

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.377/2016/5.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: felperes neve.

A felperes képviselője: Dr. Kincses István ügyvéd (fél címe 1)

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

Az alperes képviselője: Dr. ... jogi előadó

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 10.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. május 27-én kelt 7.K.27.188/2015/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.188/2015/7. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálattal támadott részében azt a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága 2053527961. iktatószámú határozatára és a módosított elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezi és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg 15 napon belül a felperes részére 150.000.- (százötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság módosított 3153884954. számú határozatával a felperes terhére 5.219.000.- forint adóhiánynak is minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után 10.438.000.- forint adóbírságot, illetve 111.000.- forint késedelmi pótlékot írt elő, valamint az iratmegőrzési kötelezettség elmulasztása okán 4.320.000.- forint mulasztási bírságot is kiszabott. Az indokolás szerint a felperes a vizsgált évre vonatkozó áfa-bevallásában sem fizetendő, sem levonható áfát nem tüntetett fel. A felperesi értékesítéshez kapcsolódó bizonylatok vizsgálatára alapítottan a hatóság 19.331.000.- forint adóalaphoz tartozó 5.219.000.- forint adókülönbözetet határozott meg a felperes terhére. Emellett kiemelte, a levonható áfa elszámolása az adózók részére biztosított jogosultság, melynek elmaradása az adózó döntésén alapult, ezért a felperes részéről a bevallásban feltüntetett 0.- forint levonható áfa elfogadásra került. A mulasztási bírság kiszabásának alapját a hatóság abban jelölte meg, miszerint a felperes a megvásárolt nyomtatványok közül 42 darab számla-, illetve nyugtatömböt, illetve 10 darab számlalapot nem bocsátott a revízió rendelkezésére.
- [2] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2014. december 19-én kelt 2053527961. számú határozatával a módosított elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban hangsúlyozta, nem érinti az elsőfokú határozat jogszerűségét az a körülmény, hogy a nullás adattartalmú bevallásokat a felperesi könyvelő nyújtotta be hibásan, állítása szerint a könyvelő iroda számítógépének problémája miatt. Az adóhatóság nem a könyvelővel, hanem az adózóval áll adójogi jogviszonyban és a társaság törvényes képviselőjének a felelőssége az, miszerint a cég kötelezettségei a törvényi előírásoknak megfelelően kerüljenek teljesítésre. Ezt meghaladóan a hatóság nem kötelezheti a felperest az adólevonási jog gyakorlására, különös tekintettel arra, hogy a beszerzési számlák érdemi felülvizsgálatát az adóhatóság egyébként is csak akkor köteles elvégezni, ha azokat az adózó nemcsak a nyilvántartásaiban szerepeltette, hanem azokra az adóbevallásban is adólevonási jogot alapított.

Az elsőfokú ítélet

- [3] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Az indokolásban felhívta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 86. § (1) bekezdését, 97. § (6) bekezdését, 106. § (1) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339. § (1) bekezdését, (2) bekezdés g) pontját, valamint

hivatkozott több felsőbb bírósági ítéletre. Érvelése szerint a közigazgatási eljárásokban lehetősége van a közigazgatási jogviszony alanyainak a képviselővel történő eljárásra, azonban a közigazgatási jogviszony az adózó, azaz a felperes és az adóhatóság között áll fenn. A jogviszony tartalma, a feleket terhelő jogok és kötelezettségek megállapíthatósága tekintetében irreleváns, hogy az adózó személyesen vagy képviselője útján jár el. Az irányadó bírói gyakorlatra figyelemmel a könyvelő magatartásáért, az érdekkörében felmerült hiányosságokért a megbízó adózó teljes körben felel az adóhatóság felé.

- [4] Az elsőfokú bíróság kifejtette, az adózás rendszeréből következően a bevallani elmulasztott adó hiányában az adóhatóság az adózó helyett adólevonási jogot nem gyakorolhat. Így törvényes a hatóság eljárása, melyben a felperest megillető adólevonási jog érvényesítését meghagyta a felperes részére. Az adóhatóság - a felperes előadásával szemben - felhívta a felperest hiányzó iratai benyújtására, ennek azonban a felperes nem tett eleget. Nem foghat helyt az a felperesi okfejtés, hogy a hiányzó számlatömböket nem vásárolta meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [5] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Rámutatott, a felperes kötelező képviseletéből eredően az adózó szándékos mulasztásának megállapítása csak a képviselő tevékenységének vizsgálatát követően lehetséges, ha az közrehatott a mulasztásban. Ezért az adózó szándékos adóeltitkolására alapuló szankciók hatályon kívül helyezése szükséges a bizonyítási kötelezettség megsértése miatt.
- [6] Hangsúlyozta, a levonható áfa, illetve az adóalapot csökkentő költségelemek mellőzése az adóeljárás keretein belül az adózó javára szolgáló tényállás-felderítési kötelezettség megsértését jelenti a hatóság részéről. Az alapeljárásban az alperes, a peres eljárásban a bíróság törvényt sértett, amikor elmulasztották a felperes javára szolgáló körülmények feltárására irányuló adózói bizonyítási indítványok érdemi vizsgálatát. Ebben a körben sérültek az Art. 1. § (1) - (6) bekezdései, 86. § (1) bekezdése és 97. § (3) - (6) bekezdései.
- [7] Az alperes az Art. 97. § (6) bekezdését és az Európai Unió Bírósága irányadó gyakorlatát megsértve, illetve figyelmen kívül hagyva az értékesítést terhelő áfával nem helyezte szembe a levonható áfát. Az adóhatóság - helytelenül - az adólevonás jogát nem anyagi jogként, hanem eljárási jogként kezelte.
- [8] A felülvizsgálati kérelem nem terjedt ki a mulasztási bírság fizetési kötelezettség jogszerűségére.
- [9] Az alperes módosított felülvizsgálati ellenkérelmében a mulasztási bírságra vonatkozó rendelkezés hatályában való fenntartásán túl az

elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezése mellett az alperesi határozat - elsőfokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítását indítványozta. Kifejtette, az alperesi határozat meghozatalát követően változott az adóhatóság gyakorlata, melynek eredményeként 2016. február 17-én a NAV Vezetője kiadta az 5005/2016/VEC számú, „az Áfa tv. 153/A. § (1) bekezdése szerinti levonási szabály alkalmazása utólagos adómegállapítás során” tárgyú körlevelét. E szerint téves az Áfa tv. 2013. december 31-ig hatályos 131. § (1) bekezdésének az a leszűkítő értelmezése, hogy az adózó a bevallásában el nem számolt levonható adót utólag, az adóhatósági ellenőrzés során már nem érvényesítheti. Erre figyelemmel - a felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltakkal egyetértve - téves a keresettel támadott határozatban kifejtett álláspont, így az adólevonási jog gyakorlása nem csupán bevallás útján történhet, hanem az ellenőrzés során is megállapítható a fizetendő adó mellett a levonható adó, amennyiben azt az adózó kéri, valamint a számlái a jogszabályi feltételeknek megfelelnek. A levonási jog személyi, tárgyi és tartalmi feltételei teljesülésének vizsgálata érdekében további eljárási cselekménynek elvégzése szükséges, melyet az elsőfokú adóhatóságnak kell foganatosítania.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [10] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.
- [11] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [12] A Pp. 271. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 221. § (2) bekezdése értelmében a jogról való lemondás, illetőleg a jog elismerése alapján hozott ítélet indokolásában a tényállás jogi leírása mellett csak a lemondásra, illetőleg az elismerésre kell utalni.
- [13] Az alperes módosított felülvizsgálati ellenkérelmében egyetértett a felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltakkal, az abban írtak jogszerűségét - az adóhatósági gyakorlat megváltozása folytán - elismerte. A Kúria erre tekintettel, a jog elismerése alapján hozta meg ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával.
- [14] Az új eljárás során az elsőfokú adóhatóságnak abból kell kiindulnia, hogy az ellenőrzés során a fizetendő áfa mellett - a vonatkozó feltételek fennállása esetén - a levonható áfa összegét is fel kell tárnia és meg kell állapítania. Ehhez szükséges az áfalevonási jog feltételei teljesülésének vizsgálata.

Záró rész

- [15] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alkalmazásával tárgyaláson kívül bírálta el.
- [16] A felülvizsgálati bíróság az elsőfokú eljárási költség viseléséről a Pp. 81. § (1) bekezdése, míg a felülvizsgálati eljárási költség viseléséről a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint döntött.
- [17] A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentessége folytán az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján az állam viseli.
- [18] Az ítélet elleni fellebbezést a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2016. szeptember 21.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő