

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.III.35.354/2013/3.szám

A Kúria a ügyvéd által képviselt felperesnek ,a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. február 15. napján kelt 28.K.28.122/2013/2. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

Í T É L E T E T :

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.28.122/2013/2. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 520.000 (ötszázhúszezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I N D O K O L Á S :

A felperes az 1998. december 8-án kelt adásvételi szerződéssel megvásárolta a 4844/6. hrsz.-ú ingatlan 1/1-ed, a 4844/8. hrsz.-ú ingatlan 475/2785-öd, valamint a 4844/5. hrsz.-ú ingatlan 475/2785-öd ingatlan tulajdoni hányadát. 2004, 2005. és 2006. években a felperes a 4844/6. hrsz.-ú ingatlan meghatározott tulajdoni hányadait több magánszemélynek eladta, a 2004. és 2005. évekre benyújtott személyi jövedelemadó bevallásában ingatlan értékesítéséből származó bevételt nem jelölt meg, 2006. évre

bevallást nem nyújtott be. A tulajdonostársak a 2006. március 22-én kelt szerződéssel a 4644/6. hrsz.-ú ingatlanon fennálló közös tulajdonukat megszüntették.

Az I. fokú adóhatóság a felperesnél 2004, 2005. és 2006. évekre személyi jövedelemadó nemben bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére 2005. és 2006. évekre összesen 5.199.162,- Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és kötelezte ezen összeg, valamint 2.599.581,- Ft adóbírság és 2.510.554,- Ft késedelmi pótlék megfizetésére. 2004. év vonatkozásában a hatóság - elévülésre figyelemmel - megállapítást nem tett. Érvelése szerint sérült a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban Szjtv.) 58 §-a, miután az ingatlan átruházásából származó jövedelmét a felperes nem a megszerzése évében, hanem később - 2007. és 2008. évben - vallotta be. A felperes az értéknövelő beruházások elszámolása érdekében csatolta a T. Bt. (a továbbiakban: Bt.) által 2000-2002. években kiállított számlákat és a kapcsolódó szerződéseket, azonban a számlák nem valós adóalanytól származnak és nem igazolják a felperes költségeit. A befizetett telekadó az Szjtv. 62. § (1) bekezdésére figyelemmel a vétellel szemben nem számolható el költségként.

Az ingatlan átruházásából származó jövedelem 2005. évben 15.940.811,- Ft, 2006. évben 4.855.838,- Ft, a személyi jövedelemadó mértéke 25 %.

A felperes a 2011. június 21. napján kelt 4045558663. iktatószámú határozatával az I. fokú határozatot az indokolás módosításával helybenhagyta. Hivatkozott az Szjtv. 1. § (4) bekezdésére, 4. § (3), (4) bekezdésére, 62. § (1), (2) bekezdéseire és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban Art.) 99. § (2) bekezdésére. Okfejtése szerint az értéknövelő beruházások igazolására kizárólag az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti bizonylat alkalmas, azonban a felperes ezen kiadásait nem igazolta szabályszerűen, hitelt érdemlő bizonylattal, ezért költségként kizárólag az ingatlan megszerzésére fordított összeg vehető figyelembe. A felperes az ingatlanhoz kapcsolódó munkálatok kivitelezését végző cég kiválasztása és a szerződések megkötése körében nem járt el kellő körültekintéssel, melynek következményeit viselnie kell.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Az Szjtv. már felhívott rendelkezései mellett hivatkozott az Art. 91/A. § (1) bekezdésében, 108. § (3) bekezdésében, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 3. § (3) bekezdésében és az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (továbbiakban Áfatv.) 44. § (5) bekezdésében foglaltakra. Álláspontja szerint a felperes

nem cáfolta az adóhatóság azon céginformációs adatokra alapozott megállapítását, hogy a Bt. által kibocsátott számlák fiktívek, így igazolt költségként nem vehetők figyelembe. A felperes jogértelmezésével szemben az alperesnek nem volt olyan kötelezettsége, hogy a felperes költségeit becsléssel határozza meg. Az adóhatóságot nem terhelte tényállás-tisztázási kötelezettség a Bt. nevében eljáró személyek tekintetében további vizsgálatra, mivel egyrészt a költségek igazolása a felperes érdekkörében áll, másrészt a felperes - kioktatás ellenére - nem terjesztett elő bizonyítási indítványt e személyek meghallgatására. Nem nyert igazolást az, hogy ezek a személyek jogosultak voltak a Bt. nevében eljárni és számlát kibocsátani. A felperes nem tudta hitelt érdemlően alátámasztani, hogy az adás-vételi szerződésekben foglaltakkal ellentétben a Bt. által kiállított szerződésekben és számlákban szereplő szilárd burkolat kialakítása, gáz- és vízvezeték kiépítése, a szennyvíz elvezetése abban az időpontban valósult meg, amikor a számlákat kiállították. A fenti költségek megállapítása érdekében az alperesnek szakértői véleményt nem kellett beszereznie, a felperes pedig szakvéleményt nem nyújtott be.

A felperesi kiadások igazolására a perben csatolt dokumentumok sem alkalmasak. A T. Rt. (a továbbiakban: T.) igazolása nemcsak a perbeli ingatlan csatlakozási díjára tartalmazott közlést, így az ingatlanra vonatkozó tényleges felperesi költség nem volt megállapítható. A D. Rt. (továbbiakban: D.) számlája nem a perbeli ingatlan közműfejlesztési hozzájárulásának teljesítéséről szólt. Az E. Kft. árajánlata önmagában nem alkalmas a kiadások igazolására, csakúgy, mint a B. Rt. (a továbbiakban: B.) által kiadott műszaki átadás-átvételi jegyzőkönyv.

Az Európai Unió Bíróságának felperes által hivatkozott ítéletei az általános forgalmi adó levonásához kapcsolódnak, jelen perben relevanciával nem bírnak. Az Áfatv. 44. § (5) bekezdésében meghatározott feltételt - „kellő körültekintés” - az Szjativ. nem tartalmaz, ennek a körülménynek a vizsgálata csak a szankciók tekintetében releváns, azokat azonban a felperes nem vitatta. Az I. fokú bíróság a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmét elutasította, miután nem állt fenn olyan körülmény, amely ezt indokolta volna.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az I. fokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Álláspontja szerint sérült az Alaptörvény 28. cikke, az Szjativ. 4. § (3), (4) bekezdése, és 62. § (1) bekezdése. Az alperes és az I. fokú bíróság jogszerűtlenül nem vette figyelembe elszámolható kiadásként a megvalósult és számlákkal igazolt közműfejlesztéseket. A Bt. által kibocsátott számlák az Szjativ. 4. § (4) bekezdésének megfelelő alaki és tartalmi

kellékekkel rendelkeznek, ennek ellenére ezeket az alperes és a bíróság jogszerűtlenül azért nem fogadta el, mert a Bt. a kibocsátás időpontjában már más névvel és más képviselőkkel működött. A számlakibocsátó érdekkörében felmerült okot a felperes terhére nem lehet értékelni, figyelemmel az adóhatóság és a bíróságok újabb gyakorlatára. Tévedett a közigazgatási és munkaügyi bíróság akkor is, amikor az Áfatv-ben előírt „kellő körülmények” alkalmazó felperes terhére róta a számlakibocsátó jogsértését azzal, hogy ezt a meghatározást az Szjtv. nem tartalmazza. Az Alaptörvény 28. cikkére figyelemmel célszerű lett volna a józan ész szempontjából párhuzamot alkalmazni a két törvény között.

Jogsértő a támadott ítélet azért is, mivel nem tartotta kiadásként elszámolhatónak a T., a D. és az E. által kiállított számlákat, mert azok vagy több ingatlanra vonatkoztak (köztük az érintett ingatlanokra is) vagy a bíróság szerint a megrendelő nem a felperes volt. A felperes a közműfejlesztési munkálatokat elvégeztette, a munkák ellenértékét az azokat elvégző személyeknek megfelelő számla ellenében átadta, ezért a számlák ellenértékét jogosan számolhatta volna el igazolt ráfordításként.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A felülvizsgálati bíróság kötve van a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértésekhez, azokon nem terjeszkedhet túl. A Kúria a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a Kúria nem tárt fel.

A felülvizsgálati bíróság mindenben osztja a jogerős ítélet megállapításait, a felülvizsgálati kérelemben írtakra figyelemmel a következőket fejti ki.

A Kúriának abban kellett döntenie, hogy az Szjtv.4.§ (3), (4) bekezdése és 62.§ (1) bekezdése alapulvételével milyen okiratok, bizonyítékok szükségesek az igazolt költségek elszámolásához.

Az Szjtv. 62.§ (1) bekezdésére figyelemmel az ingatlan átruházásából származó bevétellel szemben csak a magánszemélyt

terhelő igazolt költségek számolhatók el. Ezt a rendelkezést erősíti az Szjtv. 4.§ (3) bekezdése, mely kimondja, hogy költségnek csak a bevételszerző tevékenységgel közvetlenül összefüggő, kizárólag a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében a naptéri évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadás minősül. A 4.§ (4) bekezdése rögzíti, hogy amennyiben a magánszemély olyan termék vagy szolgáltatás ellenértéke alapján kíván költséget elszámolni, melynek értékesítője, illetve nyújtója az általános forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott bizonylat kiállítására kötelezett, akkor a kiadás igazolására kizárólag az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti bizonylat (ide nem értve a nyugtát) alkalmas.

A következőkes bírói gyakorlat szerint az ingatlan értékesítéséből származó jövedelemből csak a hitelesen, számlával igazolt költségeket lehet levonni, a felperesnek kell bizonyítania, hogy a perbeli beruházás létesítésekor milyen költségei merültek fel. A költségek becslésére nincs törvényi lehetőség, azok szakértői véleménnyel történő megállapítása sem lehetséges. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.156/2005/7. számú ítélete, Kfv.I.35.281/2008/7. számú ítélete és Kfv.I.35.313/2010/8. számú ítélete)

A felperes által sem vitatottan a T. Bt. a számlák kibocsátásának időpontjában ilyen néven már nem létezett, a szerződéseket és számlákat aláíró személyek a társaság képviselőjére nem voltak jogosultak. Ezek a tények kétséget kizáróan azt bizonyítják, hogy a Bt. számlái fiktívek, nem igazolják szabályszerűen a bennük szereplő adatokat, így a kiadás összegét, ezért az Szjtv. 62.§ (1) bekezdése szerinti költségek bizonyítására nem alkalmasak. Ebben a körben nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett volna a számlák fiktivitásáról, illetve kellő körültekintéssel járt-e el. Ugyanis az Szjtv. hivatkozott 4.§ (3), (4) bekezdése és 62.§ (1) bekezdése egyértelmű rendelkezéseket tartalmaz, szabályszerűen igazolt kiadás hiányában a bevétellel szemben költséget nem lehet elszámolni. Kimentési lehetőséget az Szjtv. nem biztosít az adózó számára, a felperes tudattartalma jelentőséggel nem bír.

A perbeli ügy az Szjtv. szabályai alapulvételével bírálendő el, az Áfatv. rendelkezései nem alkalmazhatók. Nem foghat helyt a felperes azon érvelése, mely szerint az Alaptörvény 28. cikkelyére figyelemmel lehetőség lett volna a józan ész és a közjó szempontjából vizsgálni az Áfatv. alkalmazhatóságát. Az Alaptörvény hivatkozott rendelkezése nem ad lehetőséget arra, hogy az adott jogviszony elbírálására irányadó jogszabály helyett/mellett egy másik jogszabályt lehessen alkalmazni azon az alapon, hogy utóbbi a felperesre kedvezőbb rendelkezéseket tartalmaz. A fentiek azt is jelentik, hogy nem relevánsak az Európai Unió Bíróságának azon ítéletei, melyeket az általános forgalmi adóhoz kapcsolódóan hozott. (Mahagében-Dávid ügy, Tóth ügy, Kittel ügy)

A Kúria egyetért a felperes által a per folyamán csatolt számlák körében kifejtett elsőfokú bírósági állásponttal is, ezen okiratok a felperesi kiadások igazolására nem alkalmasak, mivel azok nem vagy nem kizárólag a 4844/6. helyrajzi számú ingatlanra vonatkoznak, hanem más ingatlanokra is. Megbontás hiányában nem igazolt, hogy az adás-vétellel érintett ingatlanhoz mekkora költség kapcsolódik.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet a felperes felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sérti, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapulvételével hatályában fenntartotta.

Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, ezért részére felülvizsgálati perköltség nem jár.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján köteles megfizetni az állam javára külön felhívásra.

Budapest, 2014. szeptember 3.

Dr. Sperka Kálmán sk. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás sk. előadó bíró, Dr. Fekete Ildikó sk. bíró

A kiadmány hitelül:

írnok