

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.499/2013/5.szám

A Kúria a Maurer-Morvai Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 11. napján kelt 4.K.26.156/2013/4. számú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 5. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.26.156/2013/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 120.000 (százhuszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a 2005-2007. évekre folytatott ellenőrzést a felperesnél. A revízió - egyebek mellett - értékelte a 2007. március 27-től felszámolás alatt álló vel (a továbbiakban: Kft.) 2005. május 20-án kötött finanszírozási megállapodást. Ennek alapján a Kft., mint kötelezett a már megkötött, vagy a jövőben kötendő finanszírozási szerződéseiből eredő pénzügyi követeléseit részben vagy egészben a felperesre, mint jogosultra engedményezte. A későbbiekben a felperes gyakorolta a szerződésben kikötött vételi jogát, melyre tekintettel a Kft. 2007. január 16-án 19 önálló számlát állított ki összesen 124.706.224 forint + 24.941.245 áfa forint összegben. A tételek azonosítása a számlákon nem egyedi azonosítók szerint, hanem részben a finanszírozási szerződés számának megjelölésével, részben a termék/gép megnevezésével (pl. gőzfejlesztő kazán) történt. A felperes a számlák áfa tartalmát a 2007.I. n.évi bevallásában levonható adóként tüntette fel.

A R Kft. 2006. októberében végezte el a bérelt eszközök és a bérlők összerendezését, ellenőrzését: 15, egyedi azonosító szám megjelölése nélküli eszközt lelt fel. A vételi jog gyakorlásakor a felperes az eszközöket közvetlenül nem vette birtokba, termékeket-szerződőket a R Kft. felmérése alapján azonosították, leltár ennek alapján készült. A felperes az eszközöket követelés fejében átvett tárgyi eszközként könyvelte.

A felperes 2007. november 16-án a szerződéseket a bérleti díj nem fizetése miatt azonnali hatállyal felmondta, és felszólította a bérlőket az eszközök átadására, de egyetlen eszköz sem került ténylegesen a felperes birtokába, továbbá egyes bérlők vitatták is a felperes követelését, mert álláspontjuk szerint az eszközök már az ő tulajdonukban állnak.

Az eszközök azonosítására, értékének meghatározására az adóhatóság a Kft-nél lefolytatott ellenőrzés során szakértőt rendelt ki, aki helyszíni vizsgálatokat folytatott le. Az érintett ügyletekre a Kft-nél nem tettek adókülönbözetet eredményező megállapítást.

Az adóhatóság szerint sem az érintett társaságok irataiból, sem a helyszíni vizsgálattal nem lehetett meggyőződni a számlák szerinti adás-vételek tényleges megtörténtéről.

Az elsőfokú adóhatóság a 2005-2007. évekre társasági adó, társas vállalkozások külön adója, hitelintézetek külön adója, áfa, szja, egészségbiztosítási- és nyugdíjbiztosítási járulék, egészségügyi hozzájárulás, munkaadói járulék és szakképzési hozzájárulás adónemekben összesen 2.537.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel, egyúttal áfa adónemben a következő időszakra átvihető követelés összegét a 24.870.000 forint felperes terhére mutatózó, folyószámlát nem érintő adókülönbözet miatt 0 forintban állapította meg. Az alperes a 4045589834. számú határozatával ez elsőfokú döntést a tényállás kiegészítésével helybenhagyta.

Az átvihető követelés 0 forint összegére tekintettel az elsőfokú adóhatóság a 2008. január - 2009. március hónapokra áfa adónemben 116.629.000 forint adókülönbözetet állapított meg, az adóhiánynak minősülő hányad után adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki. Az alperes a 2888368308. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozat.

Ugyancsak az átvihető követelés összege miatt a 2009. április-június hónapokra 22.6490.000 forint áfa adókülönbözetet állapított meg az elsőfokú adóhatóság, mely részben jogosulatlan visszaigénylésnek, részben adóhiánynak minősült. Adóbírság és késedelmi pótlék megállapítására is sor került. Az alperes a

28883683287. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Az elsőfokú bíróság az áfa tekintetében mind három alperesi határozatot - az elsőfokú határozatokra kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás kötelezte.

A felperes eljárásjogi kifogásait (alapelvi sérelmek, ellenőrzési határidő megsértése, kapcsolódó vizsgálat adatainak közlése) alaptalannak értékelte.

Az ügy érdemében a vitatott számlákkal kapcsolatos kereseti indokokat az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa.tv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontja, 35.§ (1) bekezdés a) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. 15.§ (3) bekezdése, 166.§ (2) bekezdésének felhívásával bírálta el. A rendelkezésekből az elsőfokú bíróság azt a következtetést vont le, hogy az adólevonási jog gyakorlásának az elsődleges feltétele az olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amelyről alakilag és tartalmilag hiteles, megbízható és helytálló adatokat tartalmazó számlát állítanak ki. Ezt összevetette az adóhatóságot az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4) és (6) bekezdései alapján terhelő bizonyítási kötelezettséggel, azzal, hogy a nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - nem értékelhető az adózó terhére.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az adóhatóság nem érte el tényállás tisztázás elvárható szintjét. Az egyes számlákban szereplő termékértékesítésekről - konkrét egyedi és tételes értékelés nélkül - általánosított megállapításokat tett, a rendelkezésre álló bizonyítékok okszerűtlen, önkényes és logikailag ellentmondó mérlegelésével a gépek „beazonosíthatóságának hiányára” alapította döntését. A beazonosításra alkalmas adat hiányára hivatkozás a gépkocsik estében iratellenes, az egyéb gépek esetén pedig a beszerzett szakértői vélemény okszerű magyarázatot ad. A fellelt gépek nem rendelkeztek egyedi azonosító jellel, következésképpen, figyelemmel az Áfa.tv. 13.§ (1) bekezdés 16. pontjára az egyedi azonosító jel feltüntetésének hiánya az egyéb iratokban sem kifogásolható. Egyébként ha a gépeken lett volna egyedi azonosító, akkor az adóhatóság logikai okfejtéséből kövezően a szakértő kirendelésére sem lett volna szükség. A szakértői vélemény a számlák szerinti gépek meglétét nem cáfolta, hanem a gépek funkciója vagy típusa szerinti azonosítással megerősítette. Ebből, egybevetve azzal, hogy a bérlők egyéb jogukra (korábbi tulajdonszerzés) alapítva igényt tartottak a gépekre, továbbá, hogy a gépeket a számlakibocsátó a perben csatolt iratok szerint a felszámolási vagyon részének tekintette, az állapítható meg, hogy az adóhatóságon kívül gyakorlatilag mindenki konkrétan be tudta azonosítani a gépeket. Nincs arra utaló adat, hogy a felperes a vételi jog gyakorlásakor, a számlák befogadásakor tudta, vagy

tudnia kellett volna, hogy a gépeket (azok egy részét) a számlakibocsátó korábban esetleg más személyek részére értékesíthette, azt pedig nyilvánvalóan nem tudhatta, hogy a számlakibocsátó felszámolója utóbb a tulajdonjog átruházásának megtörténtét polgári jogi érveléssel vitatja.

Az elsőfokú bíróság azt is megállapította, hogy az alaphatározat megalapozatlansága folytán a következő időszakra átvihető áfát érintő határozatok jogszerűsége is megdől.

Az elsődleges kereseti kérelem megalapozottságára tekintettel az adóbírságra vonatkozó másodlagos kereseti kérelem elbírálását az elsőfokú bíróság mellőzte.

Az új eljárásra adott szempont szerint az adóhatóságnak az elsőfokú bíróság által tett megállapításra tekintettel kell eljárását lefolytatni. Amennyiben az adóhatóság az egyes számlák vonatkozásában vitatja a felperes áfa levonási jogát, akkor logikailag ellentmondó általánosítások helyett a konkrét számlára vonatkozó bizonyítékokat kell határozatában rögzítenie.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésével és egyesek indokolatlan mellőzésével hozta meg döntését. A perben csatolt levél, illetve a felszámoló által kiállított stornó számla szerint a szerződő felek is elismerték, hogy a felperes részére az eredeti időpontban nem történt termékértékesítés. A szerződés megkötésekor a felperes nem győződött meg arról, hogy a gépek egyáltalán léteznek-e, így nem járt el elvárható körültekintéssel. Olyan gépekre is kérte a számla kiállítását, amelyről a R. Kft. jelentéséből már tudta, hogy nem lelhetők fel, továbbá a vételi jog gyakorlását követően nem került sor a birtokbavételre.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

Az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275.§, BH2002.29.). A bizonyítás körében a hatályon kívül helyezéshez vezető jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhatja meg.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét az alperest az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdései alapján terhelő bizonyítási kötelezettségre tekintettel hozta meg. Az ehhez kapcsolódó tényállás nem iratellenes, a tételesen megjelölt bizonyítékok tartalmából okszerűen következtetett arra, hogy az alperes a 19, tényállásban eltérő számla gondos vizsgálata helyett, valamennyire kiterjedő általánosító érveléssel utasította vissza a levonási jog gyakorlását. A felülvizsgálati kérelem egyes gépekre vonatkozó előadásai a határozatban nincsenek tételesen az egyes számlákhoz rendelve.

Alperes felülvizsgálati kérelmében a felszámoló 2012. évben kiállított helyesbítő számlájára, mint határozatának jogszerűségét alátámasztó bizonyítékra hivatkozott. Azt azonban nem vezette le, hogy a gépek miként kerülhettek vissza az eladóhoz, ha 2006. októberében a R Kft. adatlapjai szerint a bérlőknél voltak, és azokkal azonos funkciójú dolgokat az adóhatóság által kirendelt szakértő is a bérlők telephelyein észlelt, továbbá ha azok egy részére a bérlők már a felperessel szemben is mint a sajátjukra hivatkoztak, miközben - álláspontja szerint - az érintett termékek nem azonosíthatóak. A Kft. felszámolója által kiállított helyesbítő számla az eljárás jelen szakaszában nem bizonyít mást, mint hogy az ellenőrzött időszak tekintetében az alperes tévesen hivatkozott arra, a számlák szerinti gépek nem azonosíthatók.

A jogerős ítélet új eljárásra vonatkozó szempontja nem vár el többet, minthogy az adóhatóság a különböző számlákban szereplő tételek tekintetében végezze el az egyediesítést. Következtetésével és iránymutatásával a Kúria egyetért. A rendelkezésre álló adatok szerint a gazdasági események gyökere azonos, a 2005. május 20-án kötött finanszírozási megállapodás. Így valamennyi tétel tekintetében van közös adójogi tényállás, de a más-más bérlőkhöz kapcsolódó más-más termékek esetén nem mellőzhető a számlák szerinti konkrét gazdasági események adójogi minősítése sem. Az új eljárás során az adóhatóság, ítéleti korlátozás hiányában, nincs elzárva attól, hogy a peres eljárás során benyújtott, a 2012. évben keletkezett bizonyítékok tárgyidőszakot érintő adójogi következményeit is figyelembe vegye.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes alperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontja alapján

megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. március 27.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró

A kiadmány hitelével:

tisztviselő