

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.342/2013/3.szám

A Kúria a Dr. Ügyvédi Iroda , ügyintéző: dr. ügyvéd) által képviselt felperesnek a dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. február 8. napján kelt 2.K.27.059/2013/2. számú ítélete ellen az alperes által 4. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.27.059/2013/2. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kettőszázezer) forint elsőfokú és 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilencszázezer) forint kereseti és 1.775.600 (egymillió-hétszázhetvenötezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2006. évre, valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú érdemi döntést az alperes a 2009. október 20. napján kelt . számú határozatában megváltoztatta, a felperes terhére összesen 18.635.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amit adóhiánynak minősített, javára 879.000 Ft adókülönbözetet írt elő, kötelezte általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben 8.565.000 Ft, nyugdíjbiztosítási, illetve egészségbiztosítási alapokat megillető járulékok adónemben 4.938.000, illetve 3.018.000

Ft, szakképzési hozzájárulás adónemben 412.000 Ft, munkaadói járulékok adónemben pedig 823.000 Ft, azaz összesen 17.756.000 Ft adókülönbözet megfizetésére, 10.226.000 Ft adóbírságot szabott ki, 11.317.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes érdemi döntése a következőket tartalmazza:

A felperes kimutatásai és könyvelése szerint 25.721.000 Ft nettó bekerülési költségű beruházást hajtott végre az ingatlanon (a továbbiakban: ingatlan), és a felmerült anyagköltségekről, az igénybe vett szolgáltatásokról szóló befogadott számlákon feltüntetett mindösszesen 5.144.000 Ft előzetesen felszámított áfát levonásba helyezte. A számlák közül 10-et a J. és T. Kft. (a továbbiakban: Kft.) állított ki. Ezekben a bizonylatokon nem azonosak a számmal, illetve betűvel írt összegek. Számmal 1.800.000 Ft, betűvel írva pedig egymillió-egyszáznyolcvanezer Ft szerepel, úgy, hogy a betűvel rögzített résznél az egymillió szembetűnő különbséggel került feltüntetésre. A Kft. birtokában lévő számlapéldányokon 150.000 Ft adóalap és 30.000 Ft áfa, azaz számmal írva egyenként bruttó 180.000 Ft, betűvel írva pedig egyszáznyolcvanezer Ft ellenérték szerepel. A számlakibocsátó bevételeit is 10 x 180.000 Ft, azaz 10 db számla alapján, mindösszesen 1.800.000 Ft bevételről nyújtotta be. A felperes könyvelésében és bevételeiben szereplő Kft. számlák ezért hiteltelenségük miatt nem alkalmasak áfa levonásra. Az elsőfokú adóhatóság helytállónak állapította meg azt is, hogy a felperes pénztárából kifizetett 15.000.000 Ft-ból, a tényleges ellenérték megfizetéséhez szükséges pénzeszközön felül, 13.500.000 Ft vállalkozáson kívüli cél érdekében került felhasználásra. Ezt az összeget a felperes pénzeszközei felett rendelkezési joggal bíró, könyvelésének szabályszerűségéért felelősséggel tartozó vezető tisztségviselő, P. L. (a továbbiakban: vezető) használta fel saját céljaira.

A felperes a C. Kft.-től (a továbbiakban: C. Kft) befogadott 3 számla alapján is jogosulatlanul gyakorolta adólevonási jogát. A C. Kft. által felperes felé leszámlázott teljesítések nem valós gazdasági események, a bizonylatokon feltüntetett összesen 6.444.000 Ft áfát a felperes jogszerűtlenül helyezte levonásba. Az elsőfokú adóhatóság helytállónak minősítette vállalkozásból személyes célra kivont jövedelemnek a C. Kft. számláihoz kapcsolódóan a felperes pénztárából kifizetett 5.304.000, illetve 8.630.000 Ft-ot figyelemmel arra, hogy a felperes könyvelésének szabályszerűségéért a vezető tisztségviselő egy személyben volt felelős, és a vállalkozás pénzeszközének kezelése is az ő feladatai közé tartozott, de ezekkel az összegekkel sajátjaként rendelkezett. A vezetőnek kifizetett összesen 27.434.000 Ft-ot az elsőfokú adóhatóság helyesen minősítette a személyi jövedelemadóról szóló többször módosított és kiegészített 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv) alapján magánszemély nem önálló tevékenységből származó jövedelmének. A vezető, mint a társaság tagja a társaság tevékenységében ténylegesen és személyesen

közreműködött, ezért társas vállalkozónak minősül, így a részére kifizetett illetve általa felvett összeg a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény 4. § 1. pontja, illetve 4. § k) pontja értelmében járulékalapot képező jövedelem, amely kapcsán a felperes a munkaadói járulék, illetve szakképzési hozzájárulás megállapítására, bevallására és megfizetésére vonatkozó kötelezettségeinek sem tett eleget. Személyi jellegű ráfordításnak minősül a természetes személy tulajdonos, tag személyes közreműködése ellenértékeként kivett összeg és bérjárulék is, ezért az elsőfokú adóhatóság a 13.500.000 Ft tulajdonos által kivett összeggel, valamint a felperes terhére megállapított nyugdíjbiztosítási, egészségbiztosítási, munkaadói járulékkal és szakképzési hozzájárulással jogszerűen növelte meg a felperes elszámolható költségeit, és helyesen került sor az adózás előtti eredmény ugyanilyen mértékű csökkentésére is, továbbá különadó fizetési kötelezettség adózó javára történő előírására.

Az áfa adónemben tett megállapítások kapcsán az elsőfokú adóhatóság bizonyította a számlák hiteltelenségét, a felperes kellő körültekintésének hiányát, ami nemcsak az előzetesen felszámított áfa levonását teszi jogszerűtlenné, hanem az adóbírság mérséklését is kizárja.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, eljárási és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozott.

Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy az alperes áfa adónemet érintő megállapításai, érdemi döntései a Kft. és a C. Kft. fiktív számlái tekintetében és az ezekhez kapcsolódó valamennyi adónem kapcsán helytállóak. A személyi jövedelem-adónemet, az adóelőleg levonási kötelezettséget, a járulékadónemekben tett megállapításokat, a felperesi költségelszámolást és adózás előtti eredményt érintően a tényállás részbeni tisztázatlansága miatt, a Kft. és az ingatlan tekintetében megvalósult beruházás kapcsán azonban indokolt a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezése és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése. Az alperes ugyanis nem bizonyította kellően a Kft.-nél kifogásolt 10 számlához kapcsolódóan, hogy a vezető a 13.500.000 Ft-ot vállalkozáson kívüli cél érdekében használta volna fel, ezért a tényállás e körben további kiegészítésre szorul. A határozatok teljes körű hatályon kívül helyezését kizárólag az indokolja, hogy a lefolytatandó bizonyítási eljárás adatai több adónemre is kihatóan megváltoztathatják az alperes érdemi döntésében tett megállapításokat. Az új eljárás során az adóhatóságnak kell a

beruházás időtartamát, annak tényleges értéken történő megvalósulását megállapítania, felül kell vizsgálnia a felperes könyvelési adatait abból a szempontból, hogy az adott beruházáshoz kapcsolódóan milyen költségelszámolás volt a felperes részéről, mikortól és milyen mértékben alkalmazott értékcsökkenési leírást. A felperesnek kell bizonyítania, hogy a beruházásra ténylegesen mennyit költött, miből fizette a beruházás költségeit, a vállalkozás elért eredménye fedezetet nyújthatott-e a megvalósult beruházásra. Nem hagyható figyelmen kívül, hogy a beruházáson más vállalkozó is dolgozott, függetlenül attól, hogy ennek nagy részét a Kft. valósította meg, és az sem, hogy a beruházáshoz kapcsolódóan vannak olyan bizonylatok, amelyek tekintetében fiktitivitas nem állapítható meg. Az alperesnek felül kell vizsgálnia a vállalkozás adott időszakra vonatkozó árbevételeinek nagyságát, könyvelési dokumentációját, a megvalósult beruházás költségkiadásait, ráfordításait és értékét. Tisztázni kell, hogy a felperesnek volt-e beruházás megvalósításához szükséges anyagi forrása, olyan árbevétele vagy tartaléka, amely lehetővé tette azt, hogy a vezető 27.434.000 Ft-ot vonjon ki a vállalkozásból, amit nem használt fel vállalkozási célra.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének teljes körű elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet ellentétes az Szja tv. 1. § (3) bekezdése, 4. § (1) bekezdésében, 25. § (1) bekezdésében, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 95. § (3) bekezdésében, 97. § (4) bekezdésében, 99. § (1) bekezdésében, 108. § (3) bekezdésében, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésében foglaltakkal.

A felperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Mindenekelőtt utal a Kúria arra, hogy a jogerős ítélet ellen a felperes felülvizsgálati kérelmet, csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, tehát nem vitatta a 13.500.000 Ft pénzeszközön felüli jogerős ítéleti érdemi döntést, illetve megállapításokat, ezért a Kúriának kizárólag abban a jogkérdésben kellett döntenie, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében megállapított tényállás és indokok alapján jogszerűen került-e sor, vagy sem a keresettel támadott adóhatósági határozatok teljes körű hatályon kívül helyezésére és új eljárás elrendelésére.

A Kúria a Pp. 275. § alapján eljárva, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a rendelkezésére álló iratok alapján rámutat arra, hogy az adóhatóság a beruházás megvalósulásának tényét

valóban nem vonta kétségbe és azt sem vitatta, hogy a beruházás a felperesi társaság érdekében merült fel. Az alperes a nettó 25.721.000 Ft bekerülési költséget azonban csak, mint a felperes kimutatásai és könyvelése szerinti bekerülési költséget rögzítette a határozatában, és a per során is ilyen tartalmú nyilatkozatot tett. Az ügy irataiból megállapíthatóan az alperes csak azokat a beruházáshoz kapcsolódó számlákat fogadta el, amelyek hitelessége megállapítható volt. Az alperesnek ez az eljárása jogszerű, mivel a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15. § (3) bekezdésében, 165. § (2) bekezdésében, 166. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint a tényállás tisztázása és bizonyítása az adóhatóság kötelezettsége, de az adózó is köteles együttműködni az adóhatósággal és bizonyítékait az ellenőrzés rendelkezésére kell bocsátania az Art. 95. § (3) bekezdése, 99. § (1) bekezdése értelmében. Az elsőfokú bíróság ítéletében helytállóan mutatott rá arra, hogy a közigazgatási és peres eljárás során is a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a beruházásra ténylegesen mennyit költött, miből fizette a költségeit, ezért az a tény, hogy e kötelezettségének a felperes a közigazgatási eljárás során, továbbá a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva a perben sem tett eleget, nem eshet az alperes terhére. Az elsőfokú bíróság tehát az e körben általa szükségesnek és lehetségesnek ítélt bizonyítás elmaradását tévesen tekintette az Art. 97. §-ának megszegése miatti hatályon kívül helyezésre, új eljárás elrendelésre okot adó körülménynek.

Az alperes helytállóan hivatkozott arra is, hogy olyan tényállási elemek tisztázására kötelezte az első fokú bíróság, amelyek érdemi döntése jogszerűségének bírósági felülvizsgálata szempontjából nem relevánsak. Egy esetleges megismételt eljárás során ugyanis annak akár szakértő általi megállapítása, hogy a megvalósult ingatlan beruházás bekerülési költsége a kivitelezés időszakában és árszínvonalon milyen pénzeszközt igényelt, nem alkalmas annak alátámasztására, hogy a vezető a vállalkozás pénztárából felvett konkrét pénzeszközöket erre használta volna fel, és arra sem, hogy a megvalósításra konkrétan ki, mikor, miből, mely jogcímen, milyen összeget fordított.

Az alperes, a rendelkezésre álló adatok szerint és az elsőfokú bíróság megállapítása alapján is, kétséget kizáróan bizonyította a fiktív számlákkal és az ezekhez kapcsolódó pénztárbizonylatokkal a vállalkozásból történő pénzeszköz kivonásokat. A vezető részére történt kifizetések objektív tények, ezek megtörténtét a felperes sem vitatta. Annak vizsgálata pedig, hogy a valóságban mennyi lehetett a beruházás fiktív számlákon túlmutató költségigénye, a költségelszámolás alapjául szolgáló okiratok hiányában, legfeljebb becsléssel lenne valószínűsíthető. Jelen ügyben azonban becslés

alkalmazására nem kerülhet sor, mivel rendelkezésre állnak a felperes könyvelésébe, bevallásaiba foglalt bizonylatok. Egy esetleges építés-műszaki szakértői vélemény alapján elvégzett becslés továbbá csak a felperes által rendelkezésre bocsátott és az elsőfokú bíróság által is hiteltelennek minősített bizonylatokon kívüli kiadásokon túlmutató beruházási költségigényt tudna valószínűsíteni. Nincs azonban jelentősége annak, milyen értéken jött létre a beruházás, mivel ez nem teszi kétségesse a kifogásolt számlák áfa levonásának jogszerűtlenségére vonatkozó alperesi érdemi döntéseket és egyéb bizonyítékok hiányában nem igazolja a vállalkozásból kivont jövedelem vállalkozási célú felhasználását sem. A vállalkozásból kivont jövedelem továbbá ténykérdés, amit a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során nem cáfolt meg. A vállalkozásból kivont jövedelem minősítése és jogkövetkezményeinek megállapítása pedig nem szakértői feladat, hanem jogkérdés, ezért nem indokolt igazságügyi könyvszakértő kirendelése sem. A szakértői vizsgálat egyébként sem alkalmas annak bizonyítására, hogy a vezető részére kiállított pénztárbizonylatok alapján felvett összegekből kerültek volna kifizetésre a beruházás felperesi könyvelésben nem szereplő költségei. Az pedig egyértelműen megállapítható a rendelkezésre álló adatokból, és e körben az elsőfokú bíróság sem tett alperestől eltérő ténymegállapítást, hogy a vállalkozásból történt pénzkivonás bizonylatolásához, elszámolásához a Kft. nevében kiállított számlák kerültek felhasználásra. Hangsúlyozza a Kúria továbbá azt is, hogy az ügyvezető által kivont jövedelemre vonatkozó megállapítás jogalapját nem csupán a gépkocsitároló bekerülési költségét tartalmazó számlák, hanem a C. Kft. által kibocsátott számlák hiteltelensége is jelenti. Ily módon a jövedelem kivonásnak a beruházás finanszírozásával való összefüggésben történő vizsgálata szükségtelen és nem vezethetne az ügy érdemi eldöntése szempontjából felperes javára szóló releváns tény megállapításához. A beruházásnak továbbá az adólevonási jog gyakorlásához feltüntetett ellenértéke ismert a felperes könyvelése és az általa közölt adatok alapján, ennek összegszerűsége is egyértelműen megállapítható, és a felperes birtokában lévő számlákon szereplő ellenértéket a Kft. nem kapta meg. Bizonylatokkal alátámasztottak a pénzfelvételek körülményei is, vagyis az a tény, hogy az összegeket a vezető vette fel a felperes pénztárából. Az alperes érdemi döntése tehát a tényállás megfelelő tisztázását követően hozott megalapozott és a jogvita eldöntésére irányadó Szja tv. 10. § (3) bekezdés, 4. § (1) bekezdés, 25. § (1) bekezdés, 46. § (1) bekezdése szerinti anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő törvényes határozat a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben is.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság téves jogértelmezéssel és jogalkalmazással hozta meg érdemi döntését, ezért a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét

teljes körűen elutasította.

A pervesztés felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése, illetve a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontjában, 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2014. június 16.

Dr. Sperka Kálmán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás sk.bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő