fel - az adókijátszás és az elmulasztott intézkedések bizonyításának kérdését -, a perben a számlabefogadó bizonyítási kötelezettsége is ezekkel függ össze. Az EUB esetjoga alapján elvárható az adóalanytól, mint a gazdasági élet szereplőjétől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Ha visszaélésre vagy szabálytalanságra utaló körülmények állnak fenn, a körülmények gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni. Adott esetben a héa-levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések

alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek. Az észszerűen elvárható intézkedések meghatározása a perben mindig az adólevonási jog tárgyában hozott határozatot elbíráló bíróság feladata. Ezek a konkrét ügylethez kapcsolódnak, általában minden olyan intézkedést magukban foglalnak, amely a számlakibocsátó működési körülményeivel, képviselével, teljesítési képességével kapcsolatosak.

[98] A fenti elvi álláspont alapján a Kúria utal arra, hogy a számlakibocsátók működési hiányosságai is a vizsgált szempontok közé tartoznak; a mérlegelés akkor megfelelő, ha az adott ügylet körülményeit és a számlabefogadótól észszerűen elvárható intézkedések körét is felöleli. Ebbe beletartozik adott esetben a számlabefogadó ellenőrzési cselekményeinek, magyarázatának értékelése, annak a rendelkezésre álló egyéb adatokkal való összevetése.

[99] Az új eljárás során a törvényszéknek a Kúria jelen végzésében foglaltak alapján kell eljárnia, a Kft.1 és a felperes közti ügylet vizsgálata során a felajánlott szakértői bizonyítás nem mellőzhető. Eredményétől függően a Kp. 79. § (1) bekezdésének alkalmazhatósága is felmerülhet, a felperesi bizonyítással szemben az alperesnek is lehetőséget kell biztosítani a határozatában foglaltakkal kapcsolatos védekezésre. A KMK vélemény 2. esetköre vonatkozásában szintén a jelen végzésben kifejtett elvi álláspontra figyelemmel kell ismételt állást foglalni.

## **A döntés elvi tartalma**

[100] *I. Amennyiben a perben szakértői bizonyításra kerül sor és a megelőző eljárásban nem járt el kirendelt igazságügyi szakértő, akkor a szakértői bizonyításra a Pp. bizonyítási szabályai az irányadók a Kp.-beli eltérésekkel. Ilyen eltérés, hogy a tényállás megalapozatlanságának valószínűsítése esetén a bizonyítási teher megfordul, az alperes köteles bizonyítani a tényállás valóságát. II. A magánszakértői vélemény nem minősíthető a fél nyilatkozatának.*

## **Záró rész**

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

[102] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán irányadó 110. § (3) bekezdése alapján a felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltséget csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróságnak kell döntenie. A felperesi jogi képviselő és az alperesi jogi képviselő is megjelölte a perköltségigényét, a felperesi képviselő áfa-val növelten kérte annak megállapítását. A bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2), (5) bekezdése alapján a pertárgyérték alapján állapította meg a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét.

[103] A végzéssel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2025. április 24.

dr. Darák Péter s.k.  
Gizella s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Márton

a tanács elnöke  
bíró

előadó bíró

dr. Demjén Péter s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelével:

tisztviselő