

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.002/2017/5.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Ormay Gábor ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság levelezési cím:

Az alperes képviselője: dr. Kovács Orsolya jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.256/2016/3. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.256/2016/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 nap alatt 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.505.100 (egymillió-ötszázöttezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság 2015. május hónapra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. A felperestől először a megbízólevél közlésével egyidejűleg kérték, hogy bocsássa a revízió rendelkezésére a

bevallást alátámasztó valamennyi iratot, tekintettel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 95.§ (1), (3) bekezdésére. A későbbiekben a felperes képviselőjét, B. Zs-t, mint ügyfelet kötelezték a felperes iratainak átadására, majd ismételten a felperest. A felperes iratokat nem csatolt, ehelyett kizárási indítványokat terjesztett elő az ellenőrökkel szemben.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzést 2016. január 11-én lezárta.
- A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2015. május hónapra 15.051.000 forint részben jogosulatlan igénylésnek, részben adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az értékesítést terhelő (fizetendő) áfa vonatkozásában megállapította, hogy a felperes eredeti iratanyagot nem csatolt, az értékesítés tényéről az ellenőrzés nem tudott meggyőződni, azonban figyelemmel az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2. §-ára a bevallásokban feltüntetett adatokat elfogadta és így a fizetendő áfa tekintetében megállapítást nem tett.
- A beszerzést terhelő (levonható) áfa körében azt állapította meg, hogy eredeti iratanyag hiányában nem állnak fenn az Áfa tv. 119.§ (1) bekezdés, 120.§, 127.§ (1) bekezdés a) pontjában foglaltak. Az Áfa tv. 179.§ (1) bekezdés alapján az okiratok eredeti példányát kellett volna bemutatni. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165.§ (2) bekezdés, 166.§ (2) bekezdése alapján a felperes az általa kezelt bejövő bizonylatokon szereplő gazdasági esemény megtörténtét köteles lett volna bizonyítani, erre azonban nem került sor. Mindezekre figyelemmel az adózó bevallásaiban szerepeltetett levonható áfát nem fogadta el.

- [3] Az alperes 2060766750 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Kitért arra, hogy az adóhatóság szabadon döntheti el, hogy az ellenőrzést a helyszínen, vagy a hivatali helyiségben folytatja-e le. Amennyiben a hivatali helyiségben, úgy az Art. 95.§ (3) bekezdés alapján a bekért iratokat az adózónak kell rendelkezésre bocsátani. Hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.523/2009/5. számú ítéletére. Egyébként a felperes a könyvelés konkrét helyét nem jelölte meg és arról, bejelentés hiányában, az adóhatóságnak saját nyilvántartása alapján nem volt tudomása.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes azért kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát, mert az iratok, tények, körülmények megismerését biztosította, a szükséges felvilágosításokat megadta. Alperes nem adott választ arra, hogy a felperes által megjelölt, a könyvelésre szolgáló helyszínen miért nem tekintette meg az iratokat. A tényállás tisztázatlansága nem róható a felperes terhére.
- A későbbiekben előadta, a felperest is érintő értékesítési láncot

vizsgált az adóhatóság, így az érintett számlák felperes partnereinél rendelkezésre álltak.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét és 30.000 forint alperesi perköltség megfizetésére kötelezte. Rámutatott, hogy a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy minden tőle telhetőt megtett, hogy ne kövessen el mulasztást. A becsatolt iratok ugyanis azt igazolják, hogy bár több alkalommal is az iratok, nyilvántartások csatolására hívták fel, a felperes ezeknek egyetlen alkalommal sem tett eleget, értékelhető érdemi nyilatkozatot nem terjesztett elő.
- [6] Az elsőfokú adóhatósági határozat elleni fellebbezésében a felperes az irányadó jogszabályi rendelkezéseket, azok egy-egy fordulátát idézte - a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 7. §-ára vonatkozóan azzal a megjegyzéssel, hogy „ez vicc” -, majd azt kifogásolta, hogy egyiket sem tartja be az ellenőrző hatóság. Az iratok könyvelés helyszínén való fellelhetőségére hivatkozott, de az iratokat továbbra sem bocsátotta az adóhatóság rendelkezésére. Nem igazolt az a felperesi előadás sem, hogy iratbemutatói kötelezettségének eleget tett. Az adóhatóságnak nincs olyan kötelezettsége, hogy a szükséges iratokat a könyvelés helyszínén ellenőrizze, figyelemmel az Art. 94. § (1) bekezdésére „vagy” fordulatára. Az adózónak az iratbemutatót az Art. 95. § (1) és (3) bekezdésének megfelelően a felhívásban rögzített módon kell teljesíteni. Az alperes határozatát az iratanyag hiányára alapította. Téves az a felperesi hivatkozás, hogy a határozatban az szerepelne, hogy az iratok az ügyel nincsenek összefüggésben. Helyesen mutatott rá az alperes arra, hogy a fokozott adóhatósági felügyeletből adódóan másolatban becsatolt bizonylatok, illetőleg az analitika nem pótolja az eredeti bizonylatokat, illetőleg egyéb, a számla tartalmi hitelességét alátámasztó dokumentumokat. Az alperes határozat tartalmaz indokolást arról, hogy az iratmegőrzési helyszín miért nem volt alkalmas az ellenőrzés lefolytatására.
- [7] Mivel az adólevonási jog gyakorlását az alperes azért tiltotta meg, mert a szükséges iratok nem álltak rendelkezésre, így a számlák tartalmi vizsgálatára nem volt lehetőség, nem bír jelentőséggel az ügyben az, hogy a NAV Kelet-budapesti Adó-és Vámigazgatósága a szerződéses partnerek tekintetében milyen megállapítást tett. A más eljárásokban fogantatosított megkereséseket akkor terjeszthetné elő a felperes, ha a számlák tartalmi vizsgálatára sort lehetett volna keríteni.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését indítványozta. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság csak a másodfokú határozatot vizsgálhatta volna felül az abban megjelölteket nem lehetett volna kiterjesztően értelmezni, nem vehette volna figyelembe, hogy mire gondolt az alperes. Előadta, nem sértett jogszabályt, mert biztosította az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését, hiszen jelezte, hogy azok a könyvelés helyszínén rendelkezésre állnak. Az alperes az irat megtekintésnek a tényállás tisztázása végett nem tett eleget és annak negligálására nem adott magyarázatot. Kétségtelen, hogy a helyszíni ellenőrzés egy lehetőség, de annak visszautasítására, illetőleg mellőzésére kellő indokot kellett volna adni, az alperes visszaélt a lehetőséggel. Arra, hogy a felperes a felszólító levelekben adott határidőn belül a kért iratokra nem adta át, nem lehet olyan megállapítást alapítani, miszerint fizikailag nincs meg az iratanyag.
- [9] Az eljáró bíróság nem alapíthatja olyan jogcímre a közigazgatási határozatot, amely abban nincs. A határozatban iratanyag hiány szerepel, mint hivatkozási alap, miközben a fokozott adóhatósági felügyelet során teljesített adatszolgáltatás igazolta, hogy rendelkezésre áll a számla, így az elsőfokú bíróság Áfa tv. 127. § a) pontjára való hivatkozás nem foghat helyt.
- [10] A perköltség tekintetében önállóan hivatkozott annak eltúlzott voltára, mivel az alperes 10.000 forint perköltség igényt jelzett, illetőleg arra, hogy dr. Simon Tibor jogtanácsos nem képviselhetette az alperest, mert nem áll vele közszolgálati jogviszonyban.
- [11] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Hangsúlyozta, nem azt állította, hogy a felperes a vizsgált időszak vonatkozásában nem rendelkezett iratokkal, ugyanis határozatát nem az iratok létezésének hiányára, hanem az iratok átadásának hiányára alapította.
- Előadta, hogy a 10.000 forint perköltséget a készkiadásokhoz kapcsolódóan jelölte meg, az érintett jogtanácsos közszolgálati jogviszonya a peres eljárás folyamata alatt szűnt meg, azt követően nem látott el képviseletet.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [12] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [13] A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) és 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta

felül.

[14] A felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria először a fokozott adóhatósági felügyeletnek az áfa bevalláshoz tartozó iratanyag adóhatósági ismeretére gyakorolt hatását, illetőleg a számlakibocsátóktól beszerezhető okiratokra vonatkozó felperesi előadást elemezte.

[15] Az Áfa tv. az okiratok megőrzésének szabályozása kapcsán a 179.§ (2) bekezdésében azt írja elő, hogy az (1) bekezdés szerinti megőrzési kötelezettség papír alapú okirat esetében a kibocsátásra kötelezett részéről a másodlati példányra, a befogadó részéről az okirat eredeti példányára, vagy - ha azt e törvény nem zárja ki - eredeti példány hiányában annak hiteles másolatára vonatkozik.

A nyomtatvány felhasználásával kibocsátott számla több példányban kerül kiállításra, az eredeti-másolati jelleg szemmel azonosítható. A számlázó programmal készült bizonylatok esetén, a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet 1/F.§ (1) bekezdés hatályaon kívül helyezése következtében, 2010. szeptember 27-től már nem kell feltüntetni a számlán, hogy az eredeti vagy másolati példány. Az Áfa tv. 179.§ (2) bekezdésének alkalmazásával azonban ebben az esetben is meghatározható az áfa levonási jogot gyakorolni kívánó szempontjából az eredeti példány: az, amely a gazdasági esemény kapcsán eredetileg a birtokába kerül. Áfa szempontjából a számla minden más példánya másolat.

[16] Az Art. 24/F.§ szerinti fokozott adóhatósági felügyelet elrendelésére kockázatelemzési eljárás adatai alapján juthat el az állami adóhatóság. Az elrendelő határozatban a 24/F.§ (5) bekezdés d) pontjának megfelelően arra kötelezhetik az adózót, hogy az áfa bevallásával egyidejűleg nyújtsa be papír alapon az állami adó- és vámhatósághoz a bevallás alapjául szolgáló bizonylatok másolatát. Az Áfa tv. 179.§ (2) bekezdése alapján ugyancsak másolatnak minősül a kibocsátásra kötelezettnél maradó példány. A levonási jog azonban csak az Áfa tv. 179.§ (1) bekezdésének megfelelően birtokolt, a 179.§ (2) bekezdése szerint eredeti okiratra alapítható. Ennek következtében a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy alapíthatta volna áfa levonási jogát akár fokozott adóhatósági felügyelet során becsatolt, akár a számlakibocsátóknál maradó másolatokra. Az elsőfokú bíróság másolatokra, továbbá analitikára vonatkozó indokolása helytálló volt.

[17] Az Art. 95.§ (1) és (3) bekezdései szerint az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások - ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is -, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le. Az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság

által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja.

Az Art. 94.§ (1) bekezdése folytán az ellenőrzést a helyszínen vagy az adóhatóság hivatali helyiségében kell lefolytatni.

Ezen jogszabályhelyek értelmében az iratoknak az adóhatóság részére való rendelkezésre bocsátása az adózó kötelezettsége, és amennyiben az adóhatóság az ellenőrzést a hivatali helyiségében folytatja le, az adózónak az iratait az adóhatóság részére a hivatali helyiségben kell a rendelkezésre bocsátania. A felperes álláspontjával szemben nincs olyan kötelezettsége az adóhatóságnak, hogy megindokolja miért egyik, vagy másik ellenőrzési helyszínt választja. Az Art. ilyen irányú rendelkezésének hiányában az is megállapítható, hogy az adózónak nincs jogosultsága arra, hogy irányítsa az adóhatóságot az ellenőrzés lefolytatása helyének megválasztásában. Az adóhatóság indokolás nélküli választási szabadságát az sem befolyásolja, hogy tud-vagy nem tud az iratörzés helyéről.

[18] A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a felperes azzal, hogy nem adta át az ellenőrzésnek a kért dokumentációt, az igazolta, hogy nem képes teljesíteni az Art. 179.§ (2) bekezdése szerinti, az áfa levonási jog gyakorlásához szükséges eredeti iratokra vonatkozó kötelezettséget. A levonási jog gyakorlásának szempontjából ez egyenértékű az iratok hiányával. Az elsőfokú bíróság helytálló, az alperesi határozat tartalmával érdemben megegyező megállapítást tett.

[19] A Pp. 75. § (1) bekezdése értelmében a perköltség - a törvényben meghatározott kivételeket nem tekintve - mindaz a költség, ami a felek célszerű és jóhiszemű pervitelével kapcsolatban akár a bíróság előtt, akár a bíróságon kívül merült fel. A (2) bekezdés folytán a perköltséghez hozzá kell számítani a felet képviselő ügyvéd, jogtanácsos, illetve szabadalmi ügyvivő készkiadásait és munkadíját is.

Alperes nyilatkozatában a 10.000 forint perköltség igényt csak a készkiadások kapcsán jelölte meg, a jogtanácsosi munkadíjról nem nyilatkozott. A munkadíj figyelembevételével az elsőfokú bíróság által megállapított perköltség nem tekinthető eltúlzottnak. A felperes felülvizsgálati kérelme a perköltség tekintetében is alaptalan volt.

[20] A jogtanácsosnak a jogtanácsosi tevékenységről szóló 1983. évi 3. tvr. szerinti általános képviseleti jogosultsága mindaddig fennáll, amíg jogviszonyban áll a képviselt szervezettel. Alperes nem vitatta, hogy az elsőfokú peres eljárás tartama alatt megszűnt dr. Simon Tibor jogtanácsos képviseleti jogosultsága, a felperes azonban azt nem bizonyította, hogy ezt követően is eljárni voltna. Igazolt tény hiányában a képviselthez kapcsolódóan nem volt megállapítható jogszabálysértés.

[21] A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabálysértéseket a fentiek szerint nem lehetett megállapítani. Ezért a Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

[22] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[23] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az Itv. 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest az áfa adókülönbözet, mint pertárgyérték alapján.

[24] A felülvizsgálati kérelmet a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el a Kúria.

Budapest, 2017. szeptember 28.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**