



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

Az ügy száma: Kfv.I.35.019/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök
Dr. Demjén Péter előadó bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes1
(cím1)

A felperes képviselője: R&S Ügyvédi Iroda
(eljáró ügyvéd: dr. Rékási Róbert ügyvéd cím2)

Az alperes: alperes1
(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. Csepregi Judit kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Törvényszék 2020. október 30. napján kelt 17.K.700.045/2020/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 17.K.700.045/2020/14. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel

támadott részét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségét 100.000 (azaz egyszázezer) - 100.000 (azaz egyszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság 2011. március hónapra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett a felperesnél, melynek eredményeként a felperes terhére mindösszesen 21.045.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely után 15.783.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az adóbírság mértékét a bírságalap 75%-ában határozta meg. Az alperes az elsőfokú határozatot megváltoztatta és az adóbírság mértékét a bírságalap 50%-os mértékében határozta meg, az elsőfokú határozat egyéb rendelkezéseit hatályában fenntartotta.

[2] Az adóhatóság a C.T. Kft.-től (a továbbiakban: Kft1.) és az I. Kft.-től (a továbbiakban: Kft2.) kukorica értékesítésről befogadott számlák adótartalmának levonásba helyezését nem fogadta el jogszerűnek, mivel a számlák szerinti gazdasági események a felek között nem történtek meg és a felperesnek tudnia kellett arról, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel adókijátszás részesévé vált. A Kft1. oldalán és a mögötte feltárt számlázási láncban olyan dokumentum (fuvarlevél, szállítást, áru átadás-átvételt igazoló dokumentum), amely a gazdasági események megtörténtét alátámasztaná nem volt fellelhető, a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételek nem álltak rendelkezésre, az áru eredete nem volt megállapítható.

[3] A felperes által átutalással kiegyenlített számlák ellenértékét a számlakibocsátó ügyvezetője készpénzben felvette, a pénz további sorsa azonban nem volt nyomon követhető. A számlakibocsátó áfa bevallásai pedig azt mutatták, hogy jelentős forgalom mellett folyamatosan veszteséget termel, egyetlen másik adónemben sem nyújtott be bevallást. A számlákat a Kft1. nevében olyan személy állította ki (G.M.), aki a számlakibocsátó nevében eljárni nem volt jogosult, azzal jogviszonyban nem állt. A felperes a Kft1. részéről ezen személlyel tartotta a kapcsolatot, azonban az adóhatóság többszöri idézés, helyszíni szemle, elővezetési kísérlet ellenére őt nem tudta nyilatkoztatni.

[4] Az áru elszállítását felperes szervezte és speditőr cégen keresztül bonyolította, ezért ismernie kellett a felrakodóhelyeket, azonban a felperes dokumentumai (a „fuvaroz” programból kinyert adatok, szállítólevél, CMR, eladók nyilvántartási lapja, fuvarszervezési lapok) kizárólag a felrakodóhelyek településneveit rögzítették, a pontos címet nem, továbbá a fuvarozó társaságok ügyvezetői és a sofőrök nyilatkozataiból sem volt megállapítható az áru átvételének a helye. Az adott településeken található gabona ki és betárolására alkalmas telephelyek tulajdonosai nyilatkozatainak alapján sem a felperessel, sem a számlakibocsátóval nem álltak üzleti kapcsolatban, a felrakodás pontos helye a fuvarozók és a fuvarszervezők nyilatkozataiból nem volt megállapítható. A minőségellenőrzést a felperes állítása szerint a sofőrök végezték, a speditőr cég és a fuvarozók nyilatkozatai szerint a sofőröknek mintavételi és minőségellenőrzési feladatuk nem volt.

[5] A számlakibocsátó árujának tárolásáról szóló raktárnyilatkozatot kiállító gazdálkodók közül Ú.I. egyéni vállalkozó elismerte, hogy a Kft1.-vel gazdasági kapcsolatban állt, amely keretében raktárában 2011. február 25-én és 2011. március 7-én beszállított kukoricát tárolt, de Ú.I. szóban a Kft1.-hez nem köthető G.M.-ával állapodott meg a bérakodásról és mérlegelésről, ezért nem igazolt, hogy a Kft1. áruját tárolta. A LJ9SA 5599612 sorszámú számlához tartozó raktárnyilatkozaton szereplő K.T.-né nem tudott arról nyilatkozni, hogy az általa a N. tárolóba beszállított kukoricát ki vásárolta meg. A LJ9SA 5599613 sorszámú számlához tartozó raktárnyilatkozaton K.B. nevén kívül beazonosítható adat hiányában nevezett nyilatkoztatására nem volt lehetőség, míg a LJ9SA 5599614 és LJ9SA 5599616 sorszámú számlákhoz tartozó raktárnyilatkozaton kiállítókén a H. Kft. és B.I. ügyvezető szerepelt, ugyanakkor B.I. nyilatkozata szerint nem tárolt gabonát és nem is rendelkezett tárolásra alkalmas helyiséggel.

[6] A Kft2.-től beszerzett kukorica tekintetében a felperes a számlakibocsátó ügyvezetőjével M.B.-val tartott kapcsolatot, a szállítás megszervezése és lebonyolítása úgy történt, ahogy a Kft1. esetében. A Kft2. 2011.március 10-én alakult, közvetlenül a számlakibocsátásokat megelőzően, telephellyel, szállítójárművel, alkalmazottakkal nem rendelkezett. A Kft2. ügyvezetőjének nyilatkozatai és számlái alapján a felperesnek értékesített áruk a H. Kft.-től, a S.T. Kft.-től és Ú.I.-tól szerezte be, az Kft2. iratanyagában árumozgáshoz kapcsolódó, azt igazoló dokumentumok nem találhatók. A H. Kft.-nél iratanyag nem volt fellelhető ellenőrzése során, bejegyzett tevékenységi körei szerint gabonakereskedelemmel nem foglalkozott, raktára nem volt, gabonát nem tárolt, szállítóeszközökkel nem rendelkezett.

[7] A H. Kft. ellenőrzésénél megállapítást nyert, hogy tevékenységet nem végzett, a S.T. Kft. elérhetetlensége okán megghiúsult a vizsgálat. A Kft. valós működésére adat nem volt fellelhető, bevallást nem nyújtott be. Az adott településeken található gabona ki és betárolására alkalmas telephelyek tulajdonosainak nyilatkozatai alapján sem felperessel, sem a számlakibocsátóval nem álltak üzleti kapcsolatban, a felrakodás pontos helye, a sofőrök, fuvarozók és a fuvarszervező nyilatkozataiból sem volt megállapítható. Ú.I. egyéni vállalkozó elismerte a Kft2. részére történő értékesítést, de nem tudta megmondani, hogy a

raktárnyilatkozatokon miért szerepel nagyobb mennyiségű kukorica, mint amit valójában értékesített. A CO8SB 8792259 sorszámu számlákhoz tartozó raktárnyilatkozaton kiállítóként a H. Kft. és B.I. ügyvezető szerepelt, de B.I. nyilatkozata szerint nem tárolt gabonát és nem is rendelkezett tárolásra alkalmas helyiséggel. A CO8SB 8792260 sorszámu számlákhoz tartozó raktárnyilatkozaton kiállítóként B.B. Mezőgazdasági Szövetkezet pecsétje és T.L. aláírás szerepel, aki viszont nem ismerte el a raktárnyilatkozat aláírását, nyilatkozata szerint sem felperessel, sem a Kft2.-vel nem állt gazdasági kapcsolatban.

[8] A láncolatban szereplő társaságok a Kft1. kivételével már az ellenőrzés idejére fantomizálódtak, vagy felszámolás alá kerültek. A kukorica számlakibocsátóktól történő beszerzése mindezek alapján nem nyert igazolást, azonban a felperes tudta vagy tudnia kellett, hogy az eladó vagy a gazdasági láncolatban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásban vesz részt.

A kereset és az alperes védekezése

[9] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és az eljárás megszüntetését, másodlagosan az első- és másodfokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárás lefolytatására, új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság nem teljesítette az új eljárásra előírt másodfokú adóhatóság által előírt utasításokat. Eljárási szabálysértésekre hivatkozott. Leszögezte, hogy alaptalan az objektív felelősség alkalmazása, mert a vizsgált ügyletek kapcsán nem bizonyított, hogy a felperes vagy annak vezető tisztségviselője tudta vagy a körülményekből tudnia kellett, hogy a vele szerződő partner adócsalást követett el. Éppen ellenkezőleg a társaság kellő körültekintés elve alapján járt el, ügyleteit okiratokkal támasztotta alá. Az adóhatóság nem tett meg mindent a tényállás tisztázása és a bizonyítás érdekében. Utalt az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság), valamint a nemzeti bíróságok ítéleteire is.

[10] Az alperes a felperes keresetének elutasítását kérte a határozatában foglaltak fenntartása mellett.

Az elsőfokú ítélet

[11] Az elsőfokú bíróság ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[12] Ítéletének indokolásában alaptalannak találta a keresetet a körben, hogy M.K. ismételt nyilatkoztatására az új eljárásban személyi körülményeiben lévő okból már nem került sor, illetve a többi nyilatkozatni kívánt személy vonatkozásában nincs tájékoztatási kötelezettsége az adóhatóságnak. Arra is utalt, hogy az alperes tájékoztatást adott határozatában az új eljárásra utasító másodfokú adóhatósági iránymutatásról, a kapcsolódó vizsgálat befejezését bevárta, az ellenőrzési határidők alakulásáról tájékoztatta a másodfokú határozat a felperest.

[13] Alaposnak találta a keresetet az alperes tényállás tisztázási kötelezettségének elmulasztása körében, mivel nem tett eleget a gazdasági események és az objektív körülmények feltárása tekintetében e kötelezettségének. A feltárt tényekből levont jogi következtetést illetően egymásnak ellentmondó és nem következetes az első- és a másodfokú határozat.

[14] Az elsőfokú adóhatósági határozat szerint az adóalany tudattartalmát nem kell vizsgálni, mivel objektív tények igazolták, hogy a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett módon ment végbe. Az alperesi határozat arra való utalás nélkül módosította az elsőfokú határozat indokolását is, az objektív körülmények feltárásával kapcsolatos elsőfokú adóhatósági álláspontot. Fenntartotta azt az álláspontot, hogy a gazdasági események a felek között nem valósultak meg, de kimondta, az adózó nem igazolt olyan magatartást, amelyre tekintettel azt lehetne megállapítani, hogy a tevékenysége nem a pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott, vagyis, hogy a számlák szerinti gazdasági események közötté és a számlakibocsátó társaságok között a bizonylatolt módon végbe mentek. Mivel a felperes a termékek számlakibocsátóitól való beszerzést illetően hitelt érdemlően bizonylatokat nem tudott bemutatni, a gazdasági események megvalósulásának lényeges körülményeiről sem tudott érdemben nyilatkozni, ez önmagában olyan körülmény, amely az adólevonási joggyakorlás megtagadását lehetővé teszi az adóhatóság részéről. Az alperesi határozat szerint objektív hiányosságok eredményezték az adólevonási jog megtagadását, a számlakibocsátók teljesítését nem tudta bizonyítani a felperes.

[15] Az elsőfokú adóhatóság a felperes tudattartama tekintetében kifejtette, hogy nyilvánvalóan tudomása volt arról a felperesnek, hogy az általa megvásárolt áru nem a számlakibocsátóitól származik, hiszen a fuvarokat a felperes szervezte meg. Az alperesi határozat finomította a felperes tudattartamára vonatkozó megállapítást, melyet az adóbírság körében fogalmazott csak meg és enyhébben. Azért csökkentette a 75%-os mértékről 50%-os mértékre az adóbírságot, mert az adózó magatartásának szándékossága nem volt bizonyítható. A kellő körültekintést elmulasztotta, de nem irányult a felperes magatartása tudatosan a költségvetés megkárosítására.

[16] Hivatkozott a Bíróság C-80/11. és C-142/11. számú ítéletére és kifejtette, hogy az ott írtak ellenére a jelen ügyben nem kellően bizonyított és nem állnak rendelkezésre konkrét bizonyítékokkal alátámasztott adatok arra nézve, hogy a felperes vagy számlakibocsátója vagy a számlázási láncban őt megelőző személy adókijátszásban, adócsalásban vett volna részt és ezt felperes tudta, illetve tudnia kellett volna. Előbb a gazdasági esemény

megtörténte, vagy meg nem történte feltárása szükséges, majd ezt követően kell az adózó tudattartalmát vizsgálni, az objektív körülményeket feltárni és megállapítani, hogy aktív vagy passzív részese volt az adózó az adókijátszásnak.

[17] Az új eljárásban adóhatóságnak a Bíróság által hozott ítéletekben kifejtett jogértelmezésre és a Kúria joggyakorlatában rögzítettekre figyelemmel kell a szükséges bizonyítást lefolytatni és megvizsgálni, hogy rendelkezésre áll-e minden adat az adólevonási jog alapjául szolgáló ügyletek és számlák kapcsán az adókijátszás, adócsalás megállapítására, illetve a számlabefogadó felperes esetében annak rögzítésére, hogy erről az adóhatóság által bizonyított objektív körülmények alapján tudott, illetve tudnia kellett. Az új eljárás során az alapeljárás időpontjában hatályos uniós joganyag, a Bíróság ítéletei, valamint a Kúria ítéletanyagának ismerete alapján az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) foglaltak szerint kell eljárnia, meghatározva a tényállás tisztázása függvényében azt, hogy a felperesnek miről kellett tudattartalommal bírnia. Az összes releváns tényállási elemre történő vizsgálatot el kell végezni.

[18] Szükséges vizsgálni a következőket: V.Zs.I.-né felperesi alkalmazott 2011. december 21-én elmondta, a raktárcímek szerepelnek a telefonjában elmentett sms-ként, azonban ezt követően felperesi ügyvezetőt az sms-ekkel kapcsolatban nem nyilatkoztatta az adóhatóság. A gabonaraktárak figyelembevétele során tekintettel kell lennie az adóhatóságnak az új eljárásban arra, hogy a gabonaraktárakra vonatkozó bejelentési kötelezettség fenn állt-e vagy sem az adott időszakban, és e körben kell állást foglalnia az egyes, akár nyilatkozatban szereplő raktárak elfogadásáról. Értékelni kell a felperes által a kellő körültekintése alátámasztásául felhozott bizonyítékokat is, továbbá az eltelt időt figyelembe véve a sofőrök nyilatkoztatását a szállításra vonatkozó dokumentumok részükre történő bemutatása mellett kell elvégezni az új eljárásban.

[19] G.M. nyilatkoztatását meg kell próbálni, mivel 2010. április-júniusi időszakban bejelentett alkalmazottja volt a V. Kft.-nek. Ú.I. által kibocsátott számlák kapcsán szintén fel kell oldani azt az ellentmondást, hogy nyilatkozatát, mint bizonyítékot egyszer elfogadta a hatóság, más alkalommal nem.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[20] Az alperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését és új határozat meghozatalát kérte felperes keresetének elutasításával. Szerinte az elsőfokú ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 164. § (1) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében és a 339. § (1) bekezdésében foglaltakat.

[21] A felülvizsgálati kérelem szerint az elsőfokú bíróság ítéletében tévesen értelmezte az irányadó jogszabályokat, ítélete iratellenes, a feltárt tényállást hiányosan és okszerűtlenül értékelte, abból nem a tényeknek megfelelő következtetést vont le. A bíróság által megállapított tényállást és jogi indokolást nélkülöző ítélet érdemi felülvizsgálatra alkalmatlan (Kúria Kfv.VI.35.026/2013/5., Kfv.V.35.515/2018/9., Kfv.IV.37.079/2009/7. szám). Tényállás megállapítása elengedhetetlen, annak hiánya nélkül nem állapítható meg, hogy milyen történésekre alkalmazta a bíróság az ítéleti indokolásában megjelölt jogszabályokat.

[22] Iratellenes és téves az ítélet kiindulópontja, mivel az elsőfokú ítélet megállapításával szemben az elsőfokú határozatban egyértelműen kifejtésre került felperes fiktív számlákkal kapcsolatos felelősségének megállapítása. Idézte az elsőfokú határozatot, amely megjelölve az okokat leszögezte, hogy adózó tudta vagy tudnia kellett, hogy adókijátszás részese és előadta, hogy ez alapján az elsőfokú ítélet iratellenesen állítja, hogy az elsőfokú adóhatóság adózó tudattartalmát nem vizsgálta. Az elsőfokú ítélet fenti állítást cáfolva, önmagának is ellentmondva később már azt rögzítette, hogy az elsőfokú határozat a felperesi tudattartalomra vonatkozóan azt a megállapítást tette, hogy a felperesnek nyilvánvalóan tudomása volt arról, hogy az általa megvásárolt áru nem a számla kibocsátójától származik, hiszen a fuvarokat a felperes szervezte meg.

[23] Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 138. § (1) bekezdése alapján kifejtette, hogy a megváltoztatás okainak rendelkező részben való szerepeltetését semmilyen jogszabály nem írja elő az adóhatóság számára, vagyis ezek hiányát jogszabálysértésként megállapítani, és arra megsemmisítő döntést alapozni nem lehet. A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontja alapján indokolási kötelezettségének eleget téve, a megváltoztatás okszerű indokát adta az alperes, akinek a teljeskörű felülbírálat elve alapján erre lehetősége volt. Az alperesi határozat okszerű indokát adta az adóbírság összege módosításának is. Az elsőfokú bíróság ítélete iratellenesen állítja, hogy az alperes utalás nélkül módosította az elsőfokú határozat indokolását, azonban a keresetében ezzel összefüggő kifogást nem terjesztett elő felperes, ezzel a megállapítással az ítélet a kereseti kérelmen túlterjeszkedett.

[24] Nem indokolja, hogy a tényállást miért tartja tisztázatlannak. Ez az ítéleti megállapítás önmagában jogszabálysértő, mivel az adóhatóság teljes körűen feltárt, bizonyított tényállás alapján helyes jogértelmezéssel állapította meg a befogadott számlák hiteltelenségét. A Kúria egységes gyakorlatot folytat abban a kérdésben, hogy az adólevonási jog gyakorlásának feltétele a tartalmilag hiteles számla, és e körben mi vizsgálható. (EUB C-80/11., C-142/11., C-324/11., KMK vélemény). Röviden ismertette azokat a tényeket, bizonyítékokat, amelyek határozati megállapításai alapjául szolgáltak, az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságát a perben a felperesnek kell igazolnia a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján, de a közigazgatási eljárás és a peres eljárás során nem merült fel olyan bizonyíték adat, amely igazolná, hogy az a felperes felé a gazdasági eseményt ténylegesen a Kft. teljesítette volna, ezáltal a számlák hitelesek lennének.

[25] A számlakibocsátónál és a lánc korábbi tagjainál feltárt szabálytalanságok nem róhatók a felperes terhére, de alkalmasak annak igazolására, hogy a számlakibocsátó nem értékesítette a számlákon szereplő termékeket felperes részére. Az adóhatóság megállapította, hogy a számla szerinti gazdasági események a felek között nem történtek meg, az adózónak pedig tudomással kellett volna bírnia arról, hogy adókiírással részesévé válik, azonban az észszerűen elvárható intézkedéseket nem tette meg (nem tájékozódott a Kft1. és Kft2. teljesítőképességéről, a számlakibocsátó nevében eljáró G.M. képviseleti jogáról nem győződött meg, figyelemmel arra, hogy a felperes fuvaroztatott, ismernie kellett az áru felrakódásának pontos helyét, ugyanakkor felperes nyilvántartásai pontos felrakodási címet nem tartalmaztak, erre vonatkozó adatokat felperes nem közölt, felperes és a számlakibocsátó ügyvezetőjének nyilatkozata szerint a minőségellenőrzést a sofőrök végezték, ugyanakkor a fuvarozóknál felvett nyilatkozatok ezt nem ismerték el). Nem tekinthető gondos magatartásnak az, hogy felperes az árut nem látta, a meglétét, mennyiségét, minőségét nem ellenőrizte, a szállítás körülményeiről érdemi információval nem rendelkezett. A törvényszék ítéletében adós marad annak indokával, hogy az alperes által feltárt körülményeket, mely oknál fogva nem tartja a megállapítás alátámasztására elégségesnek. Az ítélet a tudott, tudnia kellett kitételrel kapcsolatban indokolást nem tartalmaz, e körülmények indokolás nélküli automatikus kimondása pedig jogszabálysértő.

[26] Az ítéletben foglalt új eljárásra utasító rendelkezések nem adnak egyértelmű iránymutatást. Az összes releváns tényállási elemre történő vizsgálat előírása általánosan megfogalmazott elvárás, vagyis az ítélet az ügy tényállási elemeit nem értékelte. Az észszerűen elvárható intézkedések köre az adott ügy körülményeitől függ, azok elbírálása az eljáró bíróság feladata. Az ítélet az új eljárásra a felperes kellő körültekintése alátámasztásul felhozott bizonyítékok értékelését írja elő, holott a bizonyítékok értékelése során nem az adózókat, az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa.tv.) 44. § (5) bekezdése szerint terhelő kellő körültekintés, hanem az adóhatóság terhén maradó, az adózótól észszerűen elvárható intézkedések körében kell bizonyítást lefolytatni. Olyan személyek nyilatkoztatását várja továbbá az új eljárásban a bíróság, akik a közigazgatási eljárás során már nyilatkozatot tettek. Ú.I. nyilatkozatait egyszer elfogadja az adóhatóság, máskor nem az ítélet szerint. De valójában nincs ellentmondás. A Kft1.-hez nem köthető G.M.-ával állapodott meg Ú.I. a bérakodásról, ezért nem igazolt, hogy a Kft1. áruját tárolta. A Kft2. felé kiállított számlák kapcsán nem tett az adóhatóság megállapítást, mert az áru útja nyomon követhető volt, de nevezett nem tudott arra nyilatkozni, miért szerepel nagyobb mennyiségű kukorica a raktárnyilatkozaton, mint amit valójában értékesített. A felrakodással érintett településeken található terményraktárakat megkísérelte az adóhatóság felkutatni, ennek eredményeként sem látta a gazdasági események megtörténtét igazoltnak, a felperes ennek kifogásolásán túlmenően nem jelölte meg a felrakodással érintett raktárak pontos címét a perben.

[27] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[28] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[29] A felülvizsgálat a megelőző elsőfokú bírósági eljáráshoz kapcsolódó rendkívüli, korlátozottan igénybe vehető jogorvoslat. Jogorvoslati jellegéből következőleg funkciója a kérelmet előterjesztő által állított jogsérelem elbírálása és megalapozottsága esetén annak orvoslása. A felülvizsgálat intézménye tehát akkor alkalmazható, ha a jog megsértése a jogerős ítéletben tetten érhető. Ugyanakkor a Pp. 275.§-ából következően nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet.

[30] A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott határozatot és az azt megelőző eljárást megvizsgálja tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A vizsgálat eredményeként az adóhatóság a határozatot helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti [régi Art. 138. § (1) bekezdése]. Az elsőfokú bíróság felrótta az alperesnek, hogy az arra való utalás nélkül módosította az elsőfokú határozat indokolását, az objektív körülmények feltárásával kapcsolatos adóhatósági álláspontot. A régi Art. 138.§ (1) bekezdésében megfogalmazott teljes körű felülbírálat elve alapján lehetősége volt az alperesnek az elsőfokú határozat indokainak megváltoztatására, módosítására. Az alperes e körben a Ket. 72. § (1) bekezdés e.) pontjának megfelelő indokolási kötelezettségének eleget téve a megváltoztatás okszerű indokát adta. Jogszabály nem írja elő az adóhatóság számára, hogy amennyiben az elsőfokú adóhatóság határozati indokait módosítja, de az eltérő érdemi döntést nem eredményez, úgy azt a rendelkező részben fel kell tüntetnie.

[31] A Kúria utal arra, hogy a bíróságnak közigazgatási perben kérelemhez kötötten kell eljárnia. A bíróság a felek közötti jogvitát a Pp. 3. §-a, 213. § (1) bekezdése, 215. §-a értelmében csak erre irányuló kérelem alapján bírálhatja el, kötve van a felek által előterjesztett kérelmekhez, jognyilatkozatokhoz és ezeket tartalmuk szerint kell figyelembe vennie. A keresetben a félnek nem csak az érvényesíteni kívánt jogot, hanem az ennek alapjául szolgáló tényeket és az ezt alátámasztó bizonyítékokat is meg kell jelölnie [Pp. 121. § (1) bekezdés c) pontja]. A kereset tartalmának megítélésénél a bíróságnak a fél által előadott, a fél által relevánsnak minősített tényekből kell kiindulnia. A bíróság közigazgatási perekben sem teljes körű felülvizsgálatot végez, ezért nem hagyhatja figyelmen kívül, hogy a fél a közigazgatási határozat felülvizsgálatát milyen okból, milyen tartalommal kéri. Túlterjeszkedik a bíróság a kérelemhez kötöttség szabályán akkor, ha nem a keresetben előadott okok (tények, bizonyítékok) miatt állapítja meg az alperesi döntés jogszabálysértő voltát, és ítéletét olyan okokra alapítja, amelyekre a felperes nem hivatkozott, és amelyekről a felek kizárólag a jogerős ítéletből értesülhettek [EBH2016.K.10.]. Arra, hogy az alperes utalás nélkül módosította az elsőfokú határozat indokolását, és ez jogszabálysértő, a felperes keresetében nem hivatkozott, ezért ezzel a megállapítással az elsőfokú bíróság a kereseti kérelmen túlterjeszkedett.

[32] Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást, az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével és hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. [Pp. 221. § (1) bekezdés]. A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet nem tartalmazza a kereset elbírálásához szükséges tényállást. Az elsőfokú bíróság nem állapított meg teljes körű tényállást, csupán az adóhatóság tárgyban hozott döntéseit ismerteti. Az ítélet indokolása nem tartalmazza az alkalmazandó jogszabályok összevetését a bíróság által megállapított tényállással és nem tartalmazza azt a jogi levezetést, amelyből a bíróság álláspontja az alkalmazandó jogszabályok értelmezésével összefüggésben megállapítható. Önmagában az adóhatósági eljárás és határozatok ismertetése nem jelenti az indokolási kötelezettség teljesítését és azt nem is pótolhatja. Annak ismertetése szükséges, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékokat hogyan értékelte a bíróság, az alapján mely tényeket találta bizonyítottnak és azokat miért fogadta el. Ha az elsőfokú bíróság nem állapított meg tényállást, a jogerős ítélet nem felülvizsgálható [Kfv.V.35.515/2018/9.].

[33] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítéletének indokolása is hiányos, mert nem adja okszerű indokát, mert nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének az adóhatóság, nem indokolta azt a megállapítását sem, hogy nem kellően bizonyított, hogy a felperes vagy számlakibocsátója, vagy a számlázási láncolatban őt megelőző személy adókijátszásban, adócsalásban vett volna részt és ezt a felperes tudta vagy tudnia kellett volna. Az adóhatóság részletesen bemutatta azokat a bizonyítékokat, amelyekre alapítva állapította meg, hogy a számlakibocsátó felperes felé a vitatott számlákban szereplő termékértékesítéseket nem végezték el (a Kft1. csak áfa bevallást nyújtott be, tárgyi, személyi feltételek hiánya, székhelyszolgáltatónál bejelentett székhelyen tevékenység hiánya, gazdasági eseményekkel kapcsolatos iratanyag hiánya, a termék 90%-ban ugyan attól a cégtől történő beszerzése (V. Kft), aki bevallást nem adott be, és a tárgyi, személyi feltételek hiánya állapítható meg, a bejegyzett ügyvezető csak névleges ügyvezetője a társaságnak, a Kft2. az első számla kiállítás előtt néhány nappal alakult, személyi tárgyi feltételeinek hiánya rögzíthető, árumozgatásról iratokkal nem rendelkezett, a Kft2. H. Kft és a Kft2. S.T. Kft számlázási láncban áru nem mozgott, stb.). Az adóhatóság felsorakoztatta azokat a bizonyítékokat is, amelyek alapján az a meggyőződése alakult ki, hogy a felperesnek tudomással kellett volna bírnia arról, hogy adókijátszás részesévé vált, ugyanakkor az észszerűen elvárható intézkedéseket nem tette meg (nem tájékozódott a Kft1. és Kft2. teljesítőképességéről, a számlakibocsátó nevében eljáró G.M. képviseleti jogáról nem győződött meg, figyelemmel arra, hogy a felperes fuvaroztatott, ismernie kellett az áru felrakódásának pontos helyét, ugyanakkor felperes nyilvántartásai pontos felrakodási címet nem tartalmaztak, erre vonatkozó adatokat felperes nem közölt, felperes és a számlakibocsátó ügyvezetőjének nyilatkozata szerint a minőségellenőrzést a sofőrök végezték, ugyanakkor a fuvarozóknál felvett nyilatkozatok ezt nem ismerték el). Mindezek a felperes pozitív tudattartalmára engednek következtetni. Mindezek ellenére az elsőfokú bíróság ítéletében az alperesi határozatban feltárt fenti tényeket és körülményeket nem értékelte, nem adta annak indokát, hogy miért nem tartja elégségesnek az adóhatóság által megjelölt bizonyítékokat, a jogerős határozat megállapításainak alátámasztására.

[34] Az elsőfokú bíróság ítélete szerint fentiekben túlmenően az első és másodfokú határozat a feltárt tényekből ellentmondásos jogi következtetést vont le, különösen a felperesi tudattartalom tekintetében. A keresetet az ellen a közigazgatási szerv ellen kell indítani, amelyik a felülvizsgálni kért határozatot hozta [Pp. 327. § (2) bekezdés]. A Kúria ezért a

fentiekkel összefüggésben megjegyzi azt is, hogy az alperes a jelen ügyben a másodfokú közigazgatási szerv, a bíróság pedig a jogerős határozatot vizsgálja felül. Az alperes, mint az elsőfokú adóhatóság felettes szerve, az elsőfokú határozat indokolását módosította, megváltoztatta, amelyre a teljes felülvizsgálat elve alapján jogszerű lehetősége volt. Az adóbírság összege módosításának is indokát adta. Mindezek alapján az első és másodfokú határozatok indokainak a felperesi tudattartalom tekintetében való eltérőségére hivatkozás az elsőfokú bíróság részéről nem tükrözi azt a jogszabályi követelményt, hogy a jelen közigazgatási perben a másodfokú, jogerős határozat felülvizsgálata a per tárgya.

[35] Alapos a felülvizsgálati kérelem az új eljárásra vonatkozó utasítások kifogásolása tekintetében is, mivel azok túlságosan általánosak (az összes releváns tényállási elemre történő vizsgálatot el kell végezni). miután tényállás megállapítása és a megfelelő jogi indokolás hiányában nem állapítható meg, hogy mely tényeket talált az elsőfokú bíróság bizonyítottnak és melyeket nem, illetve, hogy amennyiben valamely tényt nem talált bizonyítottnak, annak bizonyítása, miért nem a felperes bizonyítási terhe volt a perben, miért az adóhatóságnak kell bizonyítania az adott tényt, továbbá az ítélet részletes indokolásának hiányában az sem derül ki, hogy miért szükséges a már közigazgatási eljárás során meghallgatott személyek újra nyilatkoztatása, a már felkutatni megkísérelt, a felrakodással érintett településeken található terményraktárak tekintetében előírt bizonyítás. Ú.I. nyilatkozatai esetén az adóhatóság felülvizsgálati kérelme ugyancsak alapos, nem állapítható meg miért szükséges feloldani e körben az ellentmondást, különösképp, hogy okszerű indokát adta azok értékelésének az adóhatóság.

[36] Mivel az elsőfokú bíróság a kereset elbírálásához szükséges releváns tényeket ítélete indokolásában nem állapította meg és nem fejtette ki jogi indokolásában, hogy mely jogszabályi rendelkezést, miként kell jelen tényállással összevetve értelmezni, és ennek eredményeként milyen jogi következtetés vonható le, nem tett eleget a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettségének. Nem jogszerű az az ítéleti rendelkezés sem, amely az eljáró adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezte.

[37] A fentiek következtében a Kúria a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részében nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A Kúria ekörben utal arra, hogy a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott és az elsőfokú bíróság által már elbírált eljárásjogi jogszabálysértéseket jelen döntés nem érinti.

[38] Az új eljárásban az elsőfokú bíróság indokolásában köteles rögzíteni a bizonyítékokon alapuló tényállást, és e körben ítélete indokolásában a bizonyítékokat egyenként és egymással összefüggésben is értékelni. A kereset alapján az alkalmazandó jogszabályokat megnevezni és megjeleníteni, valamint az alkalmazott jogszabályok alapján levezetni jogi álláspontját. Ennek során kell a tekintetben állást foglalnia, hogy az adóhatóság jogerős határozata megfelel-e az alkalmazandó jogszabályoknak, avagy újabb eljárás, és új határozat hozatala indokolt.

A döntés elvi tartalma

[39] *Jogszabálysértő a jogerős ítélet, ha a tényállást és a jogi indokolást nem tartalmazza.*

Záró rész

[40] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[41] A Kúria az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezésére tekintettel a Pp.275. § (5) bekezdése alapján a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét csak megállapította, amelynek viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

Budapest, 2021. június 17.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Demjén Péter sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró