



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
végzése**

Az ügy száma: Kfv.V.35.287/2022/3.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Dr. Stefancsik Márta előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Ságiné dr. Márkus Anett bíró
Dr. Demjén Péter bíró

A felperes: felperes
(cím1)

A felperes képviselője: dr. Papp P. Gábor ügyvéd
(cím26.)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Gellért Enikő kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes, 28. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság neve és a felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Fővárosi
Törvényszék 2022. március 03. napján kelt 107.K.704.835/2021/27. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadja.

A végzés ellen perorvoslatnak nincs helye.

Indokolás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a 6430711810 számú határozatával felperes terhére általános forgalmi adó adónemben 2019. július hónapra 1.055.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönböt, valamint 346.000 forint következő időszakra átvihető követelés különbségét állapított meg. Az adóhiány után 2.110.000 forint adóbírságot szabott ki és 64.000 forint késedelmi pótlékot számított fel. A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6413311040/2021/NAV számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta akként, hogy az adóbírság mértékét 528.000 forintban állapította meg.

[2] Az elsőfokú bíróság a felperes adóhatóság határozatával szemben előterjesztett keresetét a 107.K.704.835/2021/27. számú jogerős ítéletével elutasította.

[3] Indokolásában az ellenőrzési határidő túllépése körében megállapította, hogy az adóhatóság számára a jogszabály lehetőséget biztosít a határidő több ízben történő meghosszabbítására, ugyanis az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 95. § (5) bekezdése tételesen felsorolja, hogy a határidő meghosszabbításának milyen esetekben van helye, mely tényállások magukba foglalják a felperes által hivatkozott „rendkívüli körülményeket” is. Kiemelte, az elsőfokú adóhatóság határidő hosszabbítás iránti indokolt kérelmét a felettes hatóság vezetője engedélyezte, figyelemmel arra, hogy az Air. 95. § (2) bekezdése szerinti rendkívüli körülmények okán az adóhatóságnak további időre volt szüksége a tényállás feltárásához és a bizonyítási eljárás befejezéséhez, mert a felperes többszöri felszólítás ellenére sem bocsátotta teljes körűen rendelkezésére iratait, valamint a számlakibocsátó alkalmazottainak idézésére is szükség volt a kapcsolódó ellenőrzés során. Rögzítette, hogy a felperesi hivatkozással ellentétben, önmagában az iratszolgáltatási kötelezettség részbeni teljesítése, az iratok hiányos volta és a bizonyítási eljárás befejezéséhez a tényállás további tisztázásának szükségessége elegendő alapot ad az ellenőrzési határidő meghosszabbítására, az ellenőrzési cselekmények tehát határidőben történtek, azok jogszerűen felhasználhatók.

[4] Az elsőfokú bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján megállapította továbbá, hogy az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett és széles körben folytatott bizonyítási eljárást annak vizsgálata érdekében, hogy a felperes által befogadott számlák szerinti gazdasági események megvalósultak-e, melynek eredményeként jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy bár a felperes a színpadot ténylegesen beszerezte, azonban az nem a számlakibocsátótól történt, a láncolat tagjai ugyanis a színpadi elemekkel nem rendelkeztek. A felperes terhére az aktív, tevőleges magatartás a láncolat kialakításával összefüggésben nem került megállapításra, melynek hiányában az adóhatóság helytállóan vizsgálta a felperes tudattartalmát. Kiemelte, felperes pusztán csak állította, hogy kellő gondossággal járt el, de azt nem támasztotta alá megfelelően, ezzel szemben az adóhatóság bizonyította, hogy a felperes nem tette meg az észszerűen elvárható intézkedéseket annak érdekében, hogy ne váljon esetlegesen adókijátszás részesévé, ezért az alperes helyesen állapította meg a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 2. esetkörének megvalósulását.

[5] A felperes a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, mely befogadásának jogszabályi alapjaként a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa), ab), ad) alpontjait és b) pontját jelölte meg.

[6] A felperes álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelmének befogadása a joggyakorlat továbbfejlesztése miatt az adózótól észszerűen elvárható intézkedések meghatározásának érdekében indokolt. Az adóhatóságnak ténylegesen meg kell jelölnie az elmulasztott intézkedéseket, vagyis azt, hogy hogyan kellett volna ellenőriznie a számlakibocsátót. Szükségesnek tartotta a joggyakorlat egységesítését és továbbfejlesztését az ellenőrzési határidő meghosszabbításának kérdésében is, figyelemmel arra, hogy az Air. 95. § (2) bekezdésében említett rendkívüli körülmények véleménye szerint nem feleltethetők meg az Air. 95. § (5) bekezdésben szereplő tételes felsorolásnak, a két bekezdés tartama nem azonos esetekre vonatkozik, vizsgálandó, hogy e két bekezdés alkalmazható-e párhuzamosan, tehát a 95. § (5) bekezdésben foglalt esetek rendkívüli körülménynek minősülnek-e.

[7] A felperes a befogadás körében felülvizsgálati kérelmének 3. oldalán hivatkozott a jogkérdés különleges súlyára is, azonban ezzel összefüggésben előadást nem tett.

[8] A Kp. 118. § (1) bekezdés ad) alpont és b) pont keretében előadta, hogy az elsőfokú bíróság nem teljes körűen és ellentmondásosan indokolta meg döntését, a jogerős ítélet az alapul szolgáló bizonyítékok megjelölése nélküli következtetéseket tartalmaz, így jogkérdésben eltér a Kúria indokolási kötelezettséggel összefüggő közzétett határozataitól [KGD2014.141, Kfv.I.35.019/2021/7., BH2020.250., Kf.IV.28.810/1999/8., Kfv.I.35.010/2021/6., Kfv.V.35.171/2020/4.]. Az elsőfokú bíróság az adókijátszást illetően a szándékosság hiányát állapította meg a felperes részéről, mely álláspontja szerint maga után vonja, hogy nem volt ráhatása a láncolatban alatta lévő társaságokra, hiszen nem is ismerte őket, így a feltárt hiányosságokat a terhére értékelni nem lehet. A jogerős ítélet ezzel ellentétes következtetése így ellentmondásos. Jogszabályellenesnek tartotta azt a megállapítást is, hogy az ellenőrzési határidő meghosszabbításához az ő magatartása vezetett, mert ilyen tartalmú állítást a határidő meghosszabbítását elrendelő végzés nem tartalmazott, ezért erre utólag sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem hivatkozhat. Az elsőfokú bíróság jogszabálysértően minősítette az ellenőrzési határidő meghosszabbításának alapjául szolgáló, az Air. 95. § (5) bekezdés szerinti eseteket rendkívüli körülménnyé, ezzel összefüggésben a jogerős ítélet nem, illetve téves indokolást tartalmaz. Az ellenőrzési határidő meghosszabbítása kapcsán az elsőfokú bíróság kiegészítette az alperesi végzés indokait, amelyre azonban a közigazgatási bíróságnak nincs jogosultsága. Állításai alátámasztásaként a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.), valamint az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.) kommentárjából idézett.

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

[10] 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.

[11] A Kp. 118. § (1) 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.

[12] 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.

[13] A joggyakorlat egységének, illetve a joggyakorlat továbbfejlesztésének biztosítása 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.

[14] A Kúria rögzíti, hogy az észszerűen elvárható intézkedések körében korábban számos határozatot hozott [pl. Kfv.V.35.536/2013/8., Kfv.I.35.170/2015/4., Kfv.V.35.053/2015/8., Kfv.V.35.417/2016/5., Kfv.V.35.651/2018/6., Kfv.I.35.440/2019/6., Kfv.I.35.122/2020/7.]. A Kúria a Kfv.I.35.128/2018/4. számú ítélet [28] pontjában kiemelte, hogy: *„Az ésszerű és az adózótól elvárható intézkedések körébe a Kúria jogi álláspontja szerint beletartozik minden olyan intézkedés, amely a számlakibocsátó működési körülményeivel, képviselőjével, teljesítési képességével kapcsolatos.”*, a [30] pontban pedig a döntés elvi tartalmaként kimondta, hogy: *„Az ésszerűen elvárható intézkedések köre az adott ügy körülményeitől függ, melynek elbírálása az eljáró bíróság feladata.”*

[15] A Kúria az ellenőrzési határidő meghosszabbítása tekintetében felvetett kérdés körében is egyértelmű joggyakorlatot alakított ki [Kfv.I.35.543/2013/5., Kfv.V.35.705/2015/13., Kfv.VI.35.221/2017/6.]. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának kérdése az adóhatóság egyedi mérlegelési körébe tartozik, ennek indokait az elsőfokú bíróság megvizsgálta és döntése meghozatala során az irányadó jogszabályi rendelkezéseken túl figyelemmel volt a Kúria által kialakított joggyakorlatra is, annak alkalmazásával hozta meg döntését.

[16] A Kúria megállapítása szerint az észszerűen elvárható intézkedésekkel, valamint a határidő hosszabbítással kapcsolatos bírósági joggyakorlat következetes és egységes, amelyet az elsőfokú bíróság ítélete meghozatalakor követett. A felperes pedig nem adott elő olyan érvelést, amely a Kúria gyakorlatának megváltoztatását, az attól való eltérést, ezáltal annak továbbfejlesztését indokoltá tenné.

[17] A felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége [Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ab) alpont] miatt a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha az adott ügy a jogalanyok széles körét érinti. Társadalmi jelentősége az olyan jogkérdésnek, illetve ügynek van, amely a társadalom széles körét közvetlenül vagy közvetett módon érinti. A felvetett jogkérdés különleges súlya pedig kizárólag akkor teszi lehetővé a jogerős ítélet felülvizsgálatát, ha a vizsgált jogkérdés az egyedi ügyön – a különleges súlyára tekintettel –

túlmutat. A befogadáshoz továbbá az is szükséges, hogy általában a jogegységgel, illetve közvetetten a jogbiztonsággal kapcsolatba hozható legyen a befogadás indoka.

[18] A felperes e körben konkrét okot nem jelölt meg, nem hivatkozott arra, hogy a jogkérdés a saját ügyén túlmutatna, továbbá arra sem, hogy esetlegesen nagy számban lennének folyamatban ügyek ugyanezen jogkérdésben, amelyek jogszerű megítéléséhez kúriai iránymutatás szükséges. A felülvizsgálati kérelem befogadása ezért a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ab) alpont alapján nem indokolt.

[19] A Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontjában meghatározott, a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés külön befogadási okoknak minősülnek. A Kp. 117. § (4) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő félnek meg kell indokolnia, hogy az elsőfokú bíróság eljárása során megvalósított esetleges szabálysértés mennyiben hatott ki az ügy érdemére, illetve mennyiben sérültek az ügyféli jogai.

[20] A felperes által a felülvizsgálati kérelem ezen alpont szerinti befogadása körében megjelölt jogszabálysértések, valamint az általa megtett előadások az adóhatóság és az elsőfokú bíróság által lefolytatott bizonyítási eljárással, a bizonyítékok értékelésével és az indokolási kötelezettség teljesítésével voltak összefüggésben. A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében megvizsgálta a felperes által hivatkozott valamennyi, az ügy érdemére kiható jogszabálysértést, az alperes által feltárt tényállást és értékelte a rendelkezésére álló bizonyítékokat. A jogerős ítéletből az elsőfokú bíróság kialakított álláspontja és az abból levont következtetések is nyilvánvalóan kiderülnek. A határozat indokolása tartalmazza az észszerű, a számlabefogadótól elvárható intézkedések körét, melyeket a felperes elmulasztott. Ezt meghaladóan a Kúria nem tárt fel olyan garanciális jogsérelmet, illetve olyan eldöntendő elvi tartalmú jogkérdést, mely az állásfoglalását tenné szükségessé.

[21] A Kp. 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti, a Kúria közzétett ítélezési gyakorlatától eltérő ítéleti rendelkezés esetében a rendkívüli perorvoslat iránti kérelemben állított jogszabálysértés felülvizsgálatára akkor kerülhet sor, ha a kérelmező a Kp. 99. § (1) bekezdése szerinti, a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozik. A Bírósági Határozatok Gyűjteménye (BHGY) a <https://birosag.hu/birosagi-hatarozatok-gyujtemenye> webhelyen található.

[22] A felperes felülvizsgálati kérelmében – a Ket. és az Ákr. kommentár egyes részeit is idézve – a Kúria számos döntésére hivatkozott álláspontja alátámasztásaként, miszerint az elsőfokú bíróság a tényállás tisztázásával, az indokolási kötelezettséggel és a kereset teljes körű elbírálásával összefüggésben kialakított jogalkalmazási gyakorlattól eltérő döntést hozott.

[23] A Kúria mindenekelőtt kiemeli, hogy nem tekinthető a felülvizsgálati kérelem befogadását megalapozó, az egyedi ügyre vonatkozó jogi érvelésnek a kommentár idézése. Az elsőfokú bíróság ítéletében a felperes terhére szóló tényeken túl megvizsgálta a felperes által hivatkozott körülményeket is, és az ítélet [50] pontjában részletes indokát adta annak, hogy javára szóló körülmény miért nem merült fel. Emellett vizsgálta a számlabefogadótól észszerűen elvárható intézkedések körét, továbbá a felperesi tudattartalmat, majd részletesen megindokolta, hogy miért tartja bizonyítottnak a felperes terhére tett megállapításokat. A jogerős ítélet ezáltal megfelel a Kfv.I.35.019/2021/7. számú döntésben is megnyilvánuló törvényi követelményeknek, mely szerint a jogerős ítéletnek tartalmaznia kell a tényállást és a jogi indokolást. A felperes által hivatkozott Kfv.I.35.171/2020/4. számú döntés a per tárgyával összefüggésbe nem hozható, mert abban a Kúria az Air. 83. § (1) bekezdése szerinti ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének határidejére vonatkozó rendelkezéseket

értelmezte, a KGD2014.141 (Kfv.V. 35 366/2013/10.) számú határozat pedig nem szerepel a BHGY-ban.

[24] A felperes hivatkozott továbbá a Kúria Kf.IV.28.810/1999/8. számú döntésére, előadva, hogy a határidő-hosszabbítás tekintetében az elsőfokú ítélet olyan jogalapot jelölt meg, amelyre az alperes a hatósági eljárásban, sőt a bírósági eljárásban sem hivatkozott. A döntés szintén nem szerepel a BHGY-ban, ezért az abban foglaltak a felülvizsgálati kérelem befogadásának indokául nem szolgálhatnak.

[25] A felperes hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.010/2021/6. számú döntésére is, állítva, hogy a jogellenesen meghosszabbított ellenőrzési határidő kezdő napját követően tett megállapítások nem vehetők figyelembe. A Kúria ezen ítéletében kimondta, hogy *„Ha az adóhatóság az ellenőrzési határidőt túllépte, akkor annak lejárta után megállapított kockázatos adózói minőséget a mulasztási bírság mértékének meghatározásakor nem lehet figyelembe venni, hanem a bírság kiszabására vonatkozó általános szabályok szerint kell eljárni.”* Álláspontja szerint ebből az következik, hogy az ellenőrzési határidő jogellenes túllépése miatt az adóhatóság ezt követően tett megállapításait nem lehet figyelembe venni. A hivatkozott kúriai döntés egyrészt nem azonos jogkérdésről szól, emellett a Kúria megállapítása szerint az elsőfokú bíróság vizsgálta az ellenőrzési határidő túllépésével kapcsolatos felperesi hivatkozásokat és jogszerűnek találta a határidő meghosszabbítását, mely álláspontot részletesen megindokolt a jogerős ítélet [21]-[24] pontjaiban.

[26] A jogerős ítélet jogszerűségének, a bizonyítékok értékelésének és az indokolás megfelelő kimunkálásának vizsgálata az érdemi felülvizsgálat, és nem a befogadás körébe tartozik. A Kúria a felülvizsgálati eljárásban jogkérdésben dönt, a bizonyítékok értékelését nem mérlegeli felül. Az elsőfokú bíróság ismertette az adóhatósági határozatok megállapításait, a felperes kereseti hivatkozásait, bizonyítási eljárást folytatott, a bizonyítékokat értékelte és indokolási kötelezettségének is eleget tett. A felperes által megjelölt okok alapján nem indokolt a felülvizsgálati kérelem befogása.

[27] A Kúria a jogerős ítélet vizsgálatát követően a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont ac) alpont szerinti befogadási ok alapján sem találta a felülvizsgálati kérelem befogadását indokoltnak.

[28] Mindezek folytán nincs jogszabályi lehetőség az előterjesztett befogadási kérelem alapján a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálására, ezért a Kúria annak befogadását a Kp. 118. § (1) – (2) bekezdései alkalmazásával megtagadta.

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

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

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

Budapest, 2022. június 16.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Stefancsik Márta s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Dr. Demjén Péter s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
bíró

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő