

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.742/2015/8.

A tanács tagjai: Huszárné dr. Oláh Éva a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Kovács Eszter Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Kovács Eszter ügyvéd, fél címe)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe), mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. Balogh Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A csatlakozó felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.490/2014/4.

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.490/2014/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A felek a felülvizsgálati eljárás során felmerült költségeiket maguk viselik.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg - külön felhívásra - az államnak 35.000 (harmincötezer) forint csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél 2008. január-augusztus időszakokra általános forgalmi adó bevallások utólagos vizsgálatát folytatták le. Az elsőfokú adóhatóság a tárgyidőszakra vonatkozó bevalláshoz képest eltérést nem állapított meg. A határozat indokolásában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 164. § (1) bekezdésére hivatkozva, a 2. és 3. oldalon rögzítette, elévülés miatt nem tesz megállapítást, majd ezt követően a 86. oldallal bezárólag ismertette a felperes és a számlázási láncolatban szereplő gazdasági társaságok kapcsolatát, rögzítette, hogy számláikra a felperes nem alapíthatott adólevonási jogot.
- [2] A felperes fellebbezésében a számlakibocsátókra vonatkozó indokok tekintetében támadta az elsőfokú határozatot. Alperes a 2927749448 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Rögzítette, hogy az adómegállapítási jog elévülése folytán a vizsgált időszakra megállapítás jogszerűen nem tehető, emiatt az elsőfokú adóhatóság határozatának indokolási részét érdemben nem vizsgálhatta. Az elévülés miatt az elsőfokú adóhatóság jogszerűen nem állapított meg adókülönbözetet.

A kereseti kérelem

- [3] A felperes keresetét az Art. 164. § (1) bekezdés, 138. § (1) bekezdés, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltak megsértésére alapította. Ha az alperes az elévülés miatt nem vizsgálhatta érdemben az adólevonási jogot, akkor ezt az elsőfokú adóhatósági határozatot meg kellett volna semmisítenie. Ha pedig az elévülés ellenére jogszerűen lehetett megállapításokat tenni az adólevonási joggal összefüggésben, akkor érdemben vizsgálnia kellett volna a fellebbezésében előadottakat.

Az elsőfokú ítélet

- [4] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Hivatkozott arra az általános jogelvre, mely szerint a közigazgatási határozat rendelkező részének és indokolásának összhangban kell lennie. A határozatban megállapított tényállás alapján, illetve abból következően kell azokról az egyes jogkövetkezményekről rendelkezni, amelyeket a határozatok rendelkező részének kell tartalmaznia. Az elsőfokú adóhatósági határozat - az adó megállapításához való jog elévülésének megállapítása mellett - 83 oldalon át részletezte, hogy a felperes milyen esetekben és milyen okból nem volt jogosult az adólevonási jog gyakorlására. Ezt a határozatot az alperes helybenhagyta azzal, hogy az adólevonási jog felperes által a fellebbezésben állított jogszerűségét nem vizsgálta, arra hivatkozva, hogy a vizsgálatra az

elévülés miatt már nincs törvényes lehetőség. Ezért nem áll fenn a rendelkező rész és az indokolás összhangja, sérült a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontja.

- [5] Ha az alperesnek az új eljárásban az a jogi álláspontja, hogy az adólevonási jog kapcsán megállapítás nem tehető, úgy ezzel összhangban kell rendelkeznie az indokolási rész megítéléséről, (ekkor az elsőfokú határozat sem lehet jogszerű, így annak megsemmisítése indokolt), ha pedig mégis, akkor a felperes fellebbezésében foglaltak érdemi elbírálása nem mellőzhető.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [6] A jogerős ítélet ellen az alperes felülvizsgálati kérelmet, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.
- [7] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, felperes keresetének elutasítását kérte. Hivatkozott a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1), 221. § (1) és 339. § (1) bekezdéseinek sérelmére.
- [8] Előadta, az adómegállapításhoz való jog elévülése kizárólag azt jelenti, hogy ezen időszakra adómegállapítást nem tehető, azonban az elévülési idő előtt lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként feltárt tényeket, körülményeket, bizonyítékokat és az azokra alapított tényállást nem annullálhatja, a tényállás ismertetéséhez fűződő jogosultsága nem enyészik el. Ebből kifolyólag az elsőfokú adóhatóság jogszerűen a határozata részévé tehette a vizsgálati jegyzőkönyvben foglalt tényeket, bizonyítékokat. Az, hogy az elsőfokú adóhatóság a felperesi észrevétel alapján ismertette álláspontját, nem új bizonyíték értékelését jelenti, hiszen kizárólag az ellenőrzés során feltárt tényekre, körülményekre alapította azt. Az alperesnek a fellebbezéssel megtámadott határozat és az azt megelőző eljárás jogszerűségét kellett vizsgálnia az Art. 138. § (1) bekezdésében foglaltak alapján, melynek eleget tett.
- [9] Az alperesi határozat rendelkező része és indokolása összhangban áll egymással, az alperes nem sértette meg sem az Art. 164. § (1) bekezdését, sem a Ket. 72. § (1) bekezdését. Az elévülés miatt semmilyen jogkövetkezmény megállapítására nem került sor, ezt tükrözi a határozat rendelkező része és indokolása is.
- [10] A jogerős ítéletnek azon kötelezése, hogy az elsőfokú határozat megsemmisítése indokolt lehet, sérti az Art. 121. §, és 105. §-ban foglaltakat.

- [11] A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra történő utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróságnak rendelkezésre állt valamennyi adat a határozat megváltoztatásához, a jegyzőkönyvi megállapítások mellőzéséhez. Kérte, hogy amennyiben csatlakozó felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal a Kúria nem értene egyet, úgy a jogerős ítélet hatályában tartására kerüljön sor.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [12] Az alperes felülvizsgálati kérelme kisebb részében alapos, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [13] A Kúria tudomással bír arról, hogy azonos felek között, a perbelit követő időszakokban az elsőfokú bíróság másik tanácsai előtt keresetet elutasító jogerős ítéletek keletkeztek, melyeket a Kúria a Kfv.I.35.620/2015/5., Kfv.I.35.622/2015/5., és Kfv.V.35.769/2015/4. szám alatt hatályukban fenntartott. A Kúria előtt további eljárás van folyamatban Kfv.III.35.771/2015. szám alatt.
- [14] A felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem elbírálásakor a Kúriának abból kellett kiindulni, hogy a korábbiakkal azonos a felek személye, tartalmi jellemzői alapján azonos a tényállás, az alkalmazandó jogszabály. A jogerős ítélet és az azt vitató felülvizsgálati előadások azonban alapvetően eltérnek a fentiek szerinti kúriai ítéletekkel érintett eljárásoktól. A Kúria jelen felülvizsgálati eljárásának irányát ezen utóbbi, eltérő elemek határozták meg.
- [15] A Kúria az ún. vagyonosodási vizsgálatok kapcsán már több ítéletében kifejtette, hogy az adóhatóság az elévült időszakok tekintetében is folytathat ellenőrzést (pl. Kfv.V.35.304/2012/7., Kfv.I.35.365/2013/5.) Ezekben az esetekben azonban az elévült időszakokra vonatkozó bizonyítás kihat a nyitóegyenleg összegére, az el nem évült időszak adómegállapításával szoros oksági kapcsolatban áll. Fogalmilag más adónemekben sem kizárt, hogy az ellenőrzés megkezdésekor még el nem évült időszakra vonatkozóan feltárt tényállási elemek az eljárás későbbi szakaszában időközi elévülés miatt már nem szolgálhatnak adómegállapítás alapjául, de ezek a bizonyítékok – a tényállás függvényében – az ellenőrzött időszak következő terminusaira nézve felhasználhatók. A „felhasználás” alatt az érdemi döntést megalapozó bizonyítási eljárásban betöltött szerep értendő.
- [16] A Kúria előtt értékelési szempont volt az is, hogy az alperes, mint másodfokú adóhatóság az Art. 138. § (1) bekezdésének megfelelően, a

fellebbezés tartalmától függetlenül, a megelőző eljárás egészét vizsgálja meg, és ehhez képest dönt az elsőfokú határozat jogszerűségéről. Az eljárás során az alperest terheli a Ket. 72. §-a szerinti indokolási kötelezettség, meg kell teremtenie határozata rendelkező része és indokolása közötti összhangot. Ennek az elvárásnak a következménye az, hogy - szükség esetén - az indokolás megváltoztatásával kerül sor az elsőfokú határozat helybenhagyására.

- [17] A felülvizsgálati eljárásban a Kúriának alkalmaznia kellett továbbá a Pp. 275. §-ának azon szabályát, amely tiltja a jogerős ítélet felülmérlegelését akkor, ha az az irányadó jogszabályokat nem sértette meg, a tények és a jogszabályok mérlegelése, értelmezése nem kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival nem ellentétes.
- [18] Mindezen szempontokat alkalmazva a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az iratoknak megfelelően rögzítette, hogy az alperesi határozat kétirányú tényállást tartalmaz: az áfa adónemhez kapcsolódó, az esetleges adómegállapítás szempontjából esetleg releváns körülményeket és az adómegállapítást lehetetlenné tevő elévülésre vonatkozó adatokat. A perbeli esetben a jogkövetkezmények szempontjából a két tényállás kizárja egymást. Alperes eljárásával a levonási jog érdeme tekintetében olyan tényállás is rögzült, melyre nézve a felperes nem kapott jogorvoslatot.
- [19] Az elsőfokú bíróság helytállóan észlelte, hogy a kettős tényállás következtében az alperesi határozat nem felel meg a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjának. A határozat indokolásának a döntéssel okszerű kapcsolatban lévő tényállást kell tartalmazni, enélkül a határozat nem jogszerű. Alperest, mint másodfokú hatóságot a Ket. ezen szabálya szerint terheli a fellebbezés elbírálásának kötelezettsége: az adózó által előadottakat ismertetni, és értékelni kell, adott esetben okát kell adni az elbírálás mellőzésének. Az adólevonási jog érdemét érintő fellebbezési indokok mellőzésének azonban nem lehet oka az elévülés akkor, amikor az alperes által változatlan tartalommal helybenhagyott elsőfokú határozat 83 oldalon keresztül ebbe a nem realizálható adómegállapítás tárgykörbe tartozó bizonyítékokat értékel. Ezen megállapítások indokolásbeli szerepeltetésének, a későbbi [22] pontban foglaltak szerint nem jogszerű indoka, hogy azokat az ellenőrzés megállapította; megjelenítésük jogszerűvé csak akkor válik, ha összhangba kerülnek a határozat rendelkező részével. Az ellentmondások következtében az elsőfokú bíróság helytállóan helyezte hatályon kívül az alperesi határozatot és kötelezte az alperes új eljárásra.
- [20] Észlelte ugyanakkor a Kúria, hogy az alperes helytállóan tért ki felülvizsgálati kérelmében az Art. 105.§-ának sérelmére. A

felperesnél utólagos ellenőrzés volt, amelyet az ellenőrzés eredményétől függetlenül határozattal kell lezárni, így a fellebbezési eljárásban nem kerülhet sor kizárólag az elsőfokú döntés megsemmisítésre, új eljárás elrendelése nélkül. Az azonban nem kizárt, hogy az alperes az elsőfokú határozattól eltérő indokok alapján, adott esetben egyes indokokat mellőzve hozza meg helybenhagyó döntését.

- [21] Az alperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott az Art. 121. §-ának sérelmére is: az adóhatóság, ha a hatósági eljárást ellenőrzés előzte meg, az ellenőrzés során feltárt tényállást veszi alapul, illetőleg, ha az a tényállás tisztázásához szükséges, az ellenőrzés során alkalmazható bizonyítást folytat le.
- [22] A bevallások utólagos ellenőrzése kapcsán a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontja szerinti, a határozat indokolásában szereplő tényállást az adóhatóság az Art. 121. §-ának megfelelően csak ellenőrzés adatai alapján állapíthatja meg. A szabály valós tartalma tehát nem az, hogy a határozatban az ellenőrzés során feltárt tényállás minden aspektusát, minden bizonyítékot fel kell használni, attól soha nem lehet eltérni, további bizonyításnak nincs helye, hanem az, hogy a határozat indokolásában szereplő tényállást bizonyítani csak ellenőrzés keretei között lehet (Kúria Kfv.I.35.631/2012/5. szám). A jogerős ítélet nem sérti az Art. 121.§-át.
- [23] Mindezekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet az indokolás pontosításával a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. A hatályban tartásból megállapíthatóan a Kúria nem osztotta a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét, nem látott lehetőséget az alperesi határozat megváltoztatására.

A döntés elvi tartalma

- [24] *Az alperesi határozatban nem rögzülhet olyan tényállás, amely a jogorvoslati fórumrendszert nem járta végig.*
- [25] *Bevallások utólagos ellenőrzése kapcsán az Art. 121.§-ának valós tartalma az, hogy a határozat indokolásában szereplő tényállást bizonyítani csak ellenőrzés keretei között lehet.*

Záró rész

- [26] A Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. §-a alapján rendelkezett akként, hogy a felek a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket maguk viseljék.

- [27] A felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. tv. 50. § (1) és (3) bekezdései, valamint a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése és 14. §-a alapján rendelkezett.
- [28] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet és a csatlakozó felülvizsgálati kérelmet az alperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. május 5.

**Huszárné dr. Oláh Éva sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró**