



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
végzése**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.104/2022/10.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke
Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró
Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Németh Ügyvédi Iroda
ügyintéző: Dr. Németh Imre ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Dubi Péter kamarai jogtanácsos
cím4

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási határozat felülvizsgálat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Győri Törvényszék 2021. december 1. napján kelt 10.K.700.987/2021/9. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Törvényszék 10.K.700.987/2021/9. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének összegét 500.000 (azaz ötszázezer) – 500.000 (azaz ötszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] D.Z. (a továbbiakban: D.Z.) és házastársa, D.É. (a továbbiakban: D.É.) tulajdonosai, illetve vezető tisztségviselői voltak a cég1, cég2, cég3, cég4 gazdasági társaságoknak és a felperesnek (a továbbiakban együtt: DBRD csoport).

[2] A DBRD csoport, valamint más tulajdonosi körhöz tartozó cég5, cég6 (fővállalkozók) 2010. évtől különböző alvállalkozók – cég7, cég8, cég9, cég10, cég11, cég12, cég13, stb. – bevonásával munkaerőt biztosítottak, illetve biztonsági őrzéshez kapcsolódó tevékenységet végeztek különböző megbízóknak, közöttük a cég14 (a továbbiakban: Gy.P. Kft.), valamint a cég15 (a továbbiakban: S.R. Rt. „f.a.”) részére. A fővállalkozók az alvállalkozói számlákra általános forgalmi adó (áfa) levonási jogot alapítottak.

[3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Bünyügyi Igazgatósága (a továbbiakban: nyomozóhatóság) 2017. április 12. napján tájékoztatta a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Győr-Moson-Sopron Megyei Adó- és Vámigazgatóságát (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság), hogy nyomozást folytat D.É. és társai ellen különösen nagy vagyoni hátrányt okozó üzletszerűen elkövetett költségvetési csalás büntettének megalapozott gyanúja miatt, egyúttal adóhatósági ellenőrzést is kezdeményezett.

[4] Az elsőfokú adóhatóság 2012. január 1. - 2015. december 31. közötti időszakra valamennyi adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatta a felperesnél. A revízió adatai alapján hozott elsőfokú határozatot az alperes megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította, mivel az ellenőrzés nem vette figyelembe, hogy a felperes végelszámolás alatt áll, továbbá az ellenőrzési határidő leteltét követően is fogatosított eljárási cselekményeket.

[5] A megismételt eljárásban a bizonyítás kiegészítését, a tanúk meghallgatását követően az elsőfokú adóhatóság 4313366968 számú határozatával 2012. évre elévülés miatt megállapítást nem tett, 2013-2015. évekre a társasági adó, áfa, személyi jövedelemadó (szja), nyugdíj-biztosítási alapot megillető bevételek magánszemélyektől levont járuléka, szakképzési hozzájárulás, szociális hozzájárulási adó adónemekben a felperes terhére összesen 267.717.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbötet, javára 122.000 Ft

adókülönbözetet állapított meg, mely után 200%-os mértékű: 535.434.000 Ft összegű adóbírságot szabott ki és 19.561.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[6] Az alperes 2234753593 számú határozatával az elsőfokú döntést helybenhagyta. Indokolása szerint a munkavállalókat nem az alvállalkozók biztosították, a dolgozókat – főleg szlovák állampolgárok által jegyzett, frissen alapított – jellemzően egy évig működő alvállalkozók jelentették be részmunkaidős foglalkoztatottként. Ehhez igazodóan fizették a közterheket, majd a működés megszűnésekor a ténylegesen kifizetett béreket vallották be a járulékok megfizetése nélkül. A megszűnéskor a munkavállalókat tömegesen átjelentették újabb alvállalkozókhoz. Az alvállalkozók mindegyike kényszersztörítés vagy felszámolás alatt állt, cégjegyzékbe bejegyzett ügyvezetői nehéz anyagi körülmények között élő személyek voltak, akik pénzért vállalták a cégalapításhoz szükséges hivatalos iratok aláírását, melyek tartalmát nem ismerték, a cégeket névlegesen vezették, működésükről tudomásuk nem volt.

[7] Az adóhatóság szerint a szervezet irányítója, a döntések meghozója D.Z. volt, „kis főnökként” H.T. (a továbbiakban: H.T.) irányította a munkavállalókat, az alvállalkozókért F.T. (a továbbiakban: F.T.) felelt. A strómanokat S.Zs. (a továbbiakban: S.Zs.) szervezte be.

[8] A revízió a büntetőeljárás során feltártakkal egyezően azt állapította meg, hogy felperes és az alvállalkozói társaságok a munkaerő-kölcsönzésre vonatkozó megállapodásokat nem a valós gazdasági eseményre kötötték, a munkavállalókat ténylegesen foglalkoztató cég a felperes volt. A fővállalkozók és az alvállalkozók között a vizsgált időszakban kiállított számlákon szereplő gazdasági események nem valósultak meg, az alvállalkozók bevonására mesterségesen, adócsalási célzattal került sor, amelyről a felperesnek, mint haszonhúzónak szükségszerűen tudomása volt. A foglalkoztatást terhelő szja, a járulékok bevallása és megfizetése a szerződéses láncolatban résztvevő egyik gazdasági társaság részéről sem teljesült.

[9] Áfa adónemben a partnerek egymás között kiállított számláinak adatai és a bevallási adatok összevetése után az adóhatóság megállapította, hogy az alvállalkozók a bevallásokban jellemzően a fizetendő áfa-val egyező nagyságrendű levonható adót tüntettek fel, így minimális fizetési kötelezettségük keletkezett, azonban a költségvetés felé maradéktalanul ezt sem rendezték. A láncolatban résztvevő fővállalkozók által befogadott számlák összértéke 1.319.699.264 Ft volt.

[10] A munkavégzéshez kapcsolódó közterhek tekintetében az adóhatóság megállapította, hogy a felperes iratai nem voltak alkalmasak a valós adó, illetve költségvetés alapjának megállapítására, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 108. § (3) bekezdés c) pontja alapján becslési eljárást alkalmazott. Az adó alapját a nyomozóhatóság által lefoglalt iratanyag, a NAV adatbázisában rendelkezésre álló adatok figyelembevételével valószínűsítette.

[11] A felperes keresete folytán eljáró Győri Törvényszék (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) 10.K.700.061/2020/20. számú ítéletével az alperes 2234753593/2019. iktatószámú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - megsemmisítette, az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[12] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria 2021. június 10. napján kelt Kfv.I.35.136/2021/13. számú végzésével a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Indokolása szerint helytálló az alperes hivatkozása, hogy határozata következetesen a gazdasági esemény hiányán nyugszik, mely a KMK vélemény 1. pontja szerinti esetkörrel azonosítható, ennek megfelelően nem kellett vizsgálnia a felperes által elmulasztott, de csak a 2. és 3. esetkör esetén releváns észszerű intézkedések kérdését, a tudta/tudhatta fordulatot.

[13] Rögzítette továbbá, az elsőfokú bíróság a becslés jogalapjára nézve nem tett megállapítást, az elsőfokú ítélet indokolásából nem állapítható meg, hogy az alperes által alkalmazott becslési módszer elvetése miként vezetett a becslési jogalap fennálltának elvetéséhez. A jogerős ítélet a terjedelmes bizonyítás ellenére nem felel meg a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 84. § (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (3)–(7) bekezdéseinek. Az elsőfokú bíróság a bizonyítási eljárás eredményének mérlegelése során nem adott számot a Kp. 78. § (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése által elvárt belső meggyőződéséről.

[14] A megismételt eljárásra iránymutatásként a Kúria előírta, az elsőfokú bíróságnak abból kell kiindulnia, hogy az alperes a gazdasági esemény hiányát állapította meg. A tanúvallomásokat az adóigazgatási eljárásban beszerzett tanúvallomásokkal, nyilatkozatokkal össze kell vetni. A becslés jogalapjáról és az alkalmazott módszerről külön-külön kell dönten.

A kereseti kérelem és az alperes védirata

[15] A felperes végső formában fenntartott keresetében kérte az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan megváltoztatását, a megállapított adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését. Jogszabálysértésként hivatkozott a régi Art. 97. § (4), (6) bekezdéseire, a tényállástisztázási kötelezettség megsértésére, a javára szolgáló tényeket alátámasztó bizonyítékok, a tájékoztatási kötelezettség és a szakértő kirendelésének hiányára, az indokolási kötelezettség hiányosságára, ehhez kapcsolódóan a régi Art. mellett alkalmazandó, az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.) 81. § (1) bekezdésére. Vitatta a becslés módszerét.

[16] Hivatkozott az Európai Unió Bírósága C-103/09. számú ítéletére. Megítélése szerint mind az első-, mind a másodfokú eljárásban törvénysértően alkalmazták a régi Art. 98. § (1) bekezdés *h)* pontját, valamint 100. § (4) bekezdését, utalt a kapcsolóló vizsgálat szabályainak megszegésére. Kifejtette, a DBRD csoport fogalmát a határozatok úgy használják és úgy vonnak le belőle következtetést az adóhiány tényére és mértékére, hogy nem ismertetik milyen vizsgálatot folytattak le, milyen bizonyítékokat szereztek be. Az adóhatóság hibásan jelölte meg a megrendelőinek a körét, a határozatban felsoroltakkal nem állt kapcsolatban, így a helytelenül meghatározott megrendelésekhez alvállalkozókat sem vehetett igénybe. Az alperes meg sem kísérelte a szerződéses partnerekkel a kapcsolat felvételét, nem tárta fel a számlák mögötti gazdasági eseményeket.

[17] További jogsértésként a régi Art. 108. § (2) bekezdésére és (3) bekezdés *c)* pontjára utalt, mivel az adóhatóság nem jelölte meg, hogy melyek voltak azok a jelentős adatok vagy tények, amelyek miatt az iratai nem voltak alkalmasak a valós adó alapjának a megállapítására. Ezzel szemben Paluscsák Zsuzsanna szakvéleménye szerint a könyvelése nem volt hamis. Az érintett időszak valamennyi irata az adóhatóság rendelkezésére állt, a személyek is beazonosíthatóak voltak, akiket az alvállalkozók munkavállalókként foglalkoztattak. Emellett az alvállalkozók azonos időszaki bevallási adatait elfogadták, melyből a valós adó alapja számítható lett volna, ezért sérült a régi Art. 1. § (3a) bekezdése is.

[18] Alperes védiratában a kereset elutasítását kérte. Indokolása szerint az adóhatóság tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, a rendelkezésre álló adatok, nyilatkozatok, az általa megállapított foglalkoztatási szisztémát kétséget kizáróan alátámasztották, így egyes munkavállalói szintre a munkavégzések helyszínét lebontani szükségtelen volt, ahogy a felperes megrendelőinek megnyilatkoztatása is, mivel közöttük a gazdasági események megtörténtét nem vitatta, azokra megállapítást nem tett. Az alvállalkozói körben érintett gazdasági társaságokból három esetében (cég8, cég10 és a cég11) a teljesítési igazolások alapján lehetett bértömeget meghatározni, míg a másik három alvállalkozói társaság esetében (cég9, cég12 és a cég16) a cég17-hez kapcsolódóan nem lehetett e módszerrel bértömeget megállapítani, ezért itt a banki adatokat használta fel.

[19] Hangsúlyozta, hogy a régi Art. 98. § (1) bekezdés *h)* pontja a kapcsolódó vizsgálat lefolytathatóságát az adózóval szerződéses kapcsolatban álló vagy állt más adózóra szűkíti. A DBRD csoport más tagjainál lefolytatott ellenőrzések a felperesnél folytatott ellenőrzésnek nem lehetnek kapcsolódó vizsgálatai, így a régi Art. 100. § (4) bekezdése sem sérülhetett. A hivatkozott ellenőrzések megállapításai az adóhatóság tényállástisztázási kötelezettségének körében a régi Art. 97. § (5) bekezdése szerinti bizonyítékként kerültek felhasználásra, melyről a felperes az eljárás során teljes körű tájékoztatást kapott.

[20] A becslés jogalapját kellően alátámasztotta azzal, hogy bár a felperes iratanyaga rendelkezésre állt, azonban az alvállalkozóké nem, így értelemszerűen a színlelt módon az alvállalkozók által foglalkoztatott személyek után a felperes által fizetendő adó- és járuléknemek adóalapjának megállapíthatóságához a felperes iratai nem voltak alkalmasak. A becslés módszerének kidolgozása során minden olyan körülményt figyelembe vett, amely alapján az adóalapot valószínűsíteni lehetett. A becslés módszeréről a felperes értesült, arra észrevételt tett, azonban a dolgozók meghallgatására vonatkozó indítványon kívül a becslés alapján számított adóalaptól eltérést hitelt érdemlő adatokkal nem támasztotta alá.

Az elsőfokú ítélet

[21] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - megsemmisítette, új eljárás elrendeléséről nem rendelkezett.

Indokolása szerint értékelte a peres felek nyilatkozatait, a csatolt okiratokat, a felperes által csatolt lehallgatási jegyzőkönyvet, a büntetőeljárás tárgyalási jegyzőkönyvét és a perben meghallgatott tanúk vallomását, melyek részletes ismertetését követően azt állapította meg, hogy a gazdasági esemény a számlákon rögzített tartalommal megvalósult, a felpereshez

köthető munkavállalók tanúvallomásukban nem erősítették meg, hogy a felperes törvényes képviselője volt az irányító, illetve, hogy H.T. munkáltatóként járt volna el. A mindennapi munkavégzéssel kapcsolatos utasításokat M.Z. adta. Az alperes a D.Z., H.T. és S.Zs. közötti ismeretségi kapcsolat bizonyításán túlmenően nem igazolta egyértelműen, hogy a tényleges munkáltatói jogokat D.Z. gyakorolta volna az alvállalkozói társaságokhoz bejelentett munkavállalók vonatkozásában.

[22] A régi Art. 97. § (4), (6) bekezdéseire hivatkozással azt a következtetést vonta le, hogy az alperes nem tisztázta a tényállást, határozatát olyan tanúk vallomásaira alapította, akik a felpereshez egyáltalán nem köthető munkavállalók voltak, nem dolgoztak sem a Gy.P. Kft-nél, sem a S.R. Rt. „f.a.”-nál. Megállapította továbbá egyezően az alperessel, hogy a becslés jogalapja fennáll, a becslés módszere tekintetében az adóhatóság eljárása a jogszabályi rendelkezéseket nem sértette meg, megfelelő módszert választott a valós adó alapjának a megállapításához, melyet a határozatában le is vezetett.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[23] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján.

[24] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Kp. 92. § (1) bekezdésében, 78. § (2) bekezdésében, Pp. 279. § (1) bekezdésében, 346. § (4) és (5) bekezdéseiben foglaltakat. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontjára, 117. § (1) bekezdésére hivatkozva előadta, hogy az elsőfokú bíróság döntése miatt olyan eljárásjogi helyzet állt elő, amelyben egy ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztető adóellenőrzés megállapításait jegyzőkönyv rögzíti, azonban az alperesi, és az elsőfokú határozat megsemmisítése miatt nincs a megállapításokat tartalmazó közigazgatási döntés, mely az ügy érdemére kiható eljárásjogi szabálysértésnek minősül.

[25] Az elsőfokú bíróság továbbá a Kúria Kfv.I.35.136/2021/13. számú végzésében foglalt utasítást tévesen értelmezte, amikor az általa lefolytatott tanúbizonyítás, az adóigazgatási eljárásban beszerzett nyilatkozatok, tanúvallomások összevetésén túl az adóhatóság részéről megállapított többi tényállás elemmel, objektív körülménnyel nem foglalkozott, azt figyelmen kívül hagyta, vagy csak a megemlítés szintjén értékelte. Az elsőfokú bíróság kiemelt jelentőséget tulajdonított az általa foganatosított tanúbizonyítás alapján annak, hogy a tanúk nem ismerték a felperes képviselőjét. Azt az adóhatósági megállapítást viszont semmilyen módon nem értékelte, hogy e tanúk nem csak a papíron foglalkoztató cégek ügyvezetőjét nem ismerték, hanem még a cégek alapításában, a strómanok beszerzésében aktív szerepet betöltő, a cégeket állítólagosan képviselő S.Zs-t sem. Hangsúlyozta, a szervezet felépítése, működtetésének, működésének sok éven át ciklikusan visszatérő rendszere olyan adókijátszási módszert takar, amelynek egyetlen haszonélvezője kizárólag a felperes.

[26] Kifejtette, az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat munkajogi szempontból értékelte, az általa adójogi szempontból feltárt tényállás megalapozottságára vagy helytelenségére, a határozatában is ismertetett objektív körülmények értékelésére nem került sor.

[27] Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a lehallgatási jegyzőkönyvben foglaltakat nem értékelte, holott a beszélgetésekből egyértelműen kiderül, hogy S.Zs. és D.Z., illetve D.É. között közvetetten ugyan, de kapcsolat van, melyben D.Z. az irányító. Az elsőfokú ítélet ellentétes a Legfelsőbb Bíróság BH 1999.44., a Kúria EBH 2015.K.33., EBH 2017.K.20. számú döntéseivel, mivel az elsőfokú bíróság a hatóság által feltárt tényállást figyelmen kívül hagyta, csak a perben meghallgatott tanúk vallomásaira alapította döntését, megsértve ezzel a Kp. 78. § (2) bekezdésében foglaltakat.

[28] A felperes ellenkérelmében a felülvizsgálati kérelem elutasítását, az elsőfokú bíróság ítéletének hatályában fenntartását kérte. Indokolása szerint a jogerős ítélete nem hagy kétséget afelől, hogy az alperesi határozat megsemmisítésére a Kp. 92. § (1) bekezdés *b)* pontjára tekintettel került sor, mivel a megelőző eljárás lényeges szabályainak megszegésével okozott jogsérelem a perben nem volt orvosolható.

[29] Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelése körében a Kúria Kfv.I.35.136/2021/13. számú hatályon kívül helyező végzésében foglaltakat maradéktalanul teljesítette, a bizonyítékokat teljes terjedelmükben beemelte az ítélet indoklásába és egymással ütköztette. A bizonyítékok összevetése mellett azok összefüggéseire és ellentmondásaira is rávilágított. A megelőző eljárásban a Kúria végzésében az elsőfokú bíróság részére kizárólag a tanúvallomások teljes körű értékelését írta elő rögzítve, hogy az egyéb értékelési és indokolási kötelezettségének az alap ítéletben a bíróság már eleget tett. Mindebből következően nem sértette meg az indokolási kötelezettségét, azt teljesítette, az alperes által megjelölt „objektív körülményeket” is figyelembe vette.

[30] Utalt arra, hogy az adóhatóság a szervezettségre konkrét megállapítást nem tett, azonban megítélése szerint a szervezettségi tényezőből nem lehet a teljesítés hiányára érdemi következtetést levonni. Mind a közigazgatási, mind a bírósági szakban lefolytatott bizonyítás azt mutatja, hogy a szervezettségre tett alperesi megállapítások nem valósak.

[31] Az adóhatóság az eljárásában elmulasztotta felderíteni S.Zs. és az érintett alvállalkozók törvényes képviselői közötti jogviszonyt, erre bizonyítást nem folytatott és a bizonyítékokkal ellentétes következtetésre jutott, amikor névleges szerepüket állapította meg. Az alvállalkozók működésével kapcsolatos ellenőrzésre kizárólag abban időszakban volt objektív lehetőség, amíg a felperessel kapcsolatban álltak. A határozati megállapítással ellentétesen az alvállalkozók a felperessel fennállt gazdasági kapcsolatuk lezárultát követően tovább működtek, maradéktalanul teljesítették a közterhekkel kapcsolatos bevallási és befizetési kötelezettségeiket, amit alátámaszt többek között Cs.né V.É. szakvéleménye is. Nyomattékkal kérte figyelembe venni H.T. 2020. december 9-ei, S.Zs. 2020. szeptember 2-án, szeptember 9-én tett tanúvallomásában foglaltakat.

Hangsúlyozta, nem állt érdekében az adó kijátszása, ilyen ügyletekben nem vett részt és haszonhúzója sem volt adókikerülésnek, amit bizonyít a társaság ügyvezetőjére és a teljes családjára kiterjedő vagyonosodási vizsgálat eredménye, mely szerint esetleges adókijátszásból származó vagyongyarapodás nem jelent meg a hozzá köthető személyeknél. Az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének maradéktalanul eleget tett, megfelelően, részletesen, minden körülményt értékelve állapította meg, hogy tényszerűen nem valósak és a

közigazgatási eljárásban fellelt bizonyítás eredményével is ellentétben állnak az alperesi határozatban tett megállapítások.

A Kúria döntése és jogi indokai

[32] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[33] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 116. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti.

[34] Az Alkotmánybíróság számos határozatában foglalkozott a jogorvoslathoz való jog tartalmának megállapításával, mely szerint a jogorvoslathoz való jog olyan alkotmányos alapjog, amely tárgyat tekintve a bírói, illetőleg a hatósági (más közigazgatási) döntésekre terjed ki, tartalmát tekintve pedig azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni (...). Nem következik mindebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják {3064/2014. (III. 26.) AB határozat, indokolás [15]-[17] bekezdése}. Jelen eljárásban megismételt közigazgatási, illetőleg bírósági eljárásokat követően hozta meg az elsőfokú bíróság a döntését.

[35] Az alperes gyakorolva jogorvoslati jogát a Kp. 115. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően jogszabálysértésre hivatkozással ismételten felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, melyben elsődlegesen a bizonyítékok megfelelő értékelését, a Kúria Kfv.I.35.136/2021/13. számú végzésében foglalt utasítás téves értelmezését vitatta. A felülvizsgálati kérelem az adóhatóság által alkalmazott, az elsőfokú bíróság által jogszerűnek értékelt becslés jogalapját és módszerét nem érintette, így a Kúria az elsőfokú ítéletnek csak és kizárólag a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit vizsgálhatta felül.

[36] A Kp. 110. § (3) bekezdése szerint, ha a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan iránymutatást ad, amely az elsőfokú bíróságot köti.

[37] A Kúria korábbi, a jogerős ítéletet hatályon kívül helyező Kfv.I.35.136/2021/13. számú végzése [24] bekezdésében a megismételt eljárásra vonatkozó kötelező iránymutatást adott, egyértelműen állást foglalt abban a kérdésben, hogy az elsőfokú döntés annak ellenére nem felel meg a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (3)-(7)

bekezdéseinek, továbbá a Kp. 78. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdésének, hogy az elsőfokú bíróság terjedelmes bizonyítást folytatott.

[38] A Kp. 2. § (1)-(2) bekezdéseiben akként rendelkezik, a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson. A bíróság a közigazgatási jogvitát tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el.

[39] A Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (1) bekezdése szerint az elbírálást követően meghozott és írásba foglalt ítélet bevezető részre, rendelkező részre, perorvoslati részre, indokolásra és záró részre tagolódik. A (4) bekezdés kimondja, hogy az indokolás 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 indokolás 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 tényállást nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.

[40] 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.).

[41] 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 a ténymegállapítás formájában rögzített meggyőződését a határozat indokolásában.

[42] A Kúria hangsúlyozza, az ítélkezési gyakorlata egységes abban a kérdésben, hogy a tényállás megállapítására, 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, és ezért a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[43] Az iratok alapján a Kúria megállapította, hogy az adóhatóság a jogszabályi előírások és a nemzetközi gyakorlat figyelembevételével a lefolytatott széleskörű bizonyítási eljárás alapján becslést alkalmazva állapította meg a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját. A jegyzőkönyvben, határozatában is részletesen taglalta, hogy az egyes tények, körülmények mit bizonyítanak és a bizonyítékokból miként következik okszerűen az adott

megállapítás. Rögzítésre kerültek a bizonyítási eljárások során megismert és feltárt tények, körülmények. Értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat megállapítva, hogy a vizsgált időszakban alvállalkozóként szereplő cégek számláin szereplő gazdasági események nem valósultak meg, a munkavállalók a felperes alkalmazásában álltak, a számlakiállító bevonására mesterségesen adócsalási cézzal került sor.

[44] Az elsőfokú bíróság a perben tanúbizonyítást folytatott, a tanúvallomások tartalmát ítélete indoklásában részletesen ismertette, az adóigazgatási eljárásban beszerzett tanúvallomásokot a perben kihallgatott tanúvallomásokkal összevetette. Értékelése szerint a felpereshez köthető munkavállalók nyilatkozatai, vallomásai nem erősítették meg a felpereshez nem köthető munkavállalók nyilatkozatait, vallomásaikat, ahogyan azt sem, hogy D.Z. felperesi törvényes képviselő volt a tényleges irányító, és a lehallgatási jegyzőkönyvek sem támasztották alá D.Z. tényleges munkáltatói pozícióját. Megállapította, hogy alperes a régi Art. 97. § (4)-(6) bekezdésében foglalt tényállástisztázási kötelezettségének nem tett eleget, határozatát olyan tanúk vallomására alapította, akik a felpereshez egyáltalán nem köthető munkavállalók voltak és nem dolgoztak a megbízóknál.

[45] A tényállásból azonban hiányzik az adóhatóság által megállapított bizonyítékoknak, egyéb objektív körülményeknek (köztük az alvállalkozók alapítása, megszűnése, kényszertörölése, felszámolása, ügyvezetők névleges szerepe, szervezetszerű működés, az alvállalkozó társaságok közötti munkaerőkölcsonzésre vonatkozó megállapodások, a foglalkoztatást terhelő szja, járulékok bevallásának, megfizetésének elmaradása, stb.) tételes felsorolása, értékelése, összevetése, amelyek az alperesi döntés alapjául szolgáltak. Mindezeket az elsőfokú bíróság eljárása során nem vizsgálta, a jogerős ítéletből ez hiányzik. Nem értékelte magát a konstrukciót, a szervezetszerű működést annak elemeivel és eredményével együtt.

[46] A Pp. 279. § (1) bekezdésében rögzített bizonyítékok szabad mérlegelése során a bíróság azt értékeli, hogy a felek tényállításait a rendelkezésre bocsátott bizonyítékok alátámasztották-e. A bíróság által meghatározott tényállás akkor felel meg az eljárásjogi jogszabályoknak, ha az összhangban áll a periratokkal, okszerű és helyes következtetéseken nyugszik. Ennek során a bíróság feladata a bizonyítási eszközök hitelességének, a bizonyítási erejüknek a megállapítása, a tanúvallomások hitelt érdemlőségének értékelése. A bizonyítási eszközök egyenkénti és összességében értékelése során meg kell vizsgálni és össze kell hasonlítani a bizonyító erejüket, figyelembe véve az összefüggéseket, ellentmondásokat, melyek eredményeként kell ténymegállapítások formájában rögzíteni a határozat indoklását. A szabad mérlegelésnek keretét szabja az indokolási kötelezettség, a bíróságnak az ítéletben számot kell adnia a bizonyítékok értékeléséről.

[47] Az elsőfokú bíróság a Pp. 279. §-ában foglalt kötelezettségének nem tett eleget, mivel a perben meghallgatott tanúk vallomása alapján megállapított tényekből, részbizonyítékokból vont le következtetéseket.

[48] Mindezek folytán a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet alapvető hiányossága okán nem alkalmas érdemi felülvizsgálatra, ezért azt a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak a Kúria kifejtett jogértelmezése alapján kell a közigazgatási eljárásban és a perben feltárt valamennyi releváns bizonyítékot feltüntetni, egyenként és összességében értékelni, erről ítéletében számot adni, majd állást foglalni az alperesi határozat jogszerűségéről.

A döntés elvi tartalma

[49] *Az adóhatósági határozat jogszerűségét nemcsak a perben felvett bizonyítás alapján, hanem a megelőző eljárásban beszerzett bizonyítékokkal összevetve kell megítélni.*

Záró rész

[50] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 110. § (3) bekezdése szerint a felülvizsgálati perköltség összegét megállapította, annak viseléséről az elsőfokú bíróság az eljárás befejező határozatában fog dönteni.

[51] A Kúria végzésével szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. szeptember 29.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró
bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk.

A kiadmány hitelül:
tisztviselő

...