

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.151/2019/7.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Balczó Gábor ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. november 20. napján kelt 27.K.31.105/2018/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 27.K.31.105/2018/8. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperes részére 281.250 (azaz kétszáznyocvanegyezer-kétszázötven) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.125.000 (azaz egymillió-százhuszonötezer) 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 felperes 2008-ban alakult, alapításához szükséges törzstőkét a K. G. T. Kft. (a továbbiakban: Kft.) ügyvezetője (a továbbiakban: szülő) biztosította gyermekeinek azzal a céllal, hogy a Kft.-vel szoros együttműködésben önálló üzleti tevékenységet folytathassanak. A felperes szülői és tagi kölcsönből 7 munkagépet vásárolt - 5-öt a Kft.-től, kettőt más társaságtól - amelyeket bérbe adott a Kft. részére. A felek a bérleti szerződést 2009-ben kötötték azzal, hogy a számlák kiállítására a felperes 2012-ben válik jogosulttá. A gépek tárolását, üzemben tartását, a velük való munkát a Kft. végezte. A felperesnek a bérbeadáson kívül más tevékenysége nem volt. A felperes a Kft.-vel azonos telephelyeken működik.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) 2010. július - 2011. szeptember időszakra (a továbbiakban: megelőző időszak) áfa adónemben lefolytatott bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján a 2016. augusztus 30-án meghozott határozatával - egyéb rendelkezések mellett - a felperes terhére 11.250.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg.
- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. december 7-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes és a Kft. között ténylegesen nem jött létre gépbeszerzés, az eszközökkel az ügyleteket követően is a Kft. rendelkezett, a kiállított számlák tartalmilag hiteltelenek, azokra adólevonási jog nem alapozható. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a felperes megelőző időszakra vonatkozó adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránt előterjesztett keresetét a 2018. február 21-én kelt 27.K.30.230/2017/15. számú jogerős ítéletével elutasította.
- [4] Az elsőfokú hatóság a megelőző időszakot érintő eljárással párhuzamosan a 2011. október 1. - december 31. időszakra (a továbbiakban: vizsgált időszak) áfa adónemben lefolytatott bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján a 2016. augusztus 30-án meghozott határozatával a felperes terhére 11.250.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, azt teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősítette, kiutalását megtagadta. Kötelezte a felperest 8.437.000 Ft adóbírság megfizetésére.
- [5] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2017. január 9-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [6] Indokolása szerint a felperes vizsgált időszaki bevételeiben szereplő adatokat elfogadta, azonban a megelőző időszakra megállapított következő időszakra átvihető követelés különbözet elszámolása folytán a bevételeiben szereplő visszaigényelhető adót csökkentette, ez adókülönbözetet

eredményezett. Az adóbírság mértékét ennek 75%-ában határozta meg.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, másodsorban emellett az alperes új eljárásra kötelezését, harmadsorban az alperesi döntés megváltoztatását, az adóbírság 50%-ra történő mérséklését kérte.
- [8] Hivatkozása szerint az adóhatóság csak általánosságban jelölte meg az általa megsértett jogszabályhelyeket, azokhoz nem kötött egyetlen gazdasági eseményt sem. Kifejtette, hogy a megelőző időszak vizsgálata alapján hozott határozattal szemben bírósági jogorvoslatot vett igénybe, ugyanis nem törvénysértő, ha a szülő a fiának cégalapításra pénzt ad, a fiú a megvásárolt gépeket bérbe adja az apa cégének. A gépvásárlások után megnyílt az adólevonási joga, de a racionális gazdálkodás követelményeinek megfelelően az adót nem igényelte vissza, hanem következő időszakra átvihető követelésként a jövőbeni adófizetési kötelezettsége fedezetére tartalékolta.
- [9] A per első tárgyalását követően előadta, hogy az alperes téves tényállás alapján hozta meg határozatát, mert két gépet nem a Kft.-től szerzett be. További hivatkozása szerint az sem állapítható meg, hogy az első- és másodfokú határozatokat az arra jogosult írta alá. E körben kérte írásszakértő kirendelését.
- [10] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

Az elsőfokú határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [12] Indokolásában rögzítette, hogy a megelőző időszak ellenőrzése alapján meghozott adóhatósági határozattal szemben előterjesztett keresetet a bíróság elutasította, a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelem előterjesztésére nem került sor. Az adóhatóság a megelőző időszak vizsgálata keretében tárta fel a gépvásárlásokkal és -bérlettel kapcsolatos tényállást, a per tárgyát képező ellenőrzés során csak számszaki elszámolást végzett. Ennek megfelelően a felperes határozati tényállással kapcsolatos érveit a jelen per keretei között nem érvényesíthette, és az alperes az előző időszakból származó követelés csökkenését jogszabálysértés nélkül számolta el a vizsgált időszakban.
- [13] A gépbeszerzéssel és a határozatok aláírásával kapcsolatban előterjesztett kereseti kérelmeket érdemben nem bírálta el, mert azokat a felperes a keresetindítási határidőn túl

terjesztette elő. Mellőzte a szakértői bizonyítás elrendelését. Megállapította továbbá, hogy az adóbírság mérséklése körében a felperes jogszabálysértést nem jelölt meg, az alperesi határozatban foglaltakat érdemben nem is vitatta, így a keresetet ebben a részében is megalapozatlannak ítélte.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [15] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdését, 335/A. §-át, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) 200. § (1) bekezdésében, 423. § (1) bekezdésében, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-ában és 5. §-ában foglaltakat.
- [16] Előadta, hogy az adóhatóság amiatt állapított meg terhére adókülönbözetet és szabott ki adóbírságot, mert szerinte a Kft.-vel kizárólag adókiadátszás céljából kötött adásvételi és bérleti szerződéseket. Az elsőfokú bíróság részben tévesen állapította meg a tényállást, ugyanis nem kizárólag a Kft.-től vásárolta meg a bérbe adott munkagépeket. Azok folyamatosan a tulajdonában állnak, azokat azóta is bérbeadással hasznosítja. A szerződések polgári jogi érvénytelenségének megállapítására nem került sor, a szerződéses kötelezettségeiket a felek teljesítik. Az adóhatóság döntése miatt garanciális jogai sérülnek, mert a tulajdonában álló gépjárművekkel való rendelkezési joga nem teljes.
- [17] Hivatkozott arra is, hogy a megelőző időszakra vonatkozó téves tényállás orvoslására az elsőfokú bíróságnak a per során lehetőséget kellett volna biztosítania, ennek mellőzése miatt a valódi jogorvoslathoz való joga sérelmet szenvedett.
- [18] Előadása szerint az elsőfokú bíróság ítéletének adóbírságra vonatkozó rendelkezése sérti a *ne bis in idem* elvét is, ugyanis az adóhatóság a megelőző időszakra vonatkozó határozatában a következő időszakra átvihető követelés különbözete után is szabott ki adóbírságot, így ugyanazon összeg után az ismételt büntetés (adóbírság) kiszabása jogszabálysértő.
- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályban tartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

- [21] A Pp. 275. § (1)-(4) bekezdése értelmében a Kúria a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja.
- [22] A Kúria az elsőfokú bíróság helyes megállapításával egyezően rögzíti, hogy az adóhatóság a per tárgyát képező határozatában a felperes tárgydíszaki bevallásának adatait elfogadta, kizárólag a megelőző időszak ellenőrzése alapján hozott határozatban szereplő következő időszakra átvihető követelés-különbözet elszámolását végezte el, annak összegét a felperes által a tárgydíszakban visszaigényelni kívánt összegből levonta. Az eljárás tárgyát tehát nem képezte a felperes által kötött gépjármű adásvételi- és bérleti szerződések adójogi minősítése, így ez a Pp. 324. § (1) bekezdése és 339. § (1) bekezdése értelmében a per tárgya sem lehetett. Ennek következtében a felperes a felülvizsgálati kérelmében a szerződésekkel kapcsolatos hiányos ítéleti tényállásra és jogszabálysértő jogértelmezésre alaptalanul hivatkozott.
- [23] Azt is helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a felperes keresetlevelében, vagy legkésőbb a keresettel egyébként támadott részében a per első tárgyalásán a tényállás téves vagy hiányos voltát nem állította, így a Pp. 335/A. § (1) bekezdése értelmében a felperes által előadottak érdemi vizsgálatára az elsőfokú bíróságnak nem volt jogszabályi lehetősége, mert a kereset megváltoztatására, kiterjesztésére (felemelésére) legkésőbb az első tárgyaláson lett volna mód, és csak a keresetlevélben egyébként is kifogásolt határozati rendelkezések vonatkozásában.
- [24] Mindezek következtében a Kúria előtt folyó rendkívüli jogorvoslati eljárásnak sem képezhette tárgyát a felperes által kötött szerződésekkel kapcsolatos tényállás helyessége és a megállapodások adójogi minősítése, valamint az utóbbihoz kötődő - egyébként az elsőfokú eljárásban elő sem adott - tulajdonjoghoz és vállalkozás szabadságához való alapjogi sérelem.
- [25] A felperes felülvizsgálati kérelmében előadottak szerint lényegében azt is állította, hogy a jogorvoslathoz fűződő alapjogát sérti az a bírósági eljárás, amely keretében a korábban hozott adóhatósági határozatban foglaltakra alapított döntés esetén az alaphatározat tényállását nem vizsgálja a bíróság, ezáltal döntését nem valós tényállásra alapítja.

- [26] A Kúria e körben ismételten hangsúlyozza, hogy a szerződésekkel kapcsolatos tényállás megállapítása nem volt az adóhatósági eljárás, így az elsőfokú bírósági eljárás tárgya sem. A megelőző időszakra vonatkozó jogerős adóhatósági határozattal szemben a felperes igénybe vette a bírósági felülvizsgálatot, amely azonban számára sikerre nem vezetett, a bíróság jogerős ítéletével a keresetét elutasította. A bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (Bszi.) 2. § (1) bekezdése kimondja, hogy a bíróságok a vitássá tett vagy megsértett jogról, az önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközéséről és megsemmisítéséről, a helyi önkormányzat törvényen alapuló jogalkotási kötelezettsége elmulasztásának megállapításáról - törvényben szabályozott eljárás során - véglegesen döntenek. A Pp. 229. § (1) bekezdése szerint a keresettel érvényesített jog tárgyában hozott ítélet jogereje kizárja, hogy ugyanabból a tényalaphoz származó ugyanazon jog iránt ugyanazok a felek - ideértve azok jogutódait is - egymás ellen új keresetet indíthassanak, vagy az ítéletben már elbírált jogot egymással szemben egyébként vitássá tehessék (anyagi jogerő). Figyelemmel arra, hogy a megelőző időszakban vizsgált szerződések, illetve az azokkal kapcsolatos közigazgatási döntés az elsőfokú bíróság 27.K.30.230/2017/15. számú jogerős ítélettel zárult per tárgya volt, a felperes a bírósági ítélet anyagi jogereje folytán a jelen per keretei között a korábbi határozat megállapításait még a törvényes keresetindítási határidőben sem támadhatta volna. Ennek megfelelően az elsőfokú bíróság a jogszabályok helyes alkalmazásával mellőzte e körben a felperesi előadások érdemi vizsgálatát és a bizonyítást. A Kúria megállapította ezért, hogy a felperes jogorvoslati jogát az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése értelmében a peres eljárás szabályai szerint gyakorolhatta, annak sérelme nem következett be.
- [27] Végül rámutat a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság helyes megállapítása szerint a felperes az adóbírság csökkentése vonatkozásában keresetlevelében érvelést külön nem terjesztett elő. Emellett csak a felülvizsgálati kérelmében hivatkozott arra, hogy a szankció alkalmazása ellentétes a *ne bis in idem* elvével, azaz a kettős értékelés tilalmával. Figyelemmel arra, hogy a kereset megváltoztatására a Kúria előtt folyó rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs törvényes lehetőség, ugyanazon jogsértő magatartás kettős értékelése, szankcionálása tilalmának megsértése a keresetindítási határidőben előterjesztett keresetlevelében, illetve legkésőbb a per első tárgyalásán történő előadás esetén lehetett volna a közigazgatási per, majd a rendkívüli jogorvoslat tárgya. A Kúria ezen jogsérelem érdemi vizsgálatát a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó 330. § (2) bekezdése és 335/A. § (1) bekezdése értelmében nem végezhetette el.

- [28] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság az adóhatósági határozatok aláírásával kapcsolatos megállapításait nem támadta, a Kúria mindezek folytán a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a támadott részében pedig a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [29] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [30] A Kúria a felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43. § (3) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján rendelkezett.
- [31] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (4) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2020. január 23.

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