

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.612/2011/4.szám

A Kúria a Solymár Károly Ügyvédi Iroda /..., ügyintéző: Dr. Solymár Károly ügyvéd/ által képviselt felperes neve /felperes címe/ felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. július 14. napján kelt 11.K.31.760/2011/6. számú végzésével kijavított, 2011. május 18. napján kelt 11.K.31.760/2011/4. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 11.K.31.760/2011/4. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezését hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - további 1.600.000 /azaz egymillió-hatszázezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2006., 2007. évekre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként - megismételt eljárásban - 2010. március 11. napján kelt ... számú határozatával a felperest 97.272.000 Ft adókülönbözet, 45.465.000 Ft adóbírság és 40.733.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2010. augusztus 11. napján kelt ... számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 16.§ /2/, /14/ bekezdései, 32.§-ának /1/ bekezdése, 35.§-ának /1/ bekezdése, 44.§-ának /5/ bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a

továbbiakban: Sztv./ 15.§-ának /3/ bekezdése, a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény /a továbbiakban: Mtv./ 193/C.§ a.) pontja, 193/D.§ /1/ bekezdése, 193/G.§ /8/ bekezdés a.) pontja, a munkaerő-kölcsönzési és a magán-munkaközvetítési tevékenység nyilvántartásba vételéről szóló 118/2001(VI.30.)Korm. rendelet 9.§ /2/ bekezdése, a gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvény /a továbbiakban: Gt./ 39.§ /1/-/5/ bekezdése, 40.§ /1/-/3/ bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint /1.1 pont/ a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az elsőfokú hatóság jogszerűen állapította meg, hogy a /a továbbiakban: H.Kft./ által kibocsátott számlákra a felperes adólevonási jogot nem alapíthatott volna, mert a számlákban szereplő gazdasági események a számlákban feltüntetett felek között nem valósultak meg.

Az alperes /1.2 pont/ a ... /a továbbiakban: K.Kft./ által kibocsátott számlákra vonatkozóan is azt állapította meg, hogy az elsőfokú hatóság széles körű bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűen nem fogadta el az adózó adólevonási jogának gyakorlását e cég bizonylatai alapján, mert a számlákban feltüntetett gazdasági események a valóságban nem történtek meg.

Az adóhatóság a H.Kft és a K.Kft. számlái körében a felperes részéről a kellő körültekintés teljes hiányát állapította meg.

Az alperes rögzítette /2. pont/, hogy a felperes gépjárműveket vett bérbe a ...-tól /a továbbiakban: M.Kft./. A ...forgalmi rendszámú /frsz./ személygépkocsi bérbeadásáról kibocsátott számlákat hiteltelennek minősítette, mert e cég nem rendelkezett a szolgáltatás teljesítéséhez szükséges tárgyi feltétellel. További három /...frsz-ú/ gépkocsi bérleti számlákra vonatkozóan pedig azt állapította meg, hogy az Áfa tv. bérbeadás esetére szabályozott speciális teljesítési időpontjai - a szerződésekre, és szerződésmódosításokra is figyelemmel - e számlákban nem megtartottak, stornírozásuk és megfelelő tartalmú számlák kibocsátása hiányában csak a határozatban megjelölt összegben határozhatta volna meg a felperes a levonható adóját, a megfelelő számlák birtokában.

Az alperes szerint /4. pont/ az elsőfokú hatóság jogszerűen állapította meg, hogy a F. (M.) G. /a továbbiakban: F.M.G./ által kibocsátott számlák hiteltelen bizonylatok, adólevonási jog gyakorlására nem szolgálhatnak, ugyanis a rendelkezésre álló bizonyítékok a számlákban feltüntetett gazdasági események megtörténtét nem igazolják.

Az alperes megállapította továbbá /5./ pont, hogy a felperes bevallása és analitikája eltér, önellenőrzésének elfogadására pedig nincsen mód, mert azt a vonatkozó jogszabályok megsértésével folytatta le.

A felperes keresetében a másodfokú határozat hatályon kívül

helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást nem megfelelően tisztázta, a bizonyítékokat tévesen mérlegelte, jogszabálysértők megállapításai a H.Kft., a K.Kft., az M.Kft. (bérbeadásról), F.M.G. számlái, a bevallás-analitika vonatkozásában.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatának a 2.1.-hoz kapcsolódó megállapítását - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot e körben új eljárásra kötelezte, egyebekben a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint a bérleti jogviszony létrejöttét nem zárja ki, hogy a bérbeadó nem tulajdonos, ezért a ...frsz-ú személygépkocsi bérleti jogviszonyához kapcsolódó adózás körében az elsőfokú hatóság új eljárásra köteles. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóhatóság eljárási jogszabálysértés nélkül hozta meg döntését, határozata - a hatályon kívül helyezett rész kivételével - a keresettel érintett minden részében jogszerű.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljes körű teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§ /1/ bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 50.§ /1/ bekezdését, 105.§ /4/ bekezdését, az Áfa tv. 32.§-át, 33.§-át, 35.§ /1/ bekezdését, 43.§-át, 44.§ /5/ bekezdését, az Art. 97.§ /4/, /6/ bekezdéseit, 100.§ /3/ bekezdését, 136.§ /1/ bekezdését. Álláspontja szerint a bizonyítás eredményének szabad mérlegelése és meggyőződés szerinti elbírálása sem ad lehetőséget a tényeknek ellentmondó, jogsértő ítélet meghozatalára. Lényegében fenntartotta a kereseti kérelmében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, a felperes felülvizsgálati kérelmében a keresetének helyt adó ítéletrészt nem támadta, így azt a Kúria nem értékelhette.

Az Áfa tv. 32.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja alapján az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja

azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany rá áthárított. Az Áfa tv. 35.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja értelmében az adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla. Az Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára a Sztv.-nek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az Sztv. 15.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának /2/ bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

Az elsőfokú bíróság e jogszabályok megfelelő alkalmazásával, a közigazgatási eljárás és a per teljes anyaga, a felek bizonyítékai, és nyilatkozatai értékelésével állapította meg, hogy az alperes határozata a H.Kft., K.Kft., M.F.G. számlái vonatkozásában jogszerűek.

A per jogerős befejeződését követő rendkívüli jogorvoslati eljárásban a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A Pp. 206.§-ának megsértését csak a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése valósíthatta volna meg, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/.

A bíróság a bizonyítási indítványhoz nincs kötve, mellőzi a bizonyítás elrendelését, vagy a már elrendelt bizonyítás lefolytatását (kiegészítését, megismétlését), ha az a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen. A bíróság a polgári perben alakszerű bizonyítási szabályokhoz, a bizonyítás meghatározott módjához vagy meghatározott bizonyítási eszközök alkalmazásához nincs kötve, szabadon felhasználhatja a felek előadásait, valamint felhasználhat minden egyéb bizonyítékot, amely a tényállás felderítésére alkalmas /Pp. 3.§ /4/-/5/ bekezdés/.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyításra vonatkozó eljárási jogszabályokat nem sértette meg, a tanúbizonyítási indítványt pedig okszerűen utasította el.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése alapján ítéletében részletesen megindokolta, hogy melyek voltak azok a tények és bizonyítékok, amelyek alapján az értékelt számlák nem minősültek az előzetesen felszámított adót hitelesen igazoló bizonylatoknak. A felperes a Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése szerinti kötelezettsége ellenére megfelelő bizonyítékokkal nem igazolta, hogy a valóságban a számlatartalommal azonosan valósultak meg a gazdasági események.

Az adóhatóságnak a H.Kft., K.Kft., M.F.G. számláira vonatkozó megállapításait az Art. 97.§-ában szabályozott bizonyítási eljárás eredményezte, ahogyan az elsőfokú bíróság is a Pp. 163.§-ában, 164.§-ában foglaltak szerint lefolytatott bizonyítási eljárás alapján hozta meg ítéletét. Az adólevonás jogával kapcsolatos, alkalmazott jogszabályi kör és azok mikénti értékelése nem volt a felek között vitatott, felperes, ahogyan a keresetében is, úgy a felülvizsgálati kérelmében is a lefolytatott bizonyításnak, a bizonyítékok értékelésének a jogszerűségét sérelmezte. A lényegében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló kérelem teljesítésére azonban jogszabályi lehetőség, illetve a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján nincs lehetőség.

A Kúria egyet értett az elsőfokú bíróságnak az ítéletében kifejtett azon álláspontjával is, hogy az érintett számlák kapcsán a felperes nem járt el az Áfa tv. 44.§-ának /5/ bekezdésében szabályozott kellő körültekintéssel.

A felülmérlegelést az sem alapozta meg, hogy az elsőfokú ítéletben dátum elírás, hibás névírás szerepel, mert e hiba a döntésre ki nem hatott, a Pp. 224.§ /1/ bekezdése szerinti kijavítást indokolhat. Az Mtv. 193/G.§-ának /8/ bekezdése - amint arra a felperes helytállóan hivatkozott - 2006. január 1-jétől hatályos, alkalmazását a hatóság és az elsőfokú bíróság részéről az alapozta meg, hogy felperes könyveiben a H.Kft-től 2006. augusztus hónapig szerepeltek számlák.

Az M.Kft-től bérelt három személygépkocsi vonatkozásában tényyszerű, és az alkalmazott jogszabályok alapján jogszerű az elsőfokú bíróság, illetve az adóhatóság azon megállapítása, hogy a felperes részben korábban, részben magasabb összegben élt az adólevonási jogával, mint azt a helyesen kiállított számlák birtokában tehette volna.

Az adózó jogait és kötelezettségeit az ellenőrzési eljárásban az Art. 99.§, 100.§-ai szabályozzák. Az elsőfokú bíróság iratszerűen

rögzítette ítéletében, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv tartalmazza az M.Kft-nél végzett kapcsolódó vizsgálat vonatkozó adatait, így adatismertetési kötelezettségszegést az adóhatóság terhére nem állapíthatott meg.

Az önellenőrzéssel kapcsolatosan a Kúria a következőket rögzíti: az önellenőrzés nem egyszeri esemény, hanem egy folyamat, melynek különböző eljárási cselekményei vannak, amelyeket, illetve azok időpontját az Art. külön-külön meghatározza. Az Art. 49.§ /4/ bekezdése értelmében az önellenőrzéssel feltárt adót és költségvetési támogatást - a magánszemély jövedelemadója kivételével - a feltárás időpontjában nyilvántartásba kell venni. Az Art. 50.§ /1/ bekezdése alapján pedig a helyesbített adóalapot, adót és költségvetési támogatást a helyesbítéstől számított 15 napon belül az erre a célra szolgáló nyomtatványon (önellenőrzési lap) kell bevallani. E szabályozás szerint tehát az önellenőrzés a feltárással és annak nyilvántartásba vételével kezdődik, és az önellenőrzési lap benyújtásával fejeződik be. A perbeli esetben a felperes az Art. 49.§ /4/ bekezdésében foglalt nyilvántartásba vételnek az ellenőrzés kezdő napjáig való megtörténtét nem igazolta, ezért helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság jogszerűen nem fogadta el a felperes önellenőrzését.

Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezését hatályában fenntartotta.

Az alperesnek a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának határoznia nem kellett.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett, figyelemmel arra, hogy a felperes a felülvizsgálati kérelmén 900.000.000 Ft illetéket illetékbélyegben lerótt.

Budapest, 2012. július 5.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró