



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I. 35.003/2024/2.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Figula Ildikó előadó bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1

cím5

A felperes képviselője: név ügyvéd

Cím4

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím2

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

(Cím3)

A per tárgya: adóügyben hozott határozat jogszerűsége vizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Budapest Környéki Törvényszék
15.K.701.880/2022/25. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadja.

A végzéssel szemben további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2021. április hónapra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben adóellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként 455260243. iktatószámú határozatában a felperes terhére 40.444.000Ft adókülönbötet állapított meg, melyet teljes egészében adóhiánynak tekintett, és a bírság alapot képező adóhiány után 80.888.000Ft adóbírságot szabott ki, és 1.431.000Ft késedelmi pótlékot számított fel. A felperes fellebbezésére eljár alperes, mint másodfokú adóhatóság, 6417219139. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta.

[2] Az adóhatósági a felperes vizsgált időszaki és ellenőrzéskori képviselőjének nyilatkozatai, az alvállalkozók nyilatkozatai, az alvállalkozónál lefolytatott adóellenőrzés, a számlázási láncolatban résztvevők vizsgálata és kapcsolódó vizsgálatok, a vevők nyilatkozatai, gépjárművek tulajdonosának nyilatkozata, okirati bizonyítékok és nyilvántartások adatai alapján azt állapította meg, hogy a felperes egy négyszintes számlázási láncolat tagja volt, az cég1 (O. Kft.), az cég2 (A. Kft.) mellett. A vizsgálattal érintett időszakban a felperes úgy érvényesítette áfa adónemben adólevonási jogát, hogy a 15 db

„spotok szerződés szerint” megnevezésű számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg.

[3] A határozatok indokolása megállapította, hogy az A. Kft. által kiállított számlákon szereplő spot gyártás, mint szolgáltatás nem valósult meg, melyet az A. Kft.-nél lefolytatott vizsgálat is megerősített, illetve a felperes vizsgált időszak ügyvezetője nyilatkozatában is elismert.

Az adóhatósági határozatok indokolása szerint a felperes által versenyautókon elhelyezett matricákkal való hirdetés sem valósult meg a feltárt tényállás alapján, melyhez kapcsolódó tényállás során kiemelte, hogy a felperes valamennyi vevője egybehangzóan nyilatkoztak, hogy nem kértek és nem is kaptak a felperestől ilyen típusú versenyautókra ragasztott matricákkal való hirdetési szolgáltatást. A határozatok indokolása szerint nem fogadható el a felperes részéről elsőfokú adóhatósági eljárás során benyújtott, 2021. július 26-án kelt „kétoldalú nyilatkozattétel”, mely szerint tévesen került feltüntetésre a spot megjelölés a számlákon, mert reklámfelület biztosítása történt a motorsport világában. A határozatok indokolása utalt arra, hogy a kétoldalú nyilatkozattétel, mint dokumentum tartalma nem felelt meg az Áfa tv. 177. § (1) bekezdésének.

[4] Az adóhatósági határozatok indokolása utalt arra, hogy az A. Kft.-nél lefolytatott ellenőrzés során is az került megállapításra, hogy sem a számlán feltüntetett spotok gyártása, sem a felperes által hivatkozott hirdetési tevékenység nem valósult meg. Az alperesi határozat észszerűtlennek nevezte, hogy a szerződésben állítólag közreműködő felek csak az ellenőrzés hatására észlelték több hónappal a teljesítés után, hogy 15 esetben tévesen került feltüntetésre nagy összegű, esetenként 30-40 millió Ft-ot is meghaladó összeg a számlákon. Az indokolás szerint az adóhatóság feltárta azt is, hogy reklámtevékenységgel és működéssel kapcsolatos költségek nem keletkeztek sem az O. Kft.-nél, sem az A. Kft.-nél. Az O. Kft. nevében eljáró személy pedig 2021. október 04-én kelt nyilatkozatában nem ismerte el a reklámtevékenység elvégzését.

[5] Mindkét határozat döntését az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, a Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15. § (3) bekezdése, 165. § (2) bekezdése, 166. § (1) bekezdése rendelkezéseire alapította az adólevonási jog megtagadása terén. Az adóbírság mértéke meghatározásánál az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 215. § (1) és (4) bekezdés, 219. § (1) és (3) bekezdésre hivatkoztak.

A jogerős ítélet

[6] Az alperes határozatával szemben felperes részéről előterjesztett kereseti kérelmet a Budapest Környéki Törvényszék alaptalannak találta, ezért az a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 88. § (1) bekezdés a) pontja alapján elutasította.

[7] Az ítélet indokolása szerint a felperes kereseti kérelmében alaptalanul állította a határozat jogsértését, arra tekintettel, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény terén az alperes téves tényállást állapított meg. Az ítélet indokolása szerint ugyanis az alperes eleget tett az Air. 99. §-ban foglalt tényállás tisztázási kötelezettségének, széleskörű vizsgálatot végzett, a számlák alaki tartalmát követően bizonyítást folytatott le a számlák tartalmi vizsgálatára vonatkozóan. Utalt arra, hogy a Kúria 5/2016. (IX.26) számú KMK vélemény 1. pontjára helyesen hivatkozott a határozat indokolása, mely szerint a számlán szereplő gazdasági esemény nem történt meg.

[8] Az ítélet indokolása utalt arra is, hogy a felperes maga ismerte el, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény, a spot gyártás nem valósult meg. Az indokolás szerint a felperes alaptalanul hivatkozott arra is, hogy az alperes részéről egy másik gazdasági eseményt kellett volna vizsgálnia, a reklám felület biztosítását, a bíróság indokolása szerint ugyanis a felperes és az A. Kft. között csak egy „közös nyilatkozat” került csatolásra, amely arról szólt, hogy a 15 db számlára tévesen került a spot gyártás megnevezésre. Az ítélet indokolása szerint ez a nyilatkozat nem felelt meg az Áfa tv. 168. § (2) bekezdés és 170. § (1) bekezdésben foglalt számlával egy tekintet alá eső okirat tartalmi elemeinek, így a számlák – felperesi nyilatkozattal ellentétesen – nem kerültek módosításra.

[9] Az ítélet megjegyezte, hogy az alperes annak ellenére vizsgálta a felperes és az A. Kft. közös nyilatkozata tartalmát, hogy erre kötelezettsége nem is volt, és az ítélet indokolása szerint helytállóan került a határozatban rögzítésre, hogy a közös nyilatkozat jóval az ellenőrzés megindulását követően került csatolásra, sem az A. Kft., sem az O. Kft.-nél lefolytatott ellenőrzés nem támasztotta alá a nyilatkozat valós tartalmát, s a felperes által csatolt dokumentumok, fényképek sem voltak a vizsgált számlához köthetőek, azok egy része teljesen beazonosíthatatlan volt, másik része nem volt az adott időszakhoz köthető. Kiemelésre került, hogy az alperes helyesen mutatott arra rá, hogy pénzügyi teljesítés nem történt teljes egészében az A. Kft. felé.

[10] Az ítélet indokolása szerint a felperes keresete alaptalanul hivatkozott arra, hogy a közös nyilatkozat ismeretében az adóhatóságnak a számla javítására vonatkozó felhívást kellett volna intéznie a felperes felé, ugyanis ez a kötelezettség csak akkor lett volna megállapítható az alperes oldalán, amennyiben azt állapítja meg, hogy a gazdasági esemény a számlában foglaltak szerint megtörtént.

[11] Alaptalannak találta az ítélet a felperes arra történő hivatkozását is, hogy jogsértő módon nem ismerhette meg az A. Kft.-vel szembeni megállapításokat, ugyanis a felperesi jegyzőkönyv 3. számú mellékletét képezte az A. Kft. jegyzőkönyve és annak mellékletei. Ehhez képest pedig új tény, körülményt az A. Kft. határozata nem tartalmazott, egyébként arra az alperes bizonyítékként nem is hivatkozott.

[12] Az ítélet indokolása a felperes bizonyítási indítványa teljesítését indokolatlannak találta mind a tanúk meghallgatására, mind szakértő kirendelésére, utalva arra, hogy a tanúk nyilatkozatai a közigazgatási eljárás során rendelkezésre álltak, új tény, körülményt a felperes sem jelölt meg, reklámszakértő bevezetése pedig a perbe indokolatlan arra vonatkozóan, hogy milyen reklám értéket képviselt a versenyautókon, ruházatokon történő megjelenés, figyelemmel arra, hogy a gazdasági esemény nem valósult meg, sem a reklámozási tevékenység, sem a spot gyártás.

[13] Az ítélet indokolása szerint a felperes keresetében alaptalanul hivatkozott a bírság kiszabás jogszerűtlenségére, a Kúria 5/2016. számú KMK véleménye első esetköre vonatkozásában ugyanis mindig 200%-os bírság mérték alkalmazandó.

A felülvizsgálati kérelem

[14] A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben elsődlegesen az ítélet hatályon kívül helyezését és a bíróság új eljárás lefolytatására, új határozathozatalára utasítását kérte, másodlagosan az ítélet megváltoztatását kérte az alperes határozata és az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedő megsemmisítése és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezése mellett.

[15] A felülvizsgálati kérelem befogadását a Kp. 118. § (1) bekezdésében jelölte meg, melyet tovább nem pontosított, szövegszerűen azonban megjelölte a joggyakorlat egysége és továbbfejlesztése biztosítása indokoltságát, és áttételesen az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegést is. Felülvizsgálati kérelmében kifejtett jogi érvelése szerint az alperes az Air. 99. §-ban rögzített tényállás tisztázási kötelezettséget sértette meg, mert nem vette figyelembe az adózó javára szolgáló tényeket, körülményeket, és jogsértő módon mellőzte a bizonyítást az Air. 67. § ellenére. Állította, hogy az Áfa tv. 120. § a) pontjából az következik, hogy a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, s ha a Kúria 5/2016. számú KMK véleményére alapozott is az érvelés, akkor is fennáll a tényállás tisztázási kötelezettség. A felülvizsgálati kérelem szerint a bíróság ítélete azért jogsértő, mert nem értékelte jogsértőnek az alperes határozatát.

[16] Felülvizsgálati kérelemben nagyobb részt megismételte a kereseti kérelem érveit az alperes határozata jogsértése terén, kitért arra, hogy az alperesnek kellett volna bizonyítani, hogy a felek tudomással bírtak arról, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem történt meg. Utalt az elsőfokú adóhatósági eljárás során csatolt közös nyilatkozatra, amelyben szerinte tisztázásra került, hogy téves volt a számlán feltüntetett spot gyártás, ebből következően azt kellett volna vizsgálnia az alperesnek és a bíróságnak is, hogy a reklámfelület biztosítás, mint gazdasági esemény megtörtént-e. Utalt arra, hogy név2 tanú meghallgatása során az alperes tévesen a spot gyártásra kérdezett rá, és nem a reklámfelület biztosítás, mint gazdasági esemény megtörténtét vizsgálta.

[17] A felperes érvelése szerint az úgynevezett közös nyilatkozat az Áfa tv. 170. § (1)-(2) bekezdésében szabályozott, számlával egy tekintet alá eső okiratnak minősül, és annak el nem fogadása jogsértő volt, és az alperes akkor járt volna el helyesen, amennyiben az adóellenőrzési eljárás során a számla helyesbítésére hívja fel. Utalt a 32/18. NAV útmutató 39. pontjára, ezt szó szerint is idézte.

[18] Érvelése szerint a bíróság a bizonyítékok eredményét kirívóan okszerűtlenül értékelte, ezzel megsértette a Pp. 279. §-t. Kirívó okszerűtlen értékelésnek jelölte a közös nyilatkozat bíróság általi el nem fogadását is.

[19] Felülvizsgálati kérelmében a tisztességes eljárás sérelmét is állította, az Air. 1. §, 6. § és az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés és XXVIII. cikk (7) bekezdése megsértésére hivatkozott. E körben konkrétumként előadta, hogy eljárási jogai sérültek az adóhatósági eljárásban azáltal, hogy nem ismerhette meg az A. Trans Kft. határozatát. Állította, hogy azt a tényt, hogy az A. Trans Kft. esetében 2022. március 15-én véglegessé vált egy határozat, amelyben foglalt tényállás szerint nem valósultak meg az adózó részére kiállított számlákon szereplő gazdasági esemény, a felperes előtt nem volt ismert. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítéletére is, amely a tisztességes ügyintézéshez való jog sérelme tárgyban született.

A Kúria döntése és jogi indokai

[20] A felülvizsgálati kérelem befogadására a Kúria szerint nincs lehetőség az alábbiak miatt.

[21] A Kúria a Kp. 118. § (1) bekezdés alapján a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha

a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata,

aa) a joggyakorlat egységének, vagy továbbfejlesztésének biztosítása,

ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,

ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,

ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve

b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés miatt indokolt.

[22] A Kp. 117. § (4) bekezdése szerint a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani, és azt – a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad. alpontja szerinti ok kivételével – indokolni nem kell. A 118. § (1) bekezdés b) pont szerinti befogadási ok esetében azonban meg kell jelölni azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltért.

[23] A Kúria indokoltnak tartja kiemelni, hogy a felülvizsgálati kérelem a befogadási ok terén csak a Kp. 118. § (1) bekezdése hivatkozott, és a Kúria csak azért foglalkozott a felülvizsgálati kérelem befogadása kérdésével érdemben, mert a felperes szövegszerűen a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa.) alpontja a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad.) alpontjában szereplő tartalomra is hivatkozott.

[24] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa.) alpontja alapján a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében a felülvizsgálati kérelem befogadására akkor kerülhet sor, ha a jogerős ítélet olyan elvi jelentőségű jogkérdést vet fel, amelyben a Kúria még nem foglalt állást, feltéve, hogy abban a bírói gyakorlat nem egységes, vagy a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének a veszélye áll fent. Ehhez képest a Kúria rámutat arra, hogy az adólevonási jog gyakorolhatósága, a Kúria 5/2016. számú KMK véleménye alkalmazása, a számla alaki és formai tartalma megítélése kérdései körében a Kúria egységes és kiforrott joggyakorlattal rendelkezik, és számtalan kúriai határozatban került kimondásra, hogy adólevonási jog a valósággal nem egyező tartalmú számlára nem alapítható (Kúria Kfv.VI.35.076/2023/11., Kúria I.35.146/2023/7., Kfv.V.35.275/2022/3.).

[25] A felülvizsgálati kérelem jelentős része az ítélet jogsértését és a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságát arra az eljárásjogi jogsértésre alapította, hogy a bíróság a bizonyítékokat nem megfelelően értékelte.

[26] A Kúria hangsúlyozza, hogy a Kúria előtt rendkívüli felülvizsgálat zajlik, s a Kúria több eseti döntésében hangsúlyozta, hogy a felülvizsgálati eljárásban, annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt nincs helye bizonyítékok felülmérlegelésének (Kfv.VI.37.562/2018/12., Kfv.III.37.239/2013/6.).

[27] A Kúria gyakorlata a felülvizsgálati kérelmek befogadhatósága vizsgálata terén egységes abban is, miszerint alapvető eljárási jogok megsértése, vagy egyéb eljárási

szabályszegés nem önmagában, hanem az adott ügy egészének összefüggésében, az összes körülmény mérlegelésével értékelendő, figyelemmel arra, hogy a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont nem minden jogszabálysértés, hanem kizárólag az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata esetén biztosítja a felülvizsgálati kérelem befogadását.

[28] A Kúria kiemeli, hogy a befogadás indokaként az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelése és azokból levont következtetései jogszabálysértő voltára alapított eljárás szabályszegés a felülvizsgálati kérelem befogadását csak abban az esetben támaszthatja alá, ha a rendelkezésre álló iratok alapján levonható az a következtetés, hogy az elsőfokú bíróság az általa figyelembe vett bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül értékelte, ennek hiányában nincs helye befogadásnak (Kfv.I.37.431/2022/3., Kfv.III.37.687/2021/2.). Ehhez képest a Kúria megjegyzi, hogy perbeli ügyben a periratok áttanulmányozása eredményeként nem észlelhető kirívóan okszerűtlen értékelés, vagy súlyos logikátlan következtetés, amely a felülvizsgálati kérelem befogadását indokoltta tenné.

[29] A Kúria a felülvizsgálati kérelemnek a tisztességes eljárás sérelmére történő hivatkozását a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad.) alpontjára történő hivatkozásként értékelte. A felülvizsgálati kérelem ehhez kapcsolódó konkrét hivatkozása az volt, hogy a felperes nem ismerhette meg az A. Kft.-vel szemben 2022. március 15-én véglegessé vált határozatot, amelyből azt a következtetést vonta le, hogy az alperes olyan bizonyítékokra alapította határozatát, illetőleg a perben olyan bizonyítékokra hivatkozott, amely nem képezte az eljárás részét, ezáltal sérült a tisztességes eljáráshoz való joga és a hatékony jogorvoslati jog.

[30] A Kúria kiemeli a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad.) alpontjához kapcsolódó befogadási ok vizsgálatához kapcsolódóan, hogy a felperes által hivatkozott eljárás jogsérelem az alperes előtti eljárásra vonatkozó, és nem a bíróság előtti eljárást érinti. Másrészt a felülvizsgálni kért ítélet indokolása [58] pontja szerint – melyet a felülvizsgálati kérelem sem cáfol – tartalmazza, hogy a felperessel szemben folyó adóellenőrzési eljárás során keletkezett adóhatósági jegyzőkönyv (bárkód szám: 8360952141.) 3. számú mellékletét képezte az A. Kft. jegyzőkönyve és annak mellékletei, továbbá már az elsőfokú határozat indokolása is azt tartalmazza, hogy az A. Kft. részéről kibocsátott számlákon szereplő gazdasági esemény A. Kft. részéről történő elvégzésére nem került sor, melyből az a következtetés vonható le, hogy a felperes jogorvoslati joga gyakorolhatóságát nem gátolta az a körülmény, hogy ismeretlen volt előtte, hogy az alperes a gazdasági esemény megvalósulása hiányát milyen okból állapította meg. Ebből következően a Kúria nem látta megállapíthatónak az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértés megvalósulása miatti befogadási okot sem

[31] A Kúria megvizsgálta a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ab.) alpontja szerinti befogadási okot is, és megállapította, hogy a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége, mint befogadási ok nem merül fel, a felmerült jogkérdés egyedi ügyön túlmutató jellegzetességeket nem mutat, ezért a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ab.) alpont szerint sincs helye befogadásnak.

[32] A felülvizsgálati eljárásban nem merült fel az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége sem, s a felülvizsgálati kérelem Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti, közzétett kúriai határozattól jogkérdésben való eltérésre nem hivatkozott. A felülvizsgálati kérelemnek a Kúria Kfv.I.35.622/2019/10. számú ítéletében foglaltakra történő hivatkozása nem a Kp.118.§ (1) bekezdés b) pont szerinti befogadás okhoz kapcsolódott, hanem a tisztességes ügyintézéshez való jog megsértésére történő érvelését támasztotta alá.

[33] A fentiek alapján a Kúria azt állapította meg, hogy a felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei nem állnak fenn, ezért azt a Kp. 118. § (2) bekezdése alapján indokolt végzéssel megtagadta.

[34] A felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadása folytán a felülvizsgálati eljárás lezárult, erre figyelemmel a Kúria a felperes azonnali jogvédelem iránti kérelmének elbírálását mellőzte.

A döntés elvi tartalma

[35] *Nincs helye felülvizsgálati eljárás lefolytatásának, ha az adott jogkérdés kapcsán a kúria korábban már állást foglalt, és a jogerős ítélet a joggyakorlatának megfelel.*

[36] *Bizonyítékok értékelésének és a bizonyítékokból levont következtetéseknek a felülvizsgálati kérelem befogadási indokai körében állított jogszabálysértő volta, mint az ügy érdemére kiható eljárási szabályszegés csak a bizonyítékok kirívóan okszerűen értékelése esetén vezethet a felülvizsgálati kérelem befogadásához.*

Záró rész

[37] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadása megtagadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson kívül határozott.

[38] A végzéssel szembeni további felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. január 25.

Dr. Hajnal Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Figula Ildikó s.k.

előadó bíró

Dr. Tóth Kincső s.k.

bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

bíró

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.

bíró