

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.608/2019/5.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, dr. Sisák Péter előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Molnár Angelika ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Illés László kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes (6. szám)

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.274/2019/4. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.274/2019/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperes, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.198.800 (egymillió-százkilencvennyolcezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2011. augusztus hónapra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett a felperesnél. Az ellenőrzés kiterjedt a felperes értékesítéseit és a beszerzéseit terhelő esetleges adófizetésre. Az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárás keretében hozott 2030560568 számú határozatával a felperes terhére összesen 16.515.000,- Ft adókülönbötet

állapított meg, amelyből 9.398.000,- Ft adóhiánynak, 7.117.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősült. Megállapította a következő időszakra átvihető követelés különbözetét 1.065.000,- Ft-ban, kötelezte a felperest az adóhiány megfizetésére, valamint 12.386.000,- Ft adóbírságot szabott ki és 734.000,- Ft késedelmi pótlékot is felszámított.

- [2] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. december 13. napján kelt 2188014632 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, az adókülönbözet összegét a felperes terhére 11.998.000,- Ft-ban állapította meg, amelyből 4.881.000,- Ft-ot minősített adóhiánynak, 7.117.000,- Ft-ot pedig jogosulatlan visszaigénylésnek. Az átvihető követelés összegét az elsőfokú határozatban foglalttal egyezően állapította meg. Az adóhiány és visszaigénylés összege után 8.998.000,- Ft adóbírságot szabott ki és 962.000,- Ft késedelmi pótlékot állapított meg.
- [3] Az alperes megállapította, hogy a felperes által a M. s.r.o. társaság részére közösségi adómentes értékesítésként kiszámlázott 18.069.799,- Ft ellenértékű ügylet valójában az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 26. és 27. §-ai, 98. § (1) bekezdésére figyelemmel adómentes közösségi értékesítés volt, arról a felperes jogszerűen állított ki adómentes értékesítésről szóló számlát, ezért az elsőfokú adóhatóság által az ügylet után megállapított 4.517.000,- Ft fizetendő adót törölte.
- [4] A felperes beszerzéseit vizsgálva az adóhatóságok azt állapították meg, hogy a felperes által a B. Kft.-től, illetve a H. Kft.-től élő állat értékesítésről befogadott számlák nem hitelesek, ezért azokra adólevonási jog nem alapítható. A számlákban szereplő ügyletek a valóságban nem történtek meg, az összesen 13.063.402,- Ft áfa tartalmú számlák kiállításának célja igazolatlan eredetű áruk eredetének bizonylatolása és az adólevonás feltételének formális megteremtése volt. Erre hivatkozással az Áfa tv. 120. § a) pont, 127. § (1) bekezdés a) pont, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv.tv.) 165. § (2), 166. § (1) (2) és 15. § (3) bekezdés alapján az adólevonási jogot megtagadta. Az adóbírság kiszabása körében az Art. 170. § (1) (2) és 171. § (1) bekezdésére hivatkozott, a 75 %-os emelt mértékű bírság alkalmazását alperes azért látta megalapozottnak, mert a felperes és a számlakibocsátók közötti ügyletek nem valósultak meg, a felperes a számlákat kizárólag az általa igazolatlan forrásból beszerzett áru bizonylatolására és az adólevonási joga megalapozására használta fel. Ezzel megvalósította az Art. 170. § (1) bekezdés szerinti könyvek, nyilvántartások meghamisítása tényállását.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [5] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását, az adóhiány, valamint az ahhoz kapcsolódó adóbírság, mulasztási bírság és késedelmi pótlék törlését kérte. Másodlagosan kérte alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezni és alperest új eljárás lefolytatására kötelezni.
- [6] A beszerzést terhelő előzetesen felszámított általános forgalmi adó körében rögzítette, hogy az adóhatóság bizonyítási kötelezettségének nem, illetve csak részben tett eleget, a számlakibocsátó társaságokat érintően olyan vélelmeket és információkat értékelt a felperes terhére, amelyre neki ráhatása nem volt, illetőleg amelyekről a rendelkezésére álló közhiteles nyilvántartások alapján meggyőződni sem tudott. Hivatkozott a BH 2013.5.218 alatti döntésre, melynek megállapítása szerint önmagában is általában az a körülmény, hogy a számlabefogadó a számlakiállító partnere teljes körű ellenőrzését nem végezte el, nem adhat okot a levonási jog megtagadására.
- [7] Az adóbírság kiszabása körében a határozatot azért tartotta jogsértőnek, mert az csupán

jogszabályhelyekre utalt, nem jelölte meg pontosan azt a felperesi magatartást, amely alapján kiszabta azt. A bírság mérték alkalmazhatóságánál az alperes tulajdonképpen nem mást állít, mint azt, hogy a felperes szándékos bűncselekményt követett el, ezt azonban nem bizonyította. Hivatkozott a Kúria megjelölt határozatában foglalt azon megállapításra, mely szerint önmagában a fiktív számla befogadása még nem jelent bevétel eltitkolást és nem minősíthető számviteli dokumentum felperes általi meghamisításának megsemmisítésének sem.

- [8] Alperes a határozatában foglalt indokolás fenntartásával a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az alkalmazandó jogszabályok ismertetését követően rögzítette, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 97. § (5) bekezdése szerint kellett az eljárást lefolytatni. A bíróság elvégezte az alperesi határozat törvényességi felülvizsgálatát, ennek során azt állapította meg, hogy az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítékok (vitatott számlák, azokhoz kapcsolódóan rendelkezésre álló iratok, nyilatkozatok, a kapcsolódó vizsgálatok tartalma) alapján egyenként és összességükben történő értékelésével okszerű mérlegelésével állapította meg, hogy a számlakibocsátók által valós értékesítés nem történt, így a számlák alapján a felperes adólevonást nem jogosult. A számlákhoz az élő állat kereskedelem és szállítás speciális előírásai ellenére a számlákhoz beazonosíthatóan kapcsolódó iratokkal, nyilvántartásokkal a felperes nem rendelkezett, hatósági állatorvosi bizonyítványok adatai szerint ugyanazzal a fűl számmal szerzett be és szállított ki különböző élő állatot. Nem volt megállapítható, hogy a felperes ténylegesen kitől, hol és mit vásárolt, az adóhatóság megkísérelte ugyan a felperes javára szolgáló körülmények feltárását is, de az adatok a felperes beszerzései megtörténtét nem igazolták, nem volt olyan tény, vagy körülmény, amelyet a felperes javára lehetett volna értékelni. Alperes rögzítette, hogy a számlakibocsátók nem rendelkeztek a tevékenység folytatásához szükséges engedélyekkel, tárgyi és személyi feltételekkel, bevállási kötelezettségeiknek nem tettek eleget, mindemellett az élő állat kereskedelem és szállítás különös előírásai sem érvényesültek. A felperes a tőle elvárható körütekintést nem tanúsította, tudtán kívül kétszer ugyanazt az árut nem szerezhette be és nem értékesíthette, a duplikáció tényéből okszerűen következik, hogy az adókijátszásról tudott, illetve tudnia kellett.
- [10] Az adóbírság kapcsán a bíróság álláspontja szerint a valótlan számlák befogadása és az áfa nyilvántartásában történő szerepeltetése miatt az adóhiány a bizonylatok és nyilvántartások meghamisításával függ össze, ami megalapozza az emelt bírságmérték alkalmazását.
- [11] Az ítélet indokolása szerint a felperes a keresetindítási határidő lejártát követően terjesztette elő az eljárási határidők jogellenes túllépésével kapcsolatos sérelmeit. Ezekre a keresetlevelében nem hivatkozott, keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatta volna meg, illetőleg terjeszthette volna ki a támadott határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető részeire, ez nem történt meg, így - a bírói gyakorlatra történt hivatkozással is - rögzítette az ítélet, hogy ezen kifogásokat az 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 335/A. § (1) bekezdésére tekintettel már nem vehette figyelembe és nem bírálhatta el.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] Az ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, ebben elsődlegesen az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a felperesi kereseti kérelemnek helyt adó ítélet hozatalát, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezése mellett az alperes határozatának az

elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárás lefolytatására utasítását kérte.

- [13] A felülvizsgálati kérelem szerint a bíróság ítélete sérti a régi Pp. 206. § (1) bekezdésének és 221. § (1) bekezdésének rendelkezéseit, nem tartalmazza a bíróság saját bizonyíték mérlegelési tevékenységét, azt, hogy milyen tényállást állapított meg, illetőleg a bíróság saját indokolását. A felülvizsgálati kérelem szerint az alperesi határozat nem felel meg az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben foglalt azon követelménynek, mely szerint valamennyi feltárt tényt egyenként és összességében, együttesen kell értékelni és a lényegét logikailag zárt rendszerben elemezve megállapítani a történeti tényállást olyan körülmények, amelyekre a felperesnek ráhatása nincs és az adólevonásra alapot adó ügylet megvalósulását követően következtek be. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.520/2016/7. számú döntésében kifejtettekre, amely az Európai Unió Bíróságának (továbbiakban: EUB) a Halifax ügyben hozott döntésére alapítottnan rögzítette, hogy milyen körülményeket kell vizsgálni a felek által mesterségesen létrehozott kizárólag adóelőny elérése céljából létrehozott ügyletben, ezt az értékelést sem az alperes, sem a bíróság nem végezte el. A bíróság az ítéletben nem értékelte azokat az alperes által feltárt tényeket, amelyek éppen a gazdasági esemény megvalósulását igazolták. Kirívóan iratellenes, az abból levont következtetés pedig kirívóan okszerűtlen a bírósági ítéletben, amikor rögzíti, hogy a felperes ugyanazon ENAR azonosítóval rendelkező állatokat szerzett be és értékesített, a felperesi közösségi értékesítés vizsgálata során körben tett megállapításokat az adóhatóság a határozatból törölte, így azokat a bíróság beszerzések ügyleti értékelésénél a felperesi tudattartalom tekintetében nem használhatta fel.
- [14] A bíróság mértéke körében hivatkozott arra, hogy önmagában a fiktív számla befogadása még nem jelent bevétel eltitkolást és nem minősíthető számviteli dokumentum adózó általi meghamisításának, iratok megsemmisítésének sem, ezért az emelt bíróság mérték alapjául nem szolgálhat. Utalt a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. szám alatti határozatára, mely szerint az adóhatóság nem szabhatott volna ki adóbírságot az alperes eljárási határidő jogellenes túllépése miatt. A régi Pp. 146. és 335/A. §-ában írtakra, valamint a 2/2011. (V.9.) KK véleményben foglaltakra hivatkozással előadta, hogy eredeti kereseti kérelmében az adóbírság kiszabását is támadta, volt tehát e körben olyan határozott és önálló kereseti kérelem, amelyen belül az első tárgyalásig más jogszabálysértésre is hivatkozhatott.
- [15] Mindezek eredményeként még jogszerű adókülönbözet megállapítása esetén sem alkalmazhatott volna az alperes szankciót. Kiemelte azt is, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóság a rá vonatkozó határidőket betartsa és az ezen határidő be nem tartását ne az adózó terhére, hanem javára értékeljék.
- [16] Alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályban történő fenntartását kérte. Megismételte azon megállapítását, miszerint a számlakibocsátóktól árubeszerzés nem történt, ezt az objektív körülmények egyértelműen bizonyították. A felperes a beszállítóit nem ellenőrizte, nem vizsgálta, az eredmény tekintetében közömbös volt, figyelmen kívül hagyta az élőállat kereskedelemre vonatkozó szigorú jogszabályi környezetet. Fenntartotta azt az adóhatósági megállapítást, hogy egy adott fülszámú állathoz kizárólag egy törvényes marhalevél tartozhat, ezzel szemben a feltárt tényállás szerint duplikációk történtek, illetve nem létező adatok kerültek felvezetésre. Mindezekről a felperesnek tudomása kellett, hogy legyen, mert a szállítmányok összeállítását maga végezte. Ezek miatt tudott arról, hogy egy állatot többszörösen vásárol meg, illetőleg értékesít, ugyanazon fülszámon több szarvasmarhát ad el. Az ellenkérelem szerint a Halifax ítélet jelen ügyre nem alkalmazható, mivel jelen esetben nem egy formailag szabályos ügylet valósít meg rendeltetésellenes joggyakorlást, hanem az ügylet a felek között a számla szerinti tartalommal létre sem jött. Az elsőfokú bíróság az ítéletét részletesen indokolta, a releváns bizonyítékokat

mérlegelte, azokból okszerű következtetést vont le. Önmagában az, hogy a felperes ezzel nem ért egyet, nem jelenti az ítélet indokolása hiányos voltát.

- [17] Az adóbírság kapcsán fenntartotta a korábbi érvelését, megállapíthatónak látva azt, hogy az adóhiány a bevétel eltitkolásával a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, ami az emelt bírságmértéket megalapozza.
- [18] Az eljárási határidők sérelmére való felperesi hivatkozást alaptalannak találta, a felperes keresetében eljárási határidőkkel kapcsolatos sérelemre egyáltalán nem hivatkozott, ezért ez a régi Pp. 141. § (1) bekezdés szerint tiltott keresetkiterjesztésnek minősül. A felperes egyébként azt sem jelölte meg, hogy az alperes milyen eljárási határidőt sértett, amely kihatással volt az ügy érdemére, vagy az eljárás tisztességes voltára.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [20] A felülvizsgálati eljárásban a Pp. 270. § (2) bekezdés és 272. § (2) bekezdés értelmében kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható felül a megjelölt jogszabályok alapján (KGD 2002.262.), a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria kérelme elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem kereseti között vizsgálhatja felül.
- [21] A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a bizonyítékok felülmérlegelésének csak kivételesen és akkor van helye, ha a tényállás iratellenesen került megállapításra, a bizonyítékok értékelése okszerűtlen vagy a logika szabályainak nem felel meg. Az ítéleti tényállás kapcsán nem állapítható meg jogszabálysértés abban az esetben, ha a fél álláspontja szerint valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amelyre a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nem kerülhet sor.
- [22] Az elsőfokú bíróság elvégezte az alperes határozatának törvényességi felülvizsgálatát, ennek során megállapította a történeti tényállást, rögzítette az alperes által megállapított tényeket, megvizsgálta az alperes által a bizonyítékok értékelése és mérlegelése során végzett tevékenységet. Az elsőfokú bíróság ítélete rövid, de indokolása egészéből megállapítható, hogy az adóhatóság által feltárt bizonyítékokon alapuló történeti tényállást maga is megalapozottnak talált. Ismertette és értékelte az alperes mérlegelő tevékenységét, azt a hivatkozott anyagi jogszabályoknak megfelelőnek minősítette. Az ítélet így a Pp. 206. § (1) bekezdésében és a 221. § (1) bekezdésének megfogalmazott törvényi elvárásokat teljesíti.
- [23] A felülvizsgálati kérelem támadásával kapcsolatban a Kúria rögzíti, hogy az alperes határozatának meghozatalakor még nem volt hatályban a Kúriának az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmezéséről iránymutatást tartalmazó 5/2016. (IX.26.) KMK véleménye. A bírósági ítélet indokolása sem hivatkozik a KMK véleményre, az alperesi határozat elemzéséből azonban megállapítható, hogy alperes alapvetően a véleményben foglalt értelmezési szempontok alapján vizsgálta a felperes által befogadott számlákban rögzített gazdasági eseményeket és ennek alapján tette meg megállapításait. Az adóhatósági vizsgálat egyaránt kiterjedt a felperesnek a beszerzéseit és az értékesítéseit magába

foglaló ügyleteire. Ennek során az adóhatóságok vizsgálták a felperes beszállítóiként szereplő számlakibocsátókat és a beszerzések útvonalát, azok történéseit, illetve a felperesnek a Közösségen belüli, Marmara s.r.o. részére történt értékesítését. A közösségi értékesítés kapcsán a beszerzett bizonyítékokat értékelve a felperes azt állapította meg, hogy azok megvalósultak, ennek következtében a felperes jogosult volt az Áfa tv. 89. §-ában foglaltak szerint adómentes számla kiállítására. Emiatt az elsőfokú hatóság határozatát megváltoztatta és az ezzel ellentétes rendelkezéseket törölte.

- [24] A felperes által értékesített élő állatok beszerzéseit magukba foglaló számlák tartalmát vizsgálva azonban az adóhatóság azt állapította meg, hogy az azokban foglalt gazdasági események számlakibocsátók általi teljesítése nem igazolódott. A számlákon kívül más összevethető dokumentum a beszerzéseket nem támasztotta alá. Az adóhatóság vizsgálta a beszállító társaságok személyi és tárgyi feltételeit, a teljesítések helyét, azok körülményeit, a szerződő felek képviselőinek nyilatkozatát. Ennek során állapította meg, hogy a beszállítók sem személyi, sem tárgyi feltételekkel az áruk szolgáltatásához nem rendelkeztek, a cégek iratanyaga nem volt beszerezhető, a társaságok időközben felszámolás alá kerültek, így a gazdasági események valódisága nem nyert igazolást. Ezt a vizsgálatot az adóhatóság lényegében az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 2. pontjában foglaltaknak megfelelően végezte el, amikor a gazdasági esemény megvalósulását elemezve megállapítva, hogy azok nem a számlában szereplő felek között jöttek létre, a számlakibocsátók ugyanis a gazdasági esemény teljesítésére nem voltak képesek. Értékelte az ügylet körében a felperes magatartását, tevékenységét, megállapította, hogy az élő állatok beszerzése a valóságban végbe ment, de azokat nem a számlakibocsátók szállították. Erről a felperes maga is tudott, és a számlakibocsátóktól eredő számlákat használta a más, ismeretlen forrásból származó termékek beszerzésének igazolására. Ezért a felperes magatartása lényegében a KMK vélemény 2. pontjának első fordulataiban foglalt helyzetnek feleltethető meg, amikor a számlabefogadó az ügylet során aktív magatartást tanúsít, azaz adókijátszásról maga is tud. Ilyen esetben a számlabefogadó tudattartalmának vizsgálatára nincs szükség, az ügylet során tanúsított magatartását kell feltárni és elemezni. Ennek a követelménynek az alperes határozata eleget tett, az adóhatóság feltárta azokat az objektív és szubjektív körülményeket, amelyek a termékbeszerzés kapcsán jelentőséggel bírtak, azokat értékelte (II. fokú határozat 19-21. oldal), ezek mérlegelése alapján jutott a határozatában megállapított következtetésekre. Ezt a mérlegelési tevékenységet bírálta felül az elsőfokú bíróság és találta azt érdemben helyesnek, ezért került sor a felperesi kereset elutasítására.
- [25] Mindennek következtében került sor az emelt összegű bírságmérték alkalmazására is, az Art. 170. §-ában foglaltakra figyelemmel az adóhatóság ugyanis azt állapította meg, hogy a felperes maga is tudott arról, hogy az általa befogadott számlák nem valóságos vásárlásokat tartalmaznak, hanem azokat arra használta fel, hogy a más forrásból származó élő állat beszerzéseit a könyvelésébe bevezethesse. A felperes az egyes élőállat-szállítmányok összeállítását saját előadása szerint is maga végezte, az állatok fűlszámának nyilvántartása alapján tudnia kellett, hogy egy-egy állatot többször vásárol meg és ad el. Ezáltal magatartása nem a kellő körültekintés elmulasztása miatti valótlan tartalmú számla befogadása volt, hanem az igazolatlan forrásból beszerzett áru bizonylatolása, azaz az adólevonás jogalapjának megteremtése.
- [26] A felülvizsgálati kérelem alapvetően az alperes - az elsőfokú bíróság által megalapozottnak ítélt - bizonyíték-értékelési és mérlegelési tevékenységét támadja, és a közigazgatási perben is erre hivatkozott. Emellett állította, hogy a tényállás az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseiben írtakra figyelemmel hiányosan került megállapításra. Azt azonban nem jelölte meg, hogy az adóhatóság milyen bizonyítási cselekmények teljesítését mulasztotta el, és bizonyítási indítványt sem terjesztett elő.

- [27] Az EUB-nak a Signum Alfa Sped ügyben hozott végzésében kifejtettek nem változtattak az áfa levonási jog kapcsán követendő eljárás szempontjait megfogalmazó 5/2016.(IX. 26.) KMK véleményben foglaltakon (Kúria Kfv.I.35.230/2016/6. szám), ezért a felülvizsgálati eljárásban a Kúriának azt kellett vizsgálnia, hogy az adóhatóság és a bíróság az ebben foglalt értelmezés szem előtt tartásával bírálta-e el a számlákban foglalt ügyleteket.
- [28] Nem osztotta a Kúria a felülvizsgálati kérelemnek a Halifax ügyben hozott döntésben kimunkált teszt alkalmazhatóságának indokoltására tett hivatkozását. Az említett Kfv.I.35.520/2016/7. számú ügyben az adóhatóság az Art. 2. § (1) bekezdésében írtakra figyelemmel tagadta meg az adólevonási jogot. A határozat felülvizsgálata során ezért mondta ki a Kúria, hogy a rendeltetésellenes joggyakorlás vizsgálata körében az EUB által a C-255/02. ügyben kimunkált három lépcsős tesztet kell a hatóságoknak alkalmazniuk. Jelen ügyben azonban az adóhatóság - bár határozatában említi az Art. 2. § (1) és (2) bekezdését - nem az alapján, hanem az Áfa tv. 119. §, 120. § és 127. §-aiban foglalt feltételek hiánya okán állapította meg az adókülönbözetet. Nem egy rendeltetésellenes joggyakorlás során kialakított mesterséges számlázási láncolatot tárt fel, hanem azt állapította meg, hogy a felperes a valóságban beszerzett szarvasmarhákat (melyek közösségi adómentes továbbértékesítését el is ismerte), azonban a beszerzés forrásai nem a számlán szereplő társaságok voltak. A felperes a számlakibocsátóktól eredő számlákat az ismeretlen beszerzései igazolására használta fel.
- [29] Nem találta alaposnak a Kúria a felülvizsgálati kérelemnek az elsőfokú bíróságnak az eljárási jogszabálysértésekkel, illetőleg ez irányú keresetkiterjesztéssel kapcsolatban kifejtett álláspontját támadó részét sem. A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását, másodlagosan hatályon kívül helyezését és alperes új eljárásra utasítását kérte, eljárási szabálysértésekre azonban nem hivatkozott, hanem a határozat érdemi megalapozatlansága miatt tette azt. Az adóbírság jogalapját sem a kereset támadta önállóan, hanem a gazdasági események számlák szerinti megvalósulását állítva kérte a bírságot is, mint, mint joghátrányt törölni, emellett hivatkozott arra, hogy az emelt mértékű bírság kiszabásának - még a határozat egyéb megalapozottsága mellett sem - nem állnak fenn a jogszabályi feltételei.
- [30] A Kúria utal a KGD 2009.167. szám alatt közzétett Kfv.VI.37.618/2018/4. szám alatti határozatra, amely rögzíti, hogy „az 1952. évi Pp. 335/A.§-a részletesen meghatározza a keresetváltoztatás szabályait, ezért a polgári perekre vonatkozó, az 1952. évi Pp. 146. §-a szerinti keresetváltoztatás általános szabályai a közigazgatási perben nem alkalmazhatók”.
- [31] A felperes a közigazgatási eljárásban elkövetett eljárási jogszabálysértésre sem a keresetindításra rendelkezésre álló határidő utolsó napján előterjesztett keresetlevelében, sem a határidő alatt más beadványában nem hivatkozott. Eljárási szabálysértésre csupán az első tárgyalás előtt, 2018. március 5. napján kelt 4.K.28.214/2017/8. szám alatti nyilatkozatában utal, ahol „az alperesi határozattal összefüggésben a keresetlevelben már előadott eljárási határidőkkel kapcsolatos hivatkozást kiegészítve az alábbiakat adom elő” mondatrészt használja, eljárási szabálysértésként arra utalva, hogy az alapeljárásban az elsőfokú adóhatóság a határozatát nem határidőn belül hozta meg. A keresetlevellel támadott alperesi határozattal kapcsolatban azonban eljárásjogi szabálysértést nem jelölt meg.
- [32] Az adóbírság kapcsán a felperes ebben a beadványában hivatkozik a hatóság határidő-túllépésére, az Alkotmánybíróság 5/2017. (III.10.) számú határozatára és a Kúria Kfv.I.35.620/2016. szám alatti ítéletére utalva. Az adóbírság ezen vitatásával a felperes az alperesi határozat egyéb rendelkezéseitől

egyértelműen elkülöníthető rendelkezését támadta önállóan, amelyre azonban a Pp. 335/A. § (1) bekezdése szerint csak a perindítási határidőn belül lett volna lehetősége. A Kúria Kfv.35.180/2018/11. és 35.188/2018/11. szám alatti határozataiban azt is kimondta, hogy az adóbírságot önállóan vitató kereseti előadást is a perindításra nyitva álló határidőn belül kell megtenni.

- [33] A hivatkozott Kfv.I.35.142/2019/6. szám alatti határozat indokolásából valóban levezethető, hogy a döntési határidő elteltét követően kiszabott bírság szankció a tisztességes hatósági eljáráshoz és jogbiztonsághoz való jog sérelmét jelenti. Erre a jogsértésre azonban a félnek a keresetindításra rendelkezésre álló határidő alatt hivatkoznia kell.
- [34] Az eljárási szabálysértésekre történő hivatkozás kapcsán a Kúria utal még a KGD 2015.63. szám alatt is közzétett Kfv.I.35.105/2014/5. szám alatti, az EBH 2016.K.11. szám alatt közzétett Kfv.IV.35.124/2015. szám alatti, a KGD 2017.119. szám alatt közzétett Kfv.II.37.214/2016/7., valamint a Kfv.35.275/2018/12. szám alatti döntésekre, amelyekben és az azok alapján kifejtett bírói gyakorlatban határozottan érvényesül a Pp. 335/A. §-nak az a rendelkezése, hogy közigazgatási perben a kereset megváltoztatására legkésőbb az első tárgyaláson van lehetőség.
- [35] A fentiek alapján ezért a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a közigazgatási határozat felülvizsgálata során a felülvizsgálati kérelemben felsorolt jogszabályokat nem sértette meg, ezért a bíróság határozatát a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [36] A Kúria a Pp. 270. § szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [37] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében, a 62. § (1) bekezdés h.) pontjában írtakra figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM sz. rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest a felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.
- [38] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.
- [39] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve, ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2020. január 23.

Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Sisák Péter sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró