

**A KÚRIA**  
**mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.007/2014/4.szám

*A Kúria a dr. Vincze Tamás ügyvéd által képviselt felperes nevéfelperesnek a dr. Tóth Eszter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 13-án kelt 4.K.27.149/2013/5. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi*

**í t é l e t e t:**

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.149/2013/5. számú ítéletét, valamint az alperes 1842205790/2013. számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 400.000 (négy százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

**I n d o k o l á s**

A felperesnél az adóhatóság 2011. II-III. negyedévre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben ellenőrzést tartott, melyben rögzítette, hogy a felperes az E. Kft-től különféle faárúk megmunkálását, telephelyre szállítását tartalmazó számlákat fogadott be. A számlakibocsátó kft-nél folytatott adóvizsgálat során nyilatkozó M. G. képviselő előadta, hogy a társaság tevékenységét és székhelyét nem ismeri, egy ... lakos F. Cs. kereste meg őt 2009-ben, hogy vegye át tőle a céget. A számlákat F. Cs. utasításai alapján állította ki, amiért ellenszolgáltatást kapott. Lényegében a számlakibocsátó céget a háttérből F. Cs. irányította, amire azonban meghatalmazása sem szóban, sem írásban nem volt. A felperes ügyvezetője K. F. előadta, hogy tudomása szerint a munkákat F. Cs. végeztette a ... helységben lévő telephelyén.

Az adóhatóság megállapította, hogy a számlakibocsátó cégnél végzett kapcsolódó vizsgálat eredménytelen volt, a társaság bejelentett székhelyén egy üres telek található, melyre tekintettel a számlakibocsátó adószámának felfüggesztését kezdeményezte. A számlakibocsátó a vizsgált időszakban áfabevallást nem nyújtott be, 2011. II. negyedévben - a számlák kibocsátásának időpontjában - pedig nem voltak alkalmazottai, az új ügyvezetője pedig elérhetetlen volt. A számlák tehát nem voltak alkalmasak az adó áthárítására, azok áfatartalmát a felperes jogosulatlanul helyezte levonásba. Lényegében hasonló megállapításra jutott az adóhivatal a felperes által a V. Kft-től befogadott számlákkal kapcsolatban is. A Kft. felszámolását a bíróság 2012. február 14-én elrendelte. A felszámoló biztos nyilatkozata szerint a cég képviselője nem tett eleget adatszolgáltatási, iratátadási kötelezettségének. A vizsgált időszakban bevallást nem nyújtott be, adót nem fizetett. F. Zs. korábbi képviselő ugyan elismerte, hogy a számlán szereplő gazdasági események végbementek, de alvállalkozó - az I. Kft. - bevonásával.

Megállapította az adóhatóság, hogy a felperes nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani, hogy a faárut honnan, kitől szerezte be, az eladó az értékesített faanyaggal rendelkezett-e, a továbbértékesítés ténylegesen megtörtént-e. Ennél fogva az elsőfokú adóhatóság 2.438.000 Ft jogosulatlan igénylést állapított meg felperes terhére, valamint kötelezte 8.218.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 1842205790/2013. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta, annak ellenére, hogy a felperes a fellebbezéséhez csatolta a 2011. január 5-én kelt azon írásbeli megbízási szerződést, melyben M. G., mint az E. Kft. tulajdonosa megbízta F. Cs-t, hogy intézkedjen a faipari munkákkal kapcsolatosan a felperes és két másik cég vonatkozásában. Az adóhatóság határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 55. § (1)-(2) bekezdésére, 120. §-ára, 127. § (1) bekezdésére, 131. § (1)-(2) bekezdésére, 186. § (1) bekezdésére, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1) bekezdésére, 166. § (1)-(2) bekezdésére, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdésére alapította.

A felperes keresetében az alperes határozatát eljárási és anyagi jogi szempontból is kifogásolta. Állította egyrészt, hogy az ellenőrzési határidő meghosszabbítása jogszerűtlenül történt, ezért 2012. február 13-a után az elsőfokú adóhatóság már eljárási cselekményeket nem foganatosíthatott volna, másrészt ő az írásbeli megbízási szerződéssel bizonyította a számlakibocsátó képviselőjében eljáró személy eljárás jogosultságát. A számlák

szerinti ellenérték megfizetése is kétségtelenül megtörtént, azaz a gazdasági események a számlában rögzített tartalommal megvalósultak. Az adóhatóság sem állította, hogy a felperes a számlán megjelölt gazdasági társaságtól eltérő adózótól szerezte volna be a terméket, illetve, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett az adókiírátszásról. Álláspontja szerint a hatóság megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 50. § (5) bekezdését és az Art. 97. § (6) bekezdését. A fellebbezés mellékleteként becsatolt megbízási szerződés figyelmen kívül hagyása pedig sértette a Ket. 72. § (1) bekezdés eb) pontját is. Az eljárás ellentétes volt hozzáadott-érték adóról szóló 2006/112. EU irányelvvel, valamint az uniós és a nemzeti joggyakorlattal egyaránt. A V. Kft. tekintetében szintén megtörtént a tényleges teljesítés, az adóhatóság nem bizonyította, hogy a felperes akár közvetve adókiírátszásban vett volna részt. Végezetül sérelmezte, hogy nála az adóhatóság szabálytalanságot, mulasztást nem tárt fel, ugyanakkor a számlakibocsátó és alvállalkozója által elkövetett esetleges szabálytalanságokat lényegében bizonyítás nélkül a felperes terhére értékelte. A felperes már a perben további 43 db okiratot is csatolt álláspontja alátámasztására.

A Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.149/2013/5. számú ítéletével a keresetet elutasította. Az eljárási kifogást nem találta alaposnak, rögzítve, hogy noha formális eljárási jogszabálysértés valóban fennállt, de az az ügy érdemére nem hatott ki. Az adó levonásával kapcsolatos érdemi jogvita eldöntésénél az elsőfokú bíróság összevetette az utóbbi időben kialakult közösségi és hazai joggyakorlatot jelen tényállással. Kifejtette, hogy fő szabály szerint valóban nem korlátozható a jogalanyok adólevonási joga, ugyanakkor az uniós jog normáira nem lehet csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozni. A Kúria joggyakorlata szerint is a számbefogadó adózótól ésszerűen elvárható, hogy tájékozódjon az üzleti partner felől annak érdekében, hogy képes-e a teljesítésre, ténylegesen végez-e valós gazdasági tevékenységet. Konkrét ügyben – az összes körülmény értékelése után – a bíróság az adóhatósággal egyező álláspontra jutott, azaz a számlák hiteltelenek voltak. A számlával összefüggő okiratok elégtelenek voltak, F. Cs. eljárási jogosultságának hiánya, az ezzel kapcsolatos felperesi ügyvezetői negligencia, a számlakibocsátó cégnél végzett eredménytelen vizsgálat, a számlakibocsátó adóbevallási, adófizetési kötelezettség teljesítésének hiánya, az új ügyvezető elérhetetlensége és az egyéb, az adóhatóság által értékelt körülmények összességében azt eredményezték, hogy a felperesi áfalevonást valóban jogszerűtlennek kellett minősíteni. A bíróság nem találta aggályosnak azt a körülményt, hogy a fellebbezéshez csatolt megbízási szerződésnek nem tulajdonított az adóhatóság jelentőséget, mivel ez a szabad bizonyítás elvével összeegyeztethető volt. A V. Kft. tekintetében a bíróság „ismétlés

nélkül" utalt a hasonló körülményekre, kiemelve, hogy időközben a cég felszámolás alá került, képviselője nem tett eleget adatszolgáltatási, iratátadási kötelezettségének. Végezetül rögzítette, hogy a Pp. 339/A. § alapján a bíróságnak az alperesi határozat meghozatalakor megállapított tényállást és hatályos jogszabályokat kell figyelembe vennie, erre tekintettel nem értékelte a bíróság azokat a felperesi okiratokat, amelyek a keresetkiegészítés mellékletét képezték, és becsatolásukra az alperesi határozat meghozatalát követően került sor.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen kérte a Pp. 275. (4) bekezdésére hivatkozással az ítélet hatályon kívül helyezését és helyette a jogszabályoknak megfelelő, a kereseti kérelmet kielégítő új határozat hozatalát, másodlagosan pedig a sérelmes jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az ügyben eljáró bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását. Fenntartotta eljárási kifogását is, az ügy érdemét tekintve pedig hivatkozott az Art. 97. § (4) bekezdése, és 138. § (2) bekezdése megsértésére. Álláspontja szerint a bíróság téves és egymásnak ellentmondó megállapításokat tett F. Cs. megbízási szerződésével, eljárási jogosultságával kapcsolatosan. M. G. ügyvezető F. Cs. részére adott megbízása hiteltelenségét az adóhatóság maga sem állapította meg, valódiságával kapcsolatban ellenőrzést nem folytatott le, azt semmisség címén nem támadta, az Art. 1. § (7) bekezdése alkalmazásával nem minősítette át. Lényegében tehát az alperes sem állította a megbízási szerződés alapján eljáró F. Cs. képviseleti jogosultságának hiányát, ezért azt iratellenesen állapította meg az eljáró bíróság megsértve ezzel a Pp. 206. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését. Az alperes határozata indokolása azt állapította meg, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem történt meg, ezért a vizsgált esetben nem kerülhettek alkalmazásra az Európai Unió Bíróságának az adózó által hivatkozott ítéletei. Ugyanakkor a felülvizsgálati kérelemmel támadott ítélet ezt a megállapítást már nem tartalmazta, amiből viszont az következik, hogy az eljáró bíróságnak a meghivatkozott közösségi ítéleteket alkalmaznia kellett volna. A felperes szerint a bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdés rendelkezéseit megsértve a közigazgatási ügy iratanyagának részét képező dokumentumokat a tényállás megállapításánál figyelmen kívül hagyta, valamint megsértette a Pp. 336/A. § (2) bekezdését azzal, hogy nem utasította a közigazgatási szervet a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságának bizonyítására. Sérelmezte továbbá, hogy a keresetkiegészítés mellékleteként csatolt számos dokumentumot a Pp. 339/A. §-ára hivatkozva hagyta figyelmen kívül a bíróság, ami jogsértő volt. Ezen jogszabályhely helyes értelmezésével ugyanis a közigazgatási perben is csatolhat új bizonyítékot az ügyfél.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

A Pp. 275. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A (2) bekezdés első fordulata szerint a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.

A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a közigazgatási pernek az alapvető rendeltetése a jogerős közigazgatási határozat törvényességének felülvizsgálata a kereseti kérelem által meghatározott körben. Az elsőfokú bíróság a kereseti kérelmet köteles kimeríteni, tehát minden kérelmi elemet megválaszolni, de azon nem terjeszkedhet túl. A közigazgatási pernek azonban nem alapfunkciója a részletes tényállásfelvétel, annak elsősorban a közigazgatási eljárásban kell megtörténnie, kiegészítő bizonyításnak azonban lehet helye. Annál is inkább, mert a közigazgatási perben már a felperesnek kell bizonyítania, hogy a jogerős alperesi határozat jogszabálysértő. Amíg tehát a közigazgatási eljárásban a tényállás megállapítása és a döntést megalapozó bizonyítékok feltárása alapvetően a hatóság kötelezettsége (Ket. 50. §, Art. 97. §), addig a bírósági eljárásban ez már a felperest terheli (Pp. 206. §). A Kúria előtti eljárásban pedig a fentiekben idézett rendelkezések szerint bizonyítás felvételének egyáltalán nincs helye.

Perbeli ügyben a felperes már a másodfokú határozatot is több okból támadta, eljárásjogi és anyagi jogi kifogást terjesztett elő, és hasonlóan érvelt a jogerős ítélettel szembeni felülvizsgálati kérelmében is. Súlypontilag hivatkozott az általa már a fellebbezéssel együtt becsatolt írásbeli megbízási szerződés figyelmen kívül hagyására, továbbá az elsőfokú bírósági eljárásban a keresetkiegészítés megjelölésű előkészítő irata mellékleteként becsatolt számos további bizonyítékra, amelyet a bíróság nem értékelte a jogszabály téves értelmezése miatt. Álláspontja szerint ezen bizonyítékai figyelembe vételének a maga helyén meg kellett volna történnie, ami eltérő tényállást eredményezhetett volna.

A felperes e két hivatkozását a Kúria is alaposnak találta, megállapította, hogy a felperes által becsatolt bizonyítékok kellő súllyal, illetőleg részben egyáltalán nem kerültek figyelembe vételre a tényállás megállapítása és az annak nyomán meghozott bírósági, illetőleg bírósági döntéseknél. A megbízási szerződéssel kapcsolatban a Kúria arra mutat rá, hogy annak figyelmen kívül hagyását, a bizonyítékok köréből történő kirekesztését a másodfokú határozat kellő alapossággal nem indokolta meg, noha ennek jelentősége lett volna a számlakibocsátó eljárási jogosultsága

megállapítása vonatkozásában. Lényegében közvetve, más körülményekkel összevetve állapította meg e bizonyíték alkalmatlanságát, és ezt fogadta el az elsőfokú bíróság is. A szabad bizonyítás elvére hivatkozással nem oldotta fel azt az ellentmondást, amely az ügyvezető szóbeli nyilatkozata, majd az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezéshez csatolt írásbeli megbízási szerződés között fennállt. Osztotta a Kúria a felperes álláspontját abban is, hogy a Pp. 339/A. §-ára történő hivatkozás önmagában nem adhatja indokát a felperes által a perben becsatolt számos további bizonyíték vizsgálaton kívül hagyásának. E körben a jogszabályhelyet helytelenül értelmezte az elsőfokú bíróság. Nincs kizáró ok arra, hogy a közigazgatási perben további bizonyítékokat előterjeszteni ne lehetne különös tekintettel olyan tényekre, körülményekre, iratokra, dokumentumokra, amelyek már léteztek az adóhatósági határozat meghozatala idején is. A keresetkiegészítésében a felperes indokát adta az iratok későbbi előterjesztésének, ennek valóságtartalmát a bíróságnak vizsgálnia kellett volna, nem rekeszthette volna ki a dokumentumokat a bizonyítékok köréből. A szakszerű és valósághű tényállás megállapítást nem befolyásolhatja az a körülmény, hogy bizonyos dokumentumokat a fél később csatolt be, ennek adott esetben egyéb perjogi következményei lehetnek, de nem a mellőzés. (Kfv.IV.37.299/2007/4., Kfv.II.37490/2009/5., Kfv.I.35.729/2012/5.)

A Kúria úgy ítélte meg, hogy perbeli jogvita eldöntéséhez további tényállásfeltárás, illetve kiegészítés, a becsatolt bizonyítékok értékelése szükséges, amelyet jellege és terjedelme miatt a közigazgatási eljárásban kell elvégezni. Ennél fogva a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az elsőfokú ítélet és a hatósági határozatok hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ennek keretében a rendelkezésre bocsátott összes dokumentumot meg kell vizsgálni, a felperes által utóbb csatolt bizonyítékokat is értékelni kell, és az így megállapított tényállás alapján kell a jogvitában új határozatot hozni.

A Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte alperest a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. szeptember 4.

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