



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
végzése**

Az ügy száma: Kfv.V.35.478/2022/2.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes

cím1

A felperes képviselője: Dr. Szabolcsi Szilárd ügyvéd

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője: Dr. Nagy Elek kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat megtámadása

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes, 8. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság neve és a felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Veszprémi
Törvényszék 2022. október 11. napján kelt 10.K.700.498/2022/7-II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen perorvoslatnak nincs helye.

Indokolás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a 2021. november 19. napján kelt, 6443102780/2021/NAV iktatószámú határozatával a felperes terhére 2018. július 1. – 2019. szeptember 30. közötti időszakra általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben összesen 46.270.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után 23.135.000 Ft adóbírságot és 3.863.000 Ft késedelmi pótlékot szabott ki. A felperes fellebbezése nyomán eljár alperes a 2022. március 16. napján kelt 6415837216 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot – részben eltérő indokolással – akként változtatta meg, hogy a felperes terhére megállapított adóhiány összegét 36.585.000 Ft-ra, az adóbírság összegét 18.293.000 Ft-ra, a késedelmi pótlék összegét pedig 3.496.000 Ft-ra csökkentette.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a felperes 27%-os áfakulcs alá tartozó belföldi termékértékesítése tekintetében az értékesítést terhelő áfa alapját a felperes áfabevallásában szereplő adatok figyelembevételével, becslési eljárás keretében állapította meg. Indokolása szerint az adóhatósági eljárás során a felperes nem bocsátotta az adóhatóság rendelkezésére a vizsgált időszakkal érintett gazdasági ügyleteket igazoló számlákat, dokumentumokat, így a felperes belföldi értékesítési adatairól sem áfa analitika, sem tételes áfa összesítő jelentés, sem online számlarendszerben szereplő adat nem állt rendelkezésre az adóhatóság adatbázisában. Az alperes a becslés alkalmazását mellőzte, és a felperesnek a belföldi termékértékesítése tekintetében az adó alapját és fizetendő adóját a bevallással egyező összegben állapította meg.

[3] Az elsőfokú adóhatóság az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 142. §-a szerinti fordított adózás szabályai szerint fizetendő adó vonatkozásában a felperes bevallásában feltüntetett termékértékesítés alapul vételével a felperes áfafizetési kötelezettségét megnövelte, mivel a termékértékesítés adómentessége, a szükséges dokumentumok rendelkezésre bocsátásának elmulasztása révén, nem volt igazolt. Az alperes megállapította, hogy a fordított adózás az Áfa tv.-ben foglalt speciális adófizetési esetkör, így az elsőfokú adóhatóság által ebben a körben megállapított adókülönbözetet törölte.

[4] A belföldi beszerzést terhelő, 27%-os előzetesen felszámított levonható áfa tekintetében az adóhatóság megállapította, hogy a felperes a beszerzéseket hitelesen tanúsító számlák hiányában az áfalevonási jogát nem gyakorolhatta, ezért a levonható adó összegét csökkentette. Indokolása szerint az áfalevonási jog gyakorlásának alapvető tárgyi feltétele, az alakilag és tartalmilag hiteles számla, amellyel a felperes iratmegőrzési kötelezettségének megszegése miatt nem rendelkezett. Hivatkozott a Kúria ítélezési gyakorlatára, amely szerint jogszerű, ha az adóhatóság az adófizetési kötelezettséget a bevallás adatai szerint megállapítja, azonban ugyanebben a körben az adólevonási jogot a számla hiányában megtagadja.

[5] A fordított adózás szabályai szerint levonható adó esetében az adóhatóság megállapította, hogy a felperesnek a fordított adózásra tekintettel sem levonható, sem fizetendő adója nem keletkezett.

[6] A felperes az adóhatósági határozatok megtámadása iránt közigazgatási pert indított, az elsőfokú bíróság a 10.K.700.498/2022/7/II. számú jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[7] Az elsőfokú bíróság vizsgálta az adóhatósági eljárások jogszerűségét, az alperes döntési jogosultságának kereteit, valamint azt, hogy a megelőző eljárás egésze megfelel-e a tisztességes eljárás követelményének. Az előzetesen felszámított áfa levonása tekintetében az elsőfokú bíróság a Kúria gyakorlatának figyelembevételével értékelte az adólevonási jog gyakorolhatóságának tárgyi feltételeit, a levonási jog megtagadhatóságának eseteit. Megállapította, hogy a felperes iratmegőrzési kötelezettségének önhibából nem tett eleget, így a levonható adó körében becslés alkalmazásának nem volt helye, az adólevonási jog gyakorlásának megtagadása jogszerű volt. Az értékesítéseket terhelő fizetendő áfa körében a jogerős ítélet a Kúria Kfv.I.35.328/2016/5., Kfv.I.35.533/2019/7. számú határozataira hivatkozva rögzítette, hogy a felperes áfabevallása alapján jogszerűen állapítható meg a fizetendő adó összege, annak ellenére is, hogy ugyanezen körben hiteles számla hiányában az adólevonási jog gyakorlására nincs lehetőség.

[8] A felperes a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amely befogadásának jogszabályi alapjaként a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 118. § (1) bekezdés a) pont aa), ab) és ad) alpontját jelölte meg.

[9] Álláspontja szerint a jogerős ítélet folytán a jogegység sérül, mivel az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésére alapított ítéleti indokolás a teljesítés és a bevallásban feltüntetett adat fogalmát azonosnak tekinti. A felperes továbbá vitatta, hogy a bevallással érintett ügyletek teljesítése megtörtént, így pedig álláspontja szerint az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése szerinti tényállásszerűség hiányában nem állt fenn áfafizetési kötelezettsége. Ebben a körben hivatkozott az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 100. §-ra is. A felperes továbbá a megjelölt Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpont indokául előadta, hogy a tisztességes eljáráshoz való joga sérült, mivel az alperes úgy változtatta meg az elsőfokú határozatot, hogy becslési eljárás helyett a felperes bevallása alapján állapította meg a fizetendő adót, ezzel pedig megfosztották őt attól, hogy jogorvoslati jogát a közigazgatási perben hatékonyan gyakorolhassa.

[10] *A felperes felülvizsgálati kérelmének befogadásra – az alábbiak szerint – nincs lehetőség.*

[11] A Kp. 117. § (4) bekezdése értelmében a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt – a 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti ok kivételével – indokolni nem kell. A 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti ok esetében meg kell jelölni azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltér. A fél által megjelölt befogadhatósági okhoz a bíróság nincs kötve.

[12] A Kp. 118. § (1) bekezdése szerint: „A Kúria 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.

[13] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása miatt indokolt.

[14] A joggyakorlat egységének biztosítása, illetve a joggyakorlat továbbfejlesztése befogadási okok elkülönülnek egymástól. A Kúria a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha a bírói gyakorlat nem egységes, illetve a befogadási kérelemben megjelölt okokból a jogerős ítélet folytán a jogegység sérült,

vagy sérülhet. A joggyakorlat továbbfejlesztésének biztosítása érdekében a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálására akkor kerül sor, amennyiben a kialakult és egységes bírói gyakorlat a befogadási kérelemben megfogalmazott elvi ok(ok)ból történő változtatása indokolt lehet, vagy olyan új jogkérdés merült fel a perben, amely a Kúria állásfoglalását igényli.

[15] A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy az áfafizetési kötelezettség és az áfalevonási jog gyakorlása különböző jogszabályi rendelkezéseken alapul, azok vizsgálata elkülönül egymástól, mivel megállapításukhoz a törvény eltérő feltételeket támaszt [Kfv.I.35.328/2016/5., Kfv.I.35.533/2019/7., EBH2016. K.33]. Az Áfa tv. 55. § (1)-(2) bekezdése alapján keletkező adófizetési kötelezettség szabályait, valamint a kötelezettség alapjául szolgáló teljesítés fogalmát a Kúria számos határozatában értelmezte [Kfv.V.35.500/2013/8., Kfv.V.35.368/2014/9., Kfv.V.35.235/2015/3., Kfv.VI.35.665/2017/5., Kfv.V.35.115/2018/6., Kfv.I.35.601/2019/11., Kfv.I.35.121/2020/19.].

[16] Amint arra a Kúria a Kfv.I.35.471/2022/3. számú határozatában is rámutatott a teljesítés megállapításának értékelése az érdemi felülvizsgálat és nem a befogadhatóság vizsgálatának a tárgya, ezért a teljesítéshez szükséges feltételek bizonyítottóságát, jogi értékelését, valamint egyéb bizonyítékok hiányában a teljesítés áfabevallás alapján valósnak történő elfogadását a felülvizsgálati kérelem befogadásáról szóló határozat során figyelembe venni nem lehet. A felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítélet azt állapította meg, hogy a bevallásban szereplő adatok valóságtartalmát az adóhatóság kétségbe vonni nem tudta, így az áfafizetést keletkeztető ügylet tényállásszerű megtörténtét azonosította. A jogerős ítélet a joggyakorlat figyelembevételével, az abban kialakult jogértelmezési lehetőségek keretein belül értékelte a teljesítés fogalmát, így a jogegység nem sérült. A felperes ezen túlmenően nem állított, és a Kúria sem tárt fel olyan körülményt, ami a teljesítés fogalma és az áfafizetési kötelezettség keletkezése kapcsán kialakult jogegység továbbfejlesztését indokolná.

[17] A Kúria továbbá kiterjedt joggyakorlattal rendelkezik az adólevonási jog tartalmi és alaki feltételeit illetően, mely szerint az adólevonási jogot mindig az ügy egyedi körülményei alapján a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében kifejtettek és az EUB által kimunkált gyakorlat alapján kell megítélni [Kfv.I.35.032/2021/8., Kfv.I.35.151/2022/7.]. Az uniós esetjogon alapuló bírósági joggyakorlat hosszabb idő óta következetes és egységes, annak továbbfejlesztése nem indokolt. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete meghozatala során a Kúria joggyakorlatának megfelelően vizsgálta a keresetben állított jogsérelmet, döntése részletes, bizonyítékokon alapuló indokolást tartalmaz, a jogegység feltételezhető sérelme tehát nem áll fenn.

[18] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban kizárólag jogkérdésben dönthet, bizonyítékokat nem mérlegelhet felül. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat értékelte, indokolási kötelezettségének eleget tett. A felperes nem jelölt meg, és a Kúria sem tárt fel olyan jogkérdést, amely a Kúria joggyakorlatának továbbfejlesztését indokolná, állásfoglalását tenné szükségessé.

[19] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontjában meghatározott befogadási okok – a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés – külön befogadási oknak minősülnek, és a Kp. 117. § (4) bekezdése alapján a féltől indokolást igényelnek.

[20] A felperes alapvető eljárási jogának sérelmét abban jelölte meg, hogy az alperes a belföldi termékértékesítés körében tett megállapításokra nem az elsőfokú adóhatóság által alkalmazott becslési eljárással jutott, így ügyféli jogait gyakorolni nem tudta, ezért sérült a tisztességes eljárás követelménye.

[21] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság érdemben megvizsgálta a felperes tisztességes eljárás követelményével kapcsolatos előadásait és arra a következtetésre jutott, hogy a felperes nem adta elő kellő részletezettséggel és nem valószínűsítette megfelelően, hogy az alperes eljárása mennyiben és hogyan lehetetlenítette el eljárási jogainak gyakorlását. Ezen túlmenően az elsőfokú bíróság megvizsgálta az alperes eljárásának egészét és arra a következtetésre jutott, hogy a tisztességes eljárás sérelme nem állapítható meg. A másodfokú adóhatósági eljárásban történő megváltoztatás szabályait a Kúria több ízben értékelte [Kfv.I.35.290/2017/11, Kfv.I.35.471/2022/3.]. Az elsőfokú bíróság döntése ezen kúriai gyakorlat keretei között értékelte az alperes eljárásának tisztességességét.

[22] A felperes felülvizsgálati kérelmében lényegében a keresetben foglalt előadásait ismételte meg, egészítette ki. A felperes a tisztességes eljárás sérelmét ugyanis nem a közigazgatási peres eljárásra állította, hanem az alperes eljárását és annak az elsőfokú bíróság általi jóváhagyását kifogásolta. A jogerős ítélet jogszerűségének, a megállapított tények jogi értékelésének vizsgálata az érdemi felülvizsgálat és nem a befogadási eljárás tárgya, így ezeket a felperesi előadásokat a Kúria a befogadás körében értékelni nem tudta.

[23] A felperes perorvoslati kérelme befogadását a felvetett jogkérdés társadalmi jelentősége, illetve jelentős súlya miatt is kérte. Az ügy társadalmi jelentősége miatt a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha az adott ügyben elöntendő jogi probléma a jogalanyok széles körét érinti, a felvetett jogkérdés különleges súlya pedig akkor indokolja a jogerős ítélet felülvizsgálatát, ha a vizsgálandó jogkérdés az egyedi ügyön túlmutat. A felülvizsgálati kérelem befogadásához az is szükséges, hogy a fél által megjelölt jogkérdés a jogegységgel, illetve közvetetten a jogbiztonsággal kapcsolatba hozható legyen. Az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog az adóalanyok széles körét érinti, azonban - a Kúria kialakult joggyakorlatára is figyelemmel – ez nem jelenti egyben azt is, hogy a jelen perben eldöntött jogkérdésnek az egyedi ügyön túlmutató társadalmi jelentősége, illetve súlya lenne. Ezen indok alapján tehát a felperes felülvizsgálati kérelmének befogadása nem volt indokolt.

[24] A Kúria a jogerős ítélet vizsgálatát követően a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ac) alpont és b) pont szerinti befogadási okok alapján sem találta a felülvizsgálati kérelem befogadását szükségesnek.

[25] Mindezen indokok folytán nincs jogszabályi lehetőség a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálására, ezért a Kúria annak befogadását a Kp. 118. § (1) – (2) bekezdései alkalmazásával megtagadta.

A döntés elvi tartalma

[26] *Felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadása, mert a befogadás törvényi feltételei nem állnak fenn.*

Záró rész

[27] Az eljárás az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) bekezdés a) pontja alapján illetékmentes.

[28] A Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadásáról a Kp. 118. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson kívül határozott.

[29] A végzés elleni perorvoslatot a Kp. 112. § (1)-(2) bekezdései és a 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. január 20.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
s.k. bíró

Dr. Stefancsik Márta
bíró