

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.547/2018/7.

A tanács tagjai: dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes

A felperes képviselője: dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Nagy Gabriella kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Csatlakozó felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. június 28. napján kelt 20.K.32.613/2016/30. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 20.K.32.613/2016/30. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi és a keresetet teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. januárra általános forgalmi adó (áfa) adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján a 2015. november 20-án meghozott határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére 209.203.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 182.908.000 Ft-ot adóhiánynak, 26.295.000 Ft-ot jogosulatlan igénylésnek, 6.245.000 Ft-ot következő időszakra átvihető követelés különbözetnek minősített, megtagadta a jogosulatlan igénylés összegének kiutalását, kötelezte a felperest az adóhiány, 156.902.000 Ft adóbírság és 36.703.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az alperes a 2016. május 3. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [2] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVIII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdésére, 147. § (1) - (2) bekezdéseire, 119. § (1) bekezdésére, 120. §-ára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára és a Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (1) - (4) bekezdéseire és 166. § (1) - (2) bekezdéseire és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére alapította.
- [3] Megállapítása szerint a felperest adólevonási jog a vizsgált időszakban tulajdonosi érdekkörébe tartozó Á.L.Kft., valamint a Cs.T. Kft. által kiállított számlák alapján nem illeti meg, mert az azokon szereplő szolgáltatásokat nem a számlakiállítók és alvállalkozók teljesítették, mert tudatosan adókijátszásra irányuló számlázási láncolatot hoztak létre annak érdekében, hogy adókötelezettségét a fiktív cégek számláinak befogadásával csökkentse. A felperes által megrendelője felé kiállított számlák is tartalmilag hiteltelenek, mert azokat nem a számlázási lánc eredményeként teljesítette.
- [4] A felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvet 2015. június 18-án vette kézhez, arra 2015. július 6-án észrevételeket tett. Az elsőfokú hatóság - az ügyintézési határidő meghosszabbítása nélkül - 2015. november 20-án hozta meg, annak kézbesítésére 2015. november 26-án került sor.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [5] A felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását, a megállapítások törlését, másodlagosan az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és új eljárás

- elrendelését kérte.
- [6] Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást nem tisztázta, a nemzeti és a közösségi jog téves alkalmazásával megalapozatlan határozatot hozott. A perbeli munkákat alvállalkozói közreműködésével elvégezte, ezért a határozat jogszabálysértő.
- [7] Hivatkozott arra, hogy az elsőfokú hatóság az Art. 128. § (1) bekezdésében foglalt, az utólagos adómegállapításra megszabott 60 napos határidőt túllépve kiadmányozta határozatát, ezért az, és az azt helybenhagyó másodfokú határozat is semmis. Ezzel az alperes megsértette az Art. 1. § (1) bekezdésben és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1. § (2) bekezdésében szabályozott törvényes hatósági eljáráshoz fűződő jogát. Keresetét e körben a per során az Alkotmánybíróság 5/2017.(III.10.) AB határozatára (a továbbiakban: ABH1.) és a Kúria EBH2017.8., Kfv.I.35.760/2016/6. és Kfv.I.35.080/2017/6. számú döntéseire utalással kiegészítette, előadva, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való joga sérelme folytán a határidőn túl meghozott határozat sérti az Alaptörvényt, az „megsemmisítendő”.
- [8] Az alperes a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú határozat

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az első- és másodfokú határozat adóbírságra vonatkozó rendelkezéseit hatályon kívül helyezte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.
- [10] Indokolásában az ABH1.-re és a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítéletére utalással rögzítette, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény, hogy a jogszabályban meghatározott határidő leteltét követően a hatóság szankciót nem szabjon ki, ezért az adóbírságra vonatkozó határozati rendelkezéseket hatályon kívül helyezte. Ugyanakkor az adó utólagos megállapítását és az ezt terhelő késedelmi pótlék kiszabását törvényesnek, az egyéb, keresetben megjelölt eljárási és anyagi jogszabálysértéseket alaptalannak ítélte, és a keresetet az ügy érdemét illetően elutasította.

A felülvizsgálati kérelem, ellenkérelem, csatlakozó felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet keresetnek helyt adó részében történő hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte.

- [12] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 221. § (1) bekezdését, valamint az Art. 171. § (1) - (2) bekezdésében foglaltakat, az Art. 128. § (1) bekezdésének és az ABH1. téves értelmezésével adott részben helyt a keresetnek.
- [13] Előadta, hogy az ABH1. a felszíni vizek védelmének szabályairól szóló jogszabályban az általános ügyintézési határidőtől eltérő, a szankció kiszabására meghatározott határidő túllépése miatt állapította meg a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét. Az Art. nem az adóbírság, mint szankció kiszabására nyitva álló, hanem az ellenőrzés [Art. 92. §] és a hatósági eljárás [Art. 128. § (1) bekezdés] időtartamát rögzíti. Az Art. 170. § (1) bekezdése értelmében az adóbírság kiszabása kötelező, a felperes esetében az Art. 171. § (1) - (2) bekezdés szerinti mérséklés vagy mellőzés lehetősége nem áll fenn, ezért a jogerős ítélet adóbírságot hatályon kívül helyező rendelkezése jogszabálysértő. Kérelme kiegészítésében előadta, hogy az Alkotmánybíróság 17/2019.(V.30.) AB határozata (a továbbiakban: ABH2.) alapján önmagában az ügyintézési határidő túllépése miatt nem, csak más, alapjogilag értékelhető sérelem okozásával együtt lehet a hatósági eljárás tisztességtelen voltát megállapítani. A felperes további sérelmet keresetében nem jelölt meg, a hatósági eljárás nem sértette a felperes tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő jogát.
- [14] Az elsőfokú ítélet ügy érdemére vonatkozó döntését felülvizsgálati kérelmében nem támadta.
- [15] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet keresetnek helyt adó része hatályban való fenntartását kérte, továbbá a jogerős ítéletnek a kereset érdemét elutasító rendelkezései vonatkozásában csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.
- [16] Az alperes a csatlakozó felülvizsgálati kérelemmel szemben előterjesztett ellenkérelmében - kizártsága folytán - annak elutasítását kérte.
- [17] A Kúria a 6. sorszámú végzésével a csatlakozó felülvizsgálati kérelmet elutasította.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [19] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e.

- [20] A Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.
- [21] A csatlakozó felülvizsgálati kérelem elutasítása folytán a Kúria kizárólag a jogerős ítélet adóbírságra vonatkozó rendelkezéseinek törvényességéről döntött.
- [22] Az elsőfokú bíróság azért helyezte hatályon kívül az adókülönbözet alapján számított adóbírságot, mert a tisztességes hatósági eljárás követelményébe ütközőként értékelte, hogy az elsőfokú hatóság a hatósági eljárás törvényi határidejét túllépve hozta meg döntését.
- [23] Az Art. 128. § (1) bekezdése kimondja, hogy az adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. Törvény az adóhatóságot más esetekben is kötelezheti az adó megállapítására. A határozat meghozatalára nyitva álló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni.
- [24] A Kúria tényként állapította meg, hogy a felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvet 2015. június 18-án vette kézhez, az ügyintézési határidő meghosszabbítására nem került sor, a határozathozatalra nyitva álló határidő 2015. augusztus 17-én eltelt. Ehhez képest az elsőfokú hatóság határozatát 2015. november 20-án hozta meg, azt posta útján 2015. november 26-án kézbesítette a felperes jogi képviselőjének.
- [25] A felperes keresetlevelében a késedelmes határozathozatal ténye alapján, pontosan meg nem jelölt garanciális jellegű eljárási jogai sérelme miatt kérte az adóhatósági határozatok semmisségének megállapítását. A késedelemből származó további jogsérelmére nem hivatkozott.
- [26] A Kúria rámutat, hogy a tisztességes eljárás, mint alapjog alkotmányos követelményeit a hatósági eljárási határidő túllépése kapcsán az Alkotmánybíróság legutóbb az ABH2. határozatában összegezte. Kiemelte, hogy a bevallások utólagos ellenőrzését határozattal kell lezárni, amely meghozatala nyitja meg az ügyfél jogát a jogorvoslathoz, bírósághoz forduláshoz [ABH2. 74]. A tisztességes eljárás alapjogának minden eljárásban érvényesülnie kell, az nem korlátozható, mert jogilag releváns körülmények együttes mérlegelésének következménye, a szükségesség-arányosság teszt az egyes elemek vonatkozásában vizsgálható [ABH2. 103]. Rögzítette: „[105] A közigazgatás törvényessége felett őrködő bíróság ezért az eljárási szabályok - mint például a kereseti és felülvizsgálati kérelemhez kötöttség - keretei között köteles vizsgálni azt, hogy a határidőt követő időszakban bekövetkezett-e olyan változás az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az

adóügyi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálnia, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Ezek ugyanis olyan sérelmek lehetnek, amelyeket megfelelően értékelnie kell a hatóságnak és a bíróságnak. Ezek sérelmével megvalósuló szankciókiszabás tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, ami igazolhatatlan. A közigazgatási bíróság felelőssége, hogy a közigazgatási perek szabályai szerint orvosolja a hatósági jogsértéseket."

- [27] A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, mint alapjog sérelme a határidő-mulasztás miatt abban az esetben valósul meg az ABH2. nyomán, amennyiben a hatóság késedelme miatt az ügyfél alapjoga részjogosítványai gyakorlásában hátrányt szenvedett. Ezen sérelem igazolása esetén, a hatóság mulasztásához vezető okot is vizsgálva állapítható meg, hogy az eljárás egészének alkotmányosságára a hatóság által elkövetett eljárási jogszabálysértés kihatással volt-e.
- [28] A felperes nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő joga részjogosítványait illető hátrányra, jogsérelemre, megjelölés hiányában annak eljárás egészét érintő értékelésére nem is kerülhetett sor. Ennek következtében az elsőfokú bíróság téves jogértelmezéssel állapította meg az alapelv megsértését, mert nem igazolt, hogy a késedelem az ügy érdemére kihatott, vagy a felperest azáltal további jogsérelem érte. Az elsőfokú bíróság tehát jogszabálysértően helyezte hatályon kívül az adóhatósági határozatok adóbírságra vonatkozó részét, a felperes az Art. 170. § (1) - (2) bekezdésében előírt szankció alól nem mentesülhet.
- [29] A jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében jogszabálysértő, ezért a Kúria ezen ítéleti rendelkezést a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a keresetet teljes körűen elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [30] *A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, mint alapjog sérelme a határidő-mulasztás miatt abban az esetben valósul meg, amennyiben a hatóság késedelme miatt az ügyfél alapjoga részjogosítványai gyakorlásában igazolt hátrányt szenvedett.*

Záró rész

- [31] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

- [32] A Kúria a felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte.
- [33] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019.szeptember 12.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró