



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
végzése

Az ügy száma: Kfv.V.35.428/2022/7.
A tanács tagjai: dr. Darák Péter tanácselnök
dr. Demjén Péter előadó bíró
dr. Márton Gizella bíró
Ságiné dr. Márkus Anett
dr. Stefancsik Márta
A felperes: felperes1 (cím1)
A felperes képviselője: Nagy és Trócsányi Ügyvédi Iroda (cím2; eljáró ügyvéd:
jogi képviselő1)
Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli
Igazgatósága (cím3)
Az alperes képviselője: dr. Kocsis László jogtanácsos
A per tárgya: adóügy
A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél: az alperes
A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Törvényszék 31.K.705.481/2021/12.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 31.K.705.481/2021/12. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét személyenként 350.000 (háromszázötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes tollkereskedelemmel foglalkozó gazdasági társaság, melynél az elsőfokú adóhatóság 2012. április 1. és szeptember 30. közötti időszakra vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett általános forgalmi adó adónemben. A vizsgálat során megállapította, hogy a felperes a tárgyi időszakban levonásban helyezte a gazdasági társaság1 (a továbbiakban: Kft.1.), a gazdasági társaság2 (a továbbiakban: Kft.2.), valamint a gazdasági társaság3 (a továbbiakban: Kft.3.) számlakibocsátók által „toll” termék értékesítéséről szóló számlák általános forgalmi adó tartalmát. A felperes a terméket feldolgozás, illetve továbbértékesítés céljából szerezte be. A revízió rögzítette, hogy a felperes által beszerzett, majd több esetben feldolgozott áru legfőbb belföldi partnereként az gazdasági társaság4 társasághoz került továbbértékesítésre.

[2] Az adóhatóság megállapította, hogy a felperes bizonylati rendszere, alapbizonylati köre, azok kiállítása, feldolgozása, rögzítése és ezzel a készletvezetése tudatosan úgy történt, hogy elfedje a felperes által igazolatlan eredetű áruk befogadását utólag kiállított bizonylatok dokumentálásával. A gazdasági társaság3 és a gazdasági társaság2 kapcsán azt állapította meg, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény a számlákon szereplő felek között jött létre, de a felperes tudott az adókijátszás megvalósulásáról, a gazdasági társaság1 kapcsán pedig azt, hogy a számlákon szereplő gazdasági események nem a számlán szereplő felek között jöttek létre, a számlakibocsátó a szükséges árualappal nem rendelkezett, egyetlen beszállítója által gyűjtött áru sem fedezte a számlákon szereplő mennyiséget.

[3] Az elsőfokú adóhatóság ezért a 2016. május 6. napján kelt 2001645269 számú határozatával a felperes terhére 45.451.000 forint teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg. Az adóhiány után 90.902.000 forint adóbírságot szabott ki és 9.492.000 forint késedelmi pótlékot számított fel.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. szeptember 5-én kelt 2154066173 számú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát a késedelmi pótlék tekintetében megváltoztatta és 5.060.000 forint késedelmi pótlékot állapított meg, egyebekben az elsőfokú határozat megváltoztatással nem érintett rendelkezéseit fenntartotta. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság a tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, a rendelkezésre álló adatok, tények, bizonyítékok alátámasztják az adóhatóság által feltárt tényállást. Helyesen állapította meg az elsőfokú adóhatóság – az adózó igazolt forrásból származó ipari kacsatoll vásárlása és továbbértékesítése vonatkozásában –, hogy a számlákon nem tüntették fel a beszállított áru fajtáját, minőségét, amely a felperes által meghatározott minőségi rögzítő kód, a cikktörzslista nélkül az eladónak nem mond semmit. A felperes által készített és a beszállító által utóbb aláírt dokumentáción, olyan, a minőséget jelző kódok szerepeltek, melynek jelentésével az eladó nincs tisztában, nem tudja tényszerűen, hogy mit ír alá, a számlákban szereplő áruk kétséget kizáróan nem azonosíthatóak. A szállítást végző vállalkozás menetlevelei hiányossága és a felperes által megjelölt kapuskönyvek szintén nem igazolják a szállítás megtörténtét. Az írásos megrendelések hiányának kiemelése mellett elvitatta a keretszerződések érdemi információtartalmát és a gazdasági eseményeket igazolását. A bizonyítékok alapján a gazdasági társaság3 és a gazdasági társaság2 társaságok által bizonylatolt árubeszerzések megvalósulása ténylegesen nem igazolt. Az elsőfokú adóhatóság határozata tartalmaz olyan szövegrészt, hogy e társaságoktól az árubeszerzések megtörténtek, e megállapítás azonban a rendelkezésre álló bizonylatokkal ellentétes. A számlakibocsátói oldalon végzett ellenőrzések a nyilvántartások teljes hiányát állapították meg. A felperes beszerzései így egyik beszállítótól sem igazolódtak.

[5] Az elsőfokú adóhatósággal egyezően állapította meg a felperesnek a beszállítók kiválasztási gyakorlatára vonatkozó tényeket. A fellebbezési eljárás során megállapította, hogy a felperes annak ellenére fogadott be számlákat a három, a számlakibocsátásokat röviddel megelőzően alakult beszállítótól, hogy tisztában volt a képviselők korábbi cégének működési szabálytalanságaival. A bálaadatok alapján is vitatta az áru mennyiségének és minőségének rekonstruálhatóságát. A könyvekben szereplő beszerzési bizonylatok vonatkozásában is osztotta az elsőfokú adóhatóság álláspontját. A szállítások megtörténtének igazolására előterjesztett tanú meghallgatásokra vonatkozó indítvány nem megalapozott, mivel a felsorolt személyek meghallgatása nem oldja fel a bizonylatok hiányosságait. A felperes szakértő kirendelésére vonatkozó indítványát nem tartotta megalapozottnak, határozatának megállapítása szerint objektív körülmények alapján megállapítható, hogy a felperes tudta, hogy beszerzéseivel az áfa kikerülését megvalósító ügyletben vett részt, a körülmények azt is alátámasztják, hogy a számlák fiktívek és a felperes részt vett az ügyletek körülményeinek alakításában is. Megállapította, hogy a késedelmi pótlék jogalapja fennáll, annak mértékénél azonban az elsőfokú adóhatóság a felperes folyószámláján fennálló túlfizetéseket nem vette figyelembe, ezt az alperes korrigálva, az elsőfokú határozat ezen részét módosította.

[6] Alkalmazott jogszabályként az alperes a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdésére, 16. § (3) bekezdésére, 165. és 166. § (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. §, 120. § és 127. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 1. § (7) és 2. § (1) bekezdésére hivatkozott.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[7] A felperes keresetében a jogerős határozat – elsőfokú határozatra is kiterjedő – hatályon kívül helyezését és az eljárás megszüntetését kérte. Szerinte az alperes határozata iratellenes, ennél fogva megalapozatlan, jogellenes. Megjelölte a jogerős határozat által megsértett jogszabályhelyeket, melyek a régi Art. 1. § (1), (3), (6) bekezdése, 95. § (1) bekezdése, 97. § (4)-(6) bekezdései, 170. § (1) bekezdése, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50. § (6) bekezdése, az Áfa tv. 120. §-a, 127. §, 168-172. §, a Számv. tv. 165. §, 15. § (3) bekezdése, 16. § (3) bekezdése és 166. § (1) bekezdése.

[8] Sérelmezte az észrevételeinek mellőzésével meghozott elsőfokú és a fellebbezésben foglaltakat figyelmen kívül hagyó alperesi döntést. Ez utóbbihoz kapcsolódva hivatkozott a keresetlevél 74. pontjában az ignorált bizonyítékanalízisre. Hivatkozott arra, hogy az alperes a tényállást nem tárta fel teljes mértékben, kiemelte, hogy a gazdasági társaságl az elsőfokú hatóság által is elismert gazdasági tevékenységet végzett, árualappal rendelkezett, ezt a NAV Hajdú-Bihar Megyei Adóigazgatósága által a társaságnál lefolytatott vizsgálat is igazolta. Az alperes oly módon állapította meg az adólevonási jog megtagadásához szükséges objektív körülmények fennállását, hogy közben elvetette a termék szakismeretekkel és laboratóriumi vizsgálatokkal történő minőség megállapításának kérdését. A fennmaradó objektív körülmények iratellenesek és a megállapítások alátámasztására nem alkalmasak.

[9] Vitatta, hogy a felperes árnyilvántartási és bizonylati rendszere a beszerzések rekonstruálhatatlanságát igazolná, a számlákhoz további dokumentumok kapcsolódnak, amelyek annak valós tartalmát támasztják alá. A valós teljesítést ezen iratok (szállítólevelek,

súlylisták, adásvételi szerződések, menetlevelek, folyamatleírás) a felperes által beszerzett szakértői vélemény és egyéb dokumentumok is alátámasztják. Az adókijátszáshoz kapcsolódó tudattartalomra nézve, részletesen hivatkozott alperes határozatában lévő ellentmondásokra, figyelembe nem vett bizonyítékokra és bizonyítási indítványokat is előterjesztett. Vitatta a egyébakra tett megállapítások megalapozottságát, az ügyletek vonatkozásában a pozitív tudattartalmat, és e körben utalt a Kúria Kfv.I.35.009/2012/6. számú ítéletében foglaltakra.

[10] Az alperes érdemi ellenkérelmében – a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett – a kereset elutasítását kérte.

A megelőző bírósági eljárásban hozott döntés, a Kúria korábbi végzése

[11] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.32.383/2018/3. számú ítéletével az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal – hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Indokolása szerint az alperes az elsőfokú határozathoz képest nemhogy eltérő tényállást rögzített, hanem egymást kizáró tényállást állapított meg, mivel az elsőfokú adóhatóság egy társaság kivételével a gazdasági események létrejöttét nem vitatta el, az alperes az elsőfokú határozatot helybenhagyva állapított meg ezzel ellentétes tényállást, ezzel megsértette a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjában és a régi Art. 97. § (4) bekezdésében foglaltakat.

[12] Megállapította, hogy tényként kezeli a jogerős határozat az igazolatlan eredetű áruk beszerzését anélkül, hogy ennek bizonyítékait ismertette volna, mivel nem derül ki, hogy a felperes igazolatlan forrásból meglévő készleteit próbálta meg leplezni a vitatott beszállítók számláival, vagy a vitatott beszállítóktól szerzett be és igazolatlanul minősített beszerzéseit próbálta leplezni. Rögzítette, hogy szakértő kellett volna igénybe vennie a döntéshez a hatóságnak, a bizonyítékok egyenként és összességében történő értékelése nem történt meg, az elsőfokú adóhatóság azokat csak felsorolta, de nem értékelte, más esetekben az értékelés önmagával is ellentétes. Jogsértően mellőzte a tanúbizonyítást is a határozat. A megismételt adóhatósági eljárásra szakértő igénybevételét, továbbá valamennyi bizonyíték értékelését írta elő.

[13] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán a Kúria a Kfv.I.35.038/2019/8. számú végzésével (a továbbiakban: a Kúria korábbi végzése) az ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Indokolásában rögzítette, hogy az elsőfokú bíróság ítélete lényegében történeti tényállást nem állapít meg, csupán a kereseti kérelem és az alperesi ellenkérelem ismertetése előtt a vizsgálat elrendelésének tényét, valamint az ügyben hozott első- és másodfokú határozatok történéseit ismerteti, ami nem azonos a megállapítandó történeti tényállással. Megállapította, hogy az elsőfokú bíróság megsértette az elsőfokú eljárás lényeges szabályait, a keresetben meg nem jelölt jogszabálysértésre alapozva hozta meg döntését.

A megismételt eljárásra előírta, hogy az elsőfokú bíróságnak rögzítenie kell az általa megállapított történeti tényállást, döntését a megállapított tények, bizonyítékok és jogszabályok összevetésével kell indokolnia, a jogvita eldöntése szempontjából lényeges körülményeket logikus sorrendben össze kell vetnie az alperesi határozat megállapításával és döntenie az egyes érvek elfogadásáról vagy elutasításáról. Előadta, hogy az alperes határozatának meghozatali időpontjában a Kúria még nem alkotta meg az 5/2006. (IX. 26.) KMK véleményét (a továbbiakban: KMK vélemény), amely véleményben megfogalmazott vizsgálati keretek azonban a bírói gyakorlatban már érvényesültek. A gazdasági események

vizsgálata körében a bíróságnak a KMK vélemény 2. pontja értelmében elsődlegesen abban kell állást foglalni, hogy amennyiben a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre, milyen a számlabefogadónak a gazdasági eseménnyel kapcsolatos magatartása. A toll, mint különleges termék beszerzésére irányuló gazdasági ügyletek megtörténtének vizsgálatához azonban nem szükséges szakértői vélemény beszerzése. Felhívta a figyelmet rá, hogy a bizonyító félnek azt is meg kell jelölnie, hogy mely bizonyítási eszközzel, mely tény vagy körülményt kívánja bizonyítani.

Az elsőfokú bíróság ítélete

[14] A megismételt bírósági eljárásban a szervezeti átalakulás folytán eljáró Fővárosi Törvényszék (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) jogerős ítéletével az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte.

[15] Indokolásában rögzítette, hogy a keresetlevél kötelező tartalmi elemeit a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) az általános szabályok szerint rendezi, a 330. § a többletkövetelményeket jelöli meg, amelyek a közigazgatási per sajátosságaiból fakadnak. Tételes jogi és gyakorlati alapja, igazolható indoka nincs annak, hogy a felperes köteles a jogsértésre tett tényállítását konkrét jogszabállyal is megjelölni. Ezt alátámasztja, hogy a régi Pp. XX. fejezete nem utal vissza a jogszabálysértés megjelölése esetén a keresetlevélnek a konkrét jogszabályhely megjelölése érdekében történő 95. § szerinti hiánypótlására. A felperes a keresetlevelében egyértelmű tényállítást tett az ignorált fellebbezés bizonyítékanalízis körében. A Kúria korábbi végzése is elismerte a mellőzött bizonyítékok hivatkozását. A felperes a fellebbezés jogszabályhelyét konkrétan nem jelölte meg a nevesített jogszabályhelyek között, azonban van a gyakorlat által igazolható indoka annak, hogy a bíróság a megállapított jogsértéssel kapcsolatban további, a keresetlevélben nem említett jogszabály helyet is megjelölhet (BH2017.100., BH2019.64., BDT2007.1580.). A bíróság adóügyi közigazgatási perben nem a fél által megjelölt konkrét jogcímhez, hanem a fél által érvényesíteni kívánt joghoz van kötve. Ehhez kapcsolódva a Kúria korábbi végzése [22] pontja alapján elsődlegesen az eljárási jogszabálysértéseket vizsgálta a kereset alapján. A bizonyítékanalízis, mint mellőzött bizonyíték alapján a fellebbezési jog megsértését megalapozottnak ítélte. Utalt az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésére, az Alkotmánybíróság a 9/2017. (IV. 18.), valamint a 12/2019. (IV. 8.) AB határozataira. Megállapította, hogy a felperes jogorvoslati joga sérült, mivel az Alkotmánybíróság határozatai alapján a jogorvoslati jog egységes, azon belül a mulasztás súlyozására nincs precedens. A régi Pp. 163. § (2) bekezdése és 206. § (1) bekezdése alapján biztosított felhatalmazásra tekintettel a felperes által bírói felhívásra ténylegesen és tételesen nem vitatott előadás alapján a fellebbezés részét képező bizonyítékanalízis teljes érdemi elbírálásnak hiányát az alperes előadása alapján is tényként állapította meg. Hivatkozott a 3/2015. (II. 2.) és a 30/2015. (X. 15.) AB határozatra és kifejtette, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárás lefolytatását meghatározó régi Art. rendelkezései alapján az alperesnek a fellebbezést és az azt megelőző eljárást is vizsgálnia kell, a rendelkezés szelektálására, bizonyos hivatkozások mellőzésére nincs felhatalmazása. A felperes jogorvoslati joga a régi Art. 1. § (3) bekezdése, 136. § (6) bekezdése és 138. §-a alapján sérült, ez pedig a bíróság által nem orvosolható, az ügy érdemére kiható mulasztás.

[16] A fellebbezés elbírálásának elmulasztása okán az elsőfokú bíróság elsőként foglalna állást azokban a kérdésekben, amelyre hatásköre és alkotmányos indoka nincs. Mivel az

alperes határozatának hatályon kívül helyezését az alkotmánybírósági határozatok indokolták, a bíróság az iratok és a perbeli nyilatkozatok alapján felismerte az Alaptörvényben biztosított jog érintettségét, annak jelentőségét az Alkotmánybíróság határozatai miatt elvitatni nem lehetett, ezért az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. A jogorvoslat joga, mint alapjog megsértésének megállapítása miatt jelen esetben a hatásköri szabályok figyelembe vételével az alperes előtti, azaz a másodfokú közigazgatási eljárástól kell az eljárást megismételni.

[17] Az ítélet jogi indoka alapján a bíróságnak az ügy érdemében felhozott jogsérelmek vizsgálatára és a döntésre nem volt módja. A felperes az észrevétel mellőzésével meghozott elsőfokú döntés tekintetében a táblázatos, konkrét ténylegesen és objektíven mellőzött részeket nem mutatta be. Az észrevétel ellenében változatlan alperesi álláspont; az objektív érvek száma; a felperes által konkrétan megjelölt nem pedig általánosan a darabszámokkal igazolni vélt válaszok; vagy az általa alapvetően félre értelmezett alperesi tények és a mellőzött, az észrevétel érdemi elbírálásának hiánya közé nem tehető egyenlőségjel, míg az előbbiek adott esetben például a megalapozottság, utóbbi a tisztességes eljárás köré sorolható jogsérelem. Tételes, konkrét, kimutatott, kidolgozott mellőzés hiányában annak megállapítására és ezért az elsőfokú hatóság határozatára kiterjedő kasszációra nem volt mód.

[18] A felperes előkészítő iratában foglalt minden további eljárásjogi kifogását a megismételt eljárás során lehetősége van az alperesnek orvosolni. Nyomatékosította, hogy a teljesen mellőzött érveit az előkészítő irat mellékletében mutatta be, a bíróság ítélete pedig a fellebbezés ezzel kapcsolatos alperesi mulasztásával megsértett, tisztességes eljárás alapjogi védelmén alapul. Előadta, hogy nem látott olyan kérdést, amely az Európai Unió Bírósága előzetes döntését igényli. A megismételt eljárásra előírta, hogy az alperes köteles a felperes elsőfokú döntéssel szemben benyújtott fellebbezését érdemben és teljes mértékben vizsgálni és azzal kapcsolatos jogi álláspontjáról a határozatában számot adni.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[19] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, továbbá azt kérte, hogy a Kúria hozzon új határozatot, melyben a felperes keresetét elutasítja. Másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését és az ügyben eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[20] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a régi Pp. 215. §-át, 221. § (1) bekezdését, illetve 275. § (5) bekezdését, mivel az új eljárás során a Kúria végzésében előírtaknak nem tett eleget az elsőfokú bíróság.

[21] Az indokolása szerint az elsőfokú bíróság az ítéletét a kereseti kérelmen túlterjeszkedve hozta meg, mivel a kereseti kérelemben nem szerepel az adóhatóság mulasztásaként megjelölve a jogorvoslati jog megsértése és nincs megjelölve a jogorvoslati jogot tartalmazó jogszabályi rendelkezés a sérelmezett jogszabályok között. A régi Pp. 3. § (1) bekezdésére, 215. §-ára, 221. § (1) bekezdésére, 335/A. § (1) bekezdésére hivatkozva előadta, hogy a felperes keresetét az ítéletben értékelt körben az első tárgyaláson sem változtatta meg és mint önálló rendelkezésre, a kereset kiterjesztésére nem volt lehetősége. A felperes keresete nem tartalmazott kérelmet a jogorvoslati jog megsértésének megállapítására vonatkozóan.

[22] A kereset 32. pontjában jelölte meg a felperes az általa megsérteni vélt jogszabályi rendelkezéseket, melyek között nem szerepel egyetlen, a jogorvoslati joggal összefüggésbe

hozható jogszabályi rendelkezés sem. A kereset 38. pontjában található összetett mondatban kifejezetten az első- és másodfokú határozatok ténybeli megalapozatlanságát kifogásolja és csak az első- és másodfokú közigazgatási határozat jelzőjeként tesz utalást az észrevétel és a fellebbezés mellőzésére, de azt konkrétan nem részletezi és nem kifogásolja. A kereset 74. pontja egy kérdői összetett mondat mellékmondataként utal arra, hogy az alperes ignorálta a fellebbezésben előadott bizonyítékanalízist, az egy kérdést tartalmaz, amely szintén az alperesi határozat ténybeli megalapozatlanságát firtatja és e közben jegyzi meg a fellebbezéshez csatolt bizonyítékanalízis mellőzését, de nem kapcsolódik e megjegyzéshez sem jogsértés megjelölése, sem kifogás.

[23] A jogorvoslati jog megsértését a felperes a keresetében nem kifogásolta, még konkrét jogszabálysértést sem jelölt meg erre vonatkozóan, ezért a BH2021.53. jogeset [42] pontja szerinti kúriai döntésnek is megfelelően, ilyen tartalmú jogsértés megállapítására a bíróság nem volt jogosult. Az elsőfokú ítélet a [10] pontjában maga is elismeri, hogy nem tartalmaz konkrét jogszabálysértésre történő utalást a kereset a jogorvoslati joggal kapcsolatban, majd a 18. pontjában megalapozatlanul azt állítja, hogy a keresetnek a régi Art. 1. § (3) bekezdésére történő hivatkozása a jogorvoslati jog megsértésére történő hivatkozásnak is értékelhető. E rendelkezés az adóigazgatási eljárás egyik alapelvét rögzíti, ami az adóigazgatási eljárás egészére vonatkozik, de ez nem feleltethető meg egy, a törvényben tételesen rögzített joggal, a jogorvoslati joggal. Ezt a deduktív jogértelmezést semmi sem támasztja alá.

[24] Iratellenes az elsőfokú ítélet [19] pontjában foglalt az a megállapítás, amely szerint az alperes mulasztása felértékelődik, mert a felperes a bizonyítékanalízist jelen felülvizsgálatra is a kereset indokai közé citálta. E mellékmondaton kívül a felperes nem utal a keresetében a bizonyítékanalízisre, ez azonban nem tekinthető felhívott bizonyítéknak. Az elsőfokú ítélet [4] pontjában ismerteti a felperes keresetét és e pontban is kizárólag a keresetlevél 74. pontjára hivatkozik a bizonyítékanalízissel összefüggésben.

[25] Megalapozatlanul hivatkozik az elsőfokú ítélet a Kúria végzésének [22] pontjára, mivel a kereset nem hivatkozott jogorvoslati jog megsértésére, mint eljárási jogszabálysértésre.

[26] Előadta, hogy a Fővárosi Törvényszék ugyanezen tanácsa előtt ugyanezen felperes teljesen analóg, jelen ügytől kizárólag a vizsgált időszak tekintetében eltérő eljárásában született ítéletét a Kúria a Kfv.VI.35.556/2021/7. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására utasította, mivel a keresetben meg nem jelölt jogszabálysértés miatt az ügy érdemi vizsgálata nélkül helyezte hatályon kívül az alperes határozatát az elsőfokú bíróság. Az adóigazgatási eljárás során a felperes jogosult volt a jogorvoslati jogát érvényesíteni, mely jogával élt is, így a jegyzőkönyvvel szemben észrevételt, az elsőfokú határozattal szemben fellebbezést terjesztett elő, melyekre az adóhatóság megfelelően és érdemben reagált. Az elsőfokú ítéletben szereplő alkotmánybíróági döntések lényege, hogy a jogorvoslati jog nem a jogorvoslati kérelemnek helyt adást, hanem az annak érdemben való elbírálásához fűződő jogot jelenti. A másodfokú adóhatóság a keresettel támadott határozatának 3-8. oldalán ismertette a felperes fellebbezését, majd érdemben reagált arra.

[27] Az elsőfokú bíróság ítéletében megállapította, hogy az alperes a felperes fellebbezésében foglalt bizonyítékanalízist nem bírálta el. Ez a megállapítás iratellenes. A felperes fellebbezésének I. pontja az „adóhatóság bizonyítékai” címet viseli. E rész 16. pontjában a felperes kijelenti: „Az elsőfokú adóhatóság bizonyítékainak és azok megalapozatlanságának részletes kifejtését a jelen fellebbezés III. (3) pontjában található táblázat tartalmazza.”. E táblázat a bizonyítékanalízis. Megállapítható, hogy maga a bizonyítékanalízis nem tekinthető egy olyan külön felperesi álláspontnak, amelyre külön nevesítve kellett volna állást foglalni az alperesi adóhatóságnak. A fellebbezés III. részében a

felperes ismertette az EUB és a Kúria általa fontosnak vélt ítélkezési gyakorlatát, majd a 49. pontban jelezte, hogy az ismertetett bírói gyakorlat tükrében elvégezte a III. pontban bemutatott bizonyítékanalízist. Ez nem más, mint a Kúria ítéleteiből a felperes számára kiolvasható egyes elvi tételek ütköztetése az alperes által figyelembe vett bizonyítékokkal táblázatos formában. Ismét megjelölte a fellebbezés előző részeiben már hivatkozott egyes kúriai ítéleteket és ezek tükrében az adóellenőrzés megállapításait az általa kiválasztott szempontok alapján minősítette. Az analízis tehát a felperes által készített táblázat, amelyben összefoglalta véleményét az alperes határozatával szemben, ez kizárólag formailag választható el a fellebbezés többi részétől.

[28] A kereset nem hivatkozik és nem utal vissza sem a fellebbezésre, sem a bizonyítékanalízisre, hanem a másodfokú határozat és az „előzmények” ismertetését követően a IV-V. részekben (41-75. pontok) érdemben összefoglalja a másodfokú határozat megalapozatlanságát alátámasztó érveit, amely párhuzamot mutat a fellebbezés bizonyítékanalízis elnevezésű táblázatában foglaltakkal. Mivel az alperes a fellebbezést érdemben elbírált, ezért a bizonyítékanalízis elbírálása is kétség kívül megtörtént.

[29] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Álláspontja szerint az ítélet illeszkedik a keresethez, megmarad annak keretei között. A felperes keresetében nem csak annak 32. pontjában, de azon túl is részletesen megjelölte az alperesi határozatban fellelhető jogsértéseket, így a 38. és 74. pontokban a felperesi fellebbezés, különösen annak III. (3) pontjában bizonyítékanalízis ignorálását is sérelmezte. A felperes álláspontja szerint a jogsérelmét a keresetében a régi Pp. és a bírósági gyakorlat által elvárt módon szerepeltette. Álláspontja szerint a felperes jogorvoslati joga valóban sérült, mert az alperes nem bírálta el teljes körűen a fellebbezés. A felhozott érvekre vagy egyáltalán nem reagált, vagy mindössze néhány mondatos, konkrétumokat mellőző választ adott csak határozatában és a felperesi bizonyítékokat ignorálta. Az alperes az EUB gyakorlatával ellentétesen tagadja meg az adólevonás jogát beszállítói hiányosságokat állítva, miközben azt sem igazolta, hogy ezek a felperesnek felróhatók, illetve azokról tudott vagy tudnia kellett volna.

A Kúria döntése és jogi indokai

[30] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[31] A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős ítélet meghozatalakor rendelkezésére álló iratok és bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálat kereteit a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem jelöli ki.

[32] A régi Pp. 275. § (5) bekezdése szerint, ha a Kúria az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan kötelező utasításokat ad. Az elsőfokú bíróságnak a megismételt elsőfokú eljárásban a Kúria végzésében megállapított iránymutatás szerint kell az eljárást lefolytatnia, az köti az új eljárást lefolytató bíróságot (Kfv.V.35.460/2011/5. szám). Így az elsőfokú ítélet jogszerűségét elsődlegesen az alapján kellett megítélni, hogy az eleget tett-e a kötelezően alkalmazandó korábbi kúriai végzésben foglaltaknak.

[33] A jelen megismételt eljárásra azért került sor, mivel a Kúria korábbi végzésével az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította és végzésében igen

részletes iránymutatást adott az új eljárásra (tényállás-megállapítási kötelezettség, gazdasági esemény értékelése a KMK vélemény 2. pontja alapján, állásfoglalás bizonyítási indítvány indokoltságáról, arról, hogy a beszerzett bizonyítékok értékelése megfelelően történt-e, stb.). Az elsőfokú bíróság a Kúria korábbi végzésének [25]-[31] pontjaiban foglalt iránymutatásnak nem tett eleget, a megismételt eljárásban nem végezte el az alperes határozatának felülvizsgálatát a Kúria korábbi végzésében megadott szempontok szerint annak ellenére, hogy a Kúria korábbi végzése kötötte az elsőfokú bíróságot. Ezért a jogerős ítélet jogszabálysértő.

[34] Az alperes a felülvizsgálati kérelmét részben ugyanakkor arra alapította, hogy az elsőfokú bíróság a kereseti kérelmen túlterjeszkedve hozta meg az ítéletét. A fenti jogszabálysértés önmagában alapot ad az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezésére és az eljárás megismétlésére. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság valóban túlterjeszkedett a kereseti kérelmen, ezért ítélete ez okból is jogszabálysértő.

[35] A döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen, illetve az ellenkérelmen; ez a szabály a főkövetelés járulékaire (kamat, költség stb.) is kiterjed [régi Pp. 215. §]. Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti [Alaptörvény XVIII. cikk (7) bekezdés].

[36] Az Alkotmánybíróság számos határozatában foglalkozott a jogorvoslathoz való jog tartalmának megállapításával, mely szerint „A jogorvoslathoz való jog olyan alkotmányos alapjog, amely tárgyat tekintve a bírói, illetőleg a hatósági (más közigazgatási) döntésekre terjed ki, tartalmát tekintve pedig azt kívánja meg, hogy valamennyi az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez vagy azon szerv magasabb fórumához fordulni (...). Nem következik mindebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják {3064/2014. (III. 26.) AB határozat Indokolásának [15]-[17] bekezdései}”.

[37] Alappal hivatkozott arra a felülvizsgálati kérelem, hogy a felperes ügyében fellebbezés alapján az alperesi hatósági határozat, az elsőfokú bíróság és a Kúria eljárása után meghozott jogerős bírósági döntés azt tanúsítja, hogy a felperes élhetett és élt is jogorvoslati jogával. Téves az a hivatkozása a felperesnek, hogy a régi Art. 97. § (4), (6) bekezdéseire utalás jogorvoslati joga megsértésére vonatkozó konkrét jogszabálysértésnek minősülne, illetve tévedett az elsőfokú bíróság is, amikor ezt ekként minősítette.

[38] A közigazgatási perben a kereseti kérelem nem általában vonatkozik a közigazgatási határozat felülvizsgálatára, hanem meghatározott irányú felülvizsgálatot kérhet a felperes. A régi Pp. 3. § (2) bekezdése értelmében a bíróság a felek által előterjesztett kérelemhez kötve van, a régi Pp. 213. § (1) bekezdése szerint pedig az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre. A közigazgatási perben a kereset – így a közigazgatási döntés felülvizsgálatának korlátait – a régi Pp. 330. § (2) bekezdésében és 335/A. § (1) bekezdésében meghatározott időn belül előterjesztett kereset szabja meg, figyelemmel a régi Pp. 215. § már idézett rendelkezéseire is. Ezen jogszabályi rendelkezések alapján a felperes törvényes határidőben előterjesztett keresetének elbírálása a kereset keretei között történhet [Kfv.VI.35.556/2021/7.]. Megvizsgálva a felperes keresetlevelét, megállapítható, hogy a felperes az alperes tényállás-felderítési kötelezettségének hiányosságát, a régi Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseiben foglaltakat, a bizonyítékok téves mérlegelését sérelmezte, iratellenes megállapításokra utalt, az általa felajánlott bizonyítás lefolytatásának hiányosságára, azonban jogorvoslati joga megsértésére nem hivatkozott. Erre vonatkozó konkrét jogszabálysértés megjelölésére nem került sor.

[39] Azzal pedig, hogy az elsőfokú bíróság a keresetben meg nem jelölt jogszabálysértés miatt helyezte hatályon kívül az alperes határozatát, lényeges eljárási szabálysértést követett el.

[40] Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet jogszabálysértő, így azt a régi Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[41] A felperes keresetlevele konkrétan, jogszabályi hivatkozással feltüntette, hogy az alperesi határozatot milyen körben támadja. A kereseti kérelemhez kötöttség szabályai szerint ettől az elsőfokú bíróságnak eltérnie nem lehet, az új eljárásban a kereset alapján kell az alperes határozatának törvényességi felülvizsgálatát az eljárási szabályok szerint lefolytatnia.

[42] Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak a Kúria korábbi végzésének [25]-[31] pontjában foglaltak szerint kell eljárnia, az ott szereplő iránymutatásban foglaltak szerint kell a megismételt eljárást lefolytatnia és annak eredményeként döntését meghoznia.

A döntés elvi tartalma

Amennyiben a Kúria hatályon kívül helyező végzésében szereplő új eljárásra adott iránymutatást a megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság nem tartja be, ezen felül pedig a keresetben meg nem jelölt jogszabálysértés miatt helyezi hatályon kívül az alperes határozatát, lényeges eljárási jogszabálysértést követ el.

Záró rész

[43] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[44] Alperes felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[45] A végzés ellen a további felülvizsgálatot a Pp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. június 15.

dr. Darák Péter
a tanács elnöke

dr. Demjén Péter
előadó bíró

dr. Márton Gizella
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett
bíró

dr. Stefancsik Márta
bíró

