

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.671/2013/5.szám

A Kúria a Dr. Fülöp Péter Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Fülöp Péter ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Bajusz Dániel jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében - mely perbe a dr. Rédei Gábor Ügyvédi Iroda által képviselt ... a felperes pernyertességének előmozdítása érdekében beavatkozott - a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. június 27-én kelt 26.K.29.515/2013/9. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 11. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.29.515/2013/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2004. május 1-től 2005. június 30-áig terjedő időre általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. Rögzítette, hogy a felperes a közösségi beszerzéseiből származó termékeket belföldön értékesítette, de azokat helytelenül közösségi értékesítésnek és nem belföldi értékesítésnek minősítette. A belföldi értékesítés alapján adófizetési kötelezettsége keletkezett.

A felperes keresetét az első fokú bíróság alaposnak ítélte és jogerős ítéletével az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Mivel a felperest Magyarországon pénzügyi képviselő képviselte, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 9. § (6) bekezdése alapján a külföldi vállalkozást és a pénzügyi

képviselőt egyetemlegesen kellett volna kötelezni az adóhiány megfizetésére.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, azonban a *Legfelsőbb Bíróság* Kfv.I.35.551/2008/5. számú ítéletével az első fokú bíróság ítéletét az indokolás módosításával hatályában fenntartotta. Egyetértett az első fokú bíróság azon álláspontjával, hogy súlyos eljárásjogi jogszabálysértést követett el az adóhatóság, mikor határozatát csak a felperessel szemben hozta meg, az egyetemlegesen kötelezettel szemben nem. Az eljárásjogi jogszabálysértés okán az anyagi jogi jogszabálysértéseket az első fokú bíróság nem vizsgálta, így az új eljárásra ilyen jellegű iránymutatást sem adhatott, ezért a *Legfelsőbb Bíróság* ezen indokolási részt az első fokú ítéletből mellőzte.

A *Legfelsőbb Bíróság* ítéletét követően az első fokú adóhatósági határozatok többszöri megsemmisítését követően, a negyedik eljárásban az első fokú hatóság a 2011. szeptember 22. napján kelt 2466855394 számú határozatával a felperes terhére már 1.665.009.000 Ft adókülönbözetet állapított meg. Az alperes 2469369957 számú határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta és a felperes terhére 487.300.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melynek megfizetésére a felperest és a beavatkozót egyetemlegesen kötelezte, továbbá 48.730.000 Ft adóbírságot és 209.885.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Ugyanilyen tartalmú határozat került meghozatalra a felperesi beavatkozó, mint egyetemleges kötelezettel szemben.

A felperes a törvényes határidőn belül kereseti kérelmet nyújtott be az alperesi határozat felülvizsgálata érdekében, melyben a jogalap és az összecszerűség tekintetében a határozatok jogszerűségét egyaránt vitatta, és kérte a határozatok hatályon kívül helyezését az alperes perköltségben való marasztalása mellett. Szerinte az alperes figyelmen kívül hagyta a *Fővárosi Bíróság* és a *Legfelsőbb Bíróság* pénzügyi képviseletre vonatkozó egyetemleges felelősségi alakzat miatti előírásait, és a pénzügyi képviselő beavatkozó részére a határozatot nem kézbesítették. Súlyos eljárási hibaként értékelte a ... Kft. képviseletének visszautasítását. Az Art. 9. § (5) bekezdése nem fosztja meg attól a lehetőségtől, hogy meghatalmazzon más képviselőt az adóhatósági eljárásokban. Ez a korlátozás kizárólag a külföldi vállalkozásra terjed ki, de a pénzügyi képviseletre nem. A pénzügyi képviselő élhet az Art. 7. § (2) bekezdésében biztosított jogával, azaz a képviselet lehetőségével. Miután a ... Kft. képviseletét visszautasította az adóhatóság, így eljárása során folyamatosan megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 40. § (7) bekezdésében foglaltakat. Változatlanul vitatta az

adókülönbözet számítási alapját arra figyelemmel, hogy a felek az áru ellenértékét a szerződéskötés időpontjában úgy állapították meg, hogy azt áfafizetési kötelezettség nem terheli, ezáltal a kikötött vételárban az áfát is „bennlévőnek” kell tekinteni. E körben a *Legfelsőbb Bíróság* egy gazdasági tartalmú döntésére hivatkozott. Utalt több pénzügyminisztériumi szakértő megállapítására is, illetve a bírói gyakorlatra, amely rögzítette, hogyha a felek csak az árat rögzítik anélkül, hogy áfáról rendelkezzenek, úgy kell tekinteni a megállapodásukat, hogy a kikötött árban az áfa összege is benne van. Ezt a felülről lefelé számítás módszerét támasztják alá szerint az Európai Bíróságnak az *Elida Gibbs* ügyben hozott döntése is. A jogalap tekintetében konkrét jogszabálysértést nem jelölt meg.

A bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság eleget tett a *Legfelsőbb Bíróság* ítéletében foglaltaknak, vagyis az egyetemleges kötelezettség megállapításra került, amely viszont nem jelenti azt, hogy a pénzügyi képviselőnek az eljárásban bármilyen minőségben részt kellett vennie. A pénzügyi képviselői minőség megszűnése nem jelentette az egyetemleges felelősség megszűnését és azt sem, hogy a pénzügyi képviselő bevallásait is vizsgálat alá kellett volna vonni. Miután két külön adóalany adókötelezettségéről volt szó, mindössze a képviselet okán nem volt indokolt kapcsolódó vizsgálat lefolytatása, és ugyan a *Fővárosi Bíróság* ítélete erre vonatkozóan iránymutatást tartalmazott, de az Art. 140. § (2) bekezdésben foglalt rendelkezés megsértése az ügy érdemére kiható jogszabálysértésnek nem volt minősíthető.

A határozatok kézbesítése körében sem osztotta a felperesi álláspontot, hiszen a pénzügyi képviselő részére a határozatok kézbesítésre kerültek, az azonos tartalmú, de különböző címzettek részére szóló másodfokú határozatokat az adóhatóság két különböző iktatószámon adta ki, azonban az eltérő iktatószámon történő kiadmányozás nem eredményezte a Ket. 40. § (7) bekezdés és az Art. 9. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezés megsértését.

Nem értékelte a határozat hatályon kívül helyezését megalapozó jogszabálysértésnek a ...Kft. képviseletének visszautasítását sem. Szerinte a pénzügyi képviselet olyan speciális képviseleti forma, melynek fennállása alatt a felperes képviseletében más nem járhat el, csak a pénzügyi képviselő. Ezt a speciális szabályt nem írja felül az Art. 7. § (2) bekezdése szerinti képviseleti szabály, mivel az Art. 9. § (5) bekezdése szigorú korlátot állít fel a pénzügyi képviselő eljárása esetére. Amennyiben elfogadnánk azt a beavatkozó állítást, hogy a pénzügyi képviselet 2009-ben megszűnt, akkor a pénzügyi képviselő 2010. június 28-án már érvényes meghatalmazást sem adhatott a ... Kft-nek. Helytállóan került meghatározásra a fizetendő áfa összeg is, nem volt vitatott, hogy a

felek nem kötöttek ki áfát, erre figyelemmel az adóhatóság által alkalmazott számítási mód az Áfa tv. megsértését nem jelentette.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a jogszabályoknak megfelelő új ítélet, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével az első fokon eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Álláspontja szerint az adóhatóság tévesen kezelte a felperesi termékértékesítést belföldi értékesítésnek, az helyesen Közösségen belüli termékértékesítésnek minősíthető. E körben az Európai Bíróság C-587/10. számú ítéletére hivatkozva fejtette ki, hogy a Közösségen belüli értékesítés a közösségi és magyar adószámtól függetlenül megtörtént. Hivatkozott arra is, hogy a költségvetést kár nem érte, hiszen a beavatkozó sem gyakorolta áfalevonási jogát, mert a kibocsátott számla nem tartalmazott felszámított áfát. Nézete szerint a szükségesség és arányosság elvei sérültek, mikor az adóhatóság a felperes számára több százmilliós adókülönbözetet generált anélkül, hogy a másik oldalon ennek következményeit levonná. Kiemelte, hogy két adóalany egymástól külön történő kezelése nem vezethet jogszerű megállapításhoz, hiszen pont az volt a jogalkotó célja a pénzügyi képviselő létrehozásával, hogy a belföldön elérhető adózó legyen az alanya az adójogviszonynak. Ezen túlmenően változatlanul vitatta az általános forgalmi adó számítás metodikáját. Szerinte a felülről lefelé számítás módszere a megfelelő, amelyet az Európai Bíróság Elida Gibbs ítélete, illetve a már hivatkozott gazdasági tárgyú ítélet is alátámaszt. Továbbra is fenntartotta azt az álláspontját, hogy a Fővárosi Bíróság nem teljesítette a korábbi bírósági ítéletben foglaltakat, hiszen a pénzügyi képviselő vizsgálat alá vonása elmaradt. A képviselő tekintetében az Art. 14. § (1) bekezdése alapján állította, hogy a pénzügyi képviselő az Art. 7. §-a alapján meghatalmazást adhat bárki részére.

Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

A Kúria hangsúlyozza, hogy a felperes a jogerős közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát nem általánosságban kérheti, hanem meghatározott jogszabálysértésre hivatkozással. A Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében a Kúria a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálja felül. A Pp. ezen szabályából következően a felülvizsgálati eljárás csak a jogerős ítéletben elbírált kereseti kérelmek törvényességét vizsgálhatja, vagyis azt, hogy a kereseti kérelmek tárgyában az első fokon eljáró bíróság döntése eljárási és anyagi jogi oldalról megfelel-e a jogszabályoknak. A Pp. rendszerében pedig - figyelemmel a Pp. 215.

§-ára - a kereseti kérelemhez kötöttség érvényesül, melynek értelmében a bíróság a kereseti kérelem alapján annak kimerítésével, de azon nem túlterjeszkedve köteles határozatát meghozni a perben.

A felperes keresetében ugyan a kötelezés jogalapját és annak összepszerűségét is vitatta, azonban a jogalap körében konkrét jogszabálysértést nem jelölt meg, nem vitatta az alperesi határozatban rögzített tényállást, nem tette vita tárgyává a felperes és a beavatkozó közötti jogügylet minősítését. Ezzel szemben a felülvizsgálati eljárásban már kifejezetten háromszögügylet megvalósulását állította és ennek figyelembevételével kérte elbírálni a közöttük létrejött ügyletet. Erre azonban a már előbb kifejtett kereseti kérelemhez való kötöttség elve okán nem kerülhetett sor, így a Kúria a felülvizsgálati kérelem erre vonatkozó részét nem bírálhatta el érdemben, ezzel nem foglalkozott. Kizárólag az alperes által rögzített tényállásból tudott kiindulni és ennek figyelembevételével kellett döntenie az első fokú ítélet jogszerűségéről.

Kereseti kérelmében a felperes eljárásjogi alapon is támadta az alperesi határozatot a pénzügyi képviselő adó vizsgálatának elmaradását kifogásolva. A pénzügyi képviselő tekintetében a **Legfelsőbb Bíróság** korábbi döntése már állást foglalt és egyértelműen megfogalmazta, hogy az egyetemleges kötelezettség nem mellőzhető. Az egyetemleges kötelezettség kimondásával azonban nem írta elő a pénzügyi képviselő kapcsolódó vizsgálatának, illetve vele szemben érdemi adóvizsgálat lefolytatásának szükségességét. Erre a Kúria álláspontja szerint nem is volt szükség, hiszen a felperes gazdasági tevékenységét, s ezzel összefüggésben a számlák jogszerű kiállítását vizsgálta az alperes. Miután belföldi értékesítésnek minősítette a gazdasági tevékenységet, így jogszerűen került sor az általános forgalmi adó számlákban történő felszámításának hiányolására.

A felperes az általános forgalmi adó számítási módszerét is vitatta, és állította, hogy azt a számlában feltüntetett nettó értékből visszafelé számolva kell megállapítani. A Kúria nem osztja ezt a felperesi érvelést. A felek egyértelműen meghatározták, hogy tevékenységük az általános forgalmi adótörvény hatálya alá tartozik, azonban azt közösségi termékértékesítésnek minősítették, mely az Áfa tv. szerint 0%-os adókulccsal adózik. Ekként a számlában az általános forgalmi adó mértékét 0%-ban számolták el, az adó alapját pedig egyértelműen meghatározták. Ebből kifolyólag, ha az adóhatóság a felek álláspontjától eltérően azt belföldi értékesítésnek minősíti, úgy a számlában feltüntetett adóalaphoz kellett a törvényben rögzített áfa-mértéket hozzászámolni. Ebből következően az alperes és a bíróság is helyesen foglalt állást a

számítási mód tekintetében. A felperesi álláspont csak akkor volna elfogadható, ha a felek abban a tudatban folytatják tevékenységüket hogy az az általános forgalmi adó törvény hatályán kívül esik, tehát fel sem merül az áfa felszámításának kérdése. Ebben az esetben az ügylet áfa törvény hatálya alá sorolása esetén, a felperes által is említett európai uniós bírósági gyakorlat alapján az áfát a felek által megállapított árba foglaltnak kellene tekinteni. Azonban a megvalósult tényállás ettől teljesen eltérő, a felek nem vitatták az Áfa tv. hatálya alá tartozást, álláspontjuk különbözősége okán az áfa mérték felszámítását vitatták.

Nem osztotta a Kúria a pénzügyi képviseleti jogosultság átruházása kapcsán kifejtett felperesi véleményt sem. A pénzügyi képviselő a külföldi társaság adóügyeiben kizárólagos jogosultsággal jár el, ami egyfelől azt jelenti, hogy a külföldi társaság önmagát adóhatóság előtt nem képviselheti, másfelől viszont azt is, hogy ezen jogosultságát meghatalmazással, megbízással nem ruházhatja át (Art. 9. § (5) bekezdés). Ebből következően jogszerűen járt el az adóhatóság, amikor a ... Kft. részére adott meghatalmazást, megbízást visszautasította.

A pénzügyi képviselet idő közbeni megszűnése nem hatott ki a korábban keletkezett tartozás megfizetésének egyetemlegességére sem. Helyesen utalt az első fokú bíróság arra is, hogyha a pénzügyi képviselet már 2009-ben megszűnt, úgy a beavatkozó nem is adhatott meghatalmazást 2010. évben a ... Kft. részére.

A fentieknek megfelelő jogerős ítélet jogszabálysértése tehát a felperesnek a felülvizsgálati kérelemben megjelölt okokból nem állt fenn, ezért a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. május 22.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró**