

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.658/2013/7.szám

A Kúria a dr. Csilléry Alexandra ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Nádas Gábor jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 17. napján kelt 11.K.27.026/2013/8. számú ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.026/2013/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.366.300 (azaz kettőmillió-háromszázhatvanhatezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2006.-2008. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra folytatott, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. július 18. napján kelt határozatával a felperest adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék, és mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. november 23. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A másodfokú határozat (bérleti díjakkal kapcsolatos) 4., 5. pontjaiban az alperes rögzítette, hogy felperes a vizsgált

időszakot megelőzően paradicsomsűrítő üzemet létesített, amelyhez kapcsolódóan 2005. októberében 332.550.000 Ft értékű tárgyi eszközt aktivált, és utána évente 14,5%-os értékcsökkenést számolt el. Az üzem működtetéséhez az adózó létrehozta a tulajdonában állt K. Kft.-t. Az adóhatóság a K. Kft.-nél kapcsolódó ellenőrzést végzett és megállapította, hogy e cég saját, a termeléshez szükséges eszközökkel és ingatlannal nem rendelkezett, azokat a felperes bocsátotta a rendelkezésére.

A 2006. évben a paradicsomsűrítmények gyártásához szükséges tárgyi eszközöket az adózó ellenérték nélkül adta a K. Kft. használatába.

A felperes bérleti szerződést 2007. január 1. napjával kötött a Kft.-vel, amelyben bérleti díjat a tevékenység folytatásához szükséges gépekre állapított csak meg és a többi eszközt, így az üzem épületét továbbra is ellenérték nélkül bocsátotta a kapcsolt vállalkozása rendelkezésére. A felek a bérleti díjat a gépek nyilvántartott bruttó értékének a 10%-ában határozták meg, az adózó 2007. és 2008. években egyaránt 21.772.000 Ft + 4.354.000 Ft áfa összegű bérleti díjat számlázott a K. Kft. felé.

Az adóhatóság álláspontja szerint felperes eljárása ellentétes az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: régi Áfa tv./ 8.§ /1/ és /3/ bekezdéseiben, 13.§ /1/ bekezdés 13. pontjában, 22.§ /6/ bekezdésében, továbbá az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: új Áfa tv./ 14.§ /1/ bekezdésében, 65.§-ában, 69.§-ában foglaltakkal, mert ellenérték fejében végzett szolgáltatás-nyújtásnak minősül az is, ha az adóalany a terméket ingyenesen használatba adja, feltéve, hogy ahhoz kapcsolódóan korábban adólevonási jog illette meg. Az adó alapja (a 2007. december 31-ig hatályos jogi szabályozás értelmében) az adófizetési kötelezettség időpontjában fennálló, független felek között általában elérhető forgalmi érték, míg a 2008. január 1-jével hatályos rendelkezések szerint az a pénzben kifejtett összeg, amely a szolgáltatás nyújtójának a teljesítés érdekében kiadásként felmerült.

A felperes helytelenül állapította meg a bérleti díjat is, amikor 10%-ban határozta meg annak mértékét, figyelemmel arra, hogy a gépekkel összefüggésben magasabb, 14,5%-os mértékű értékcsökkenési leírást érvényesített a könyveiben. Minimális követelmény ugyanis a bérbeadóval szemben az, hogy az értékcsökkenésként elszámolt költséggel szemben legalább annak megfelelő összegű bevétel álljon, hogy ne hozza beruházását veszteséges helyzetbe.

Az adóhatóság a felperest terhelő adókötelezettség alapját a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao tv./ 18.§ /2/ bekezdés c) pontjában meghatározott költség és jövedelem módszerével határozta meg (amelynek értelmében a szokásos piaci árat az önköltség szokásos haszonnal növelt értékében kell figyelembe venni), önköltségnek az eszközökre elszámolt értékcsökkenés összegét értékelte, míg a Tao tv. 18.§ /2/ bekezdés d) pontjába foglalt rendelkezés szerint a szokásos haszon figyelembe vételétől a hatóság eltekintett.

A bérleti díj összegét így az adózó által érvényesített értékcsökkenés összegével megegyező mértékben határozta meg, és a felperes terhére a K. Kft. használatába ellenérték nélkül átadott eszközök, gépek után nem érvényesített bérleti díjakhoz kapcsolódóan 2006., 2007. és 2008. években 20%-os mértékű áfa-t állapított meg. A térítés nélkül nyújtott szolgáltatások bekerülési értékével pedig a Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pontjában foglalt rendelkezés alapján az adózás előtti eredményt megemelte.

Ugyanígy járt el az adóhatóság a felperes és az U. K. Kft. közötti jogügylet esetén is. Az adózó 2004. évben létrehozta a tulajdonában állott U. K. Kft.-t gumiabroncsok újrafutózásának és felújításának végzésére. A Kft. tevékenysége végzéséhez szükséges, a felperes könyveiben nyilvántartott Cs. telephely építményeit /raktár, kazánház, hűtőtároló, gumitároló/, illetve gépeit és berendezéseit, egy platós kis tehergépjárművet az adózó írásbeli megállapodás és ellenérték nélkül bocsátotta a kapcsolt vállalkozása rendelkezésére, amelyhez kapcsolódóan adókötelezettséget nem állapított meg, ugyanakkor ezen eszközök értékcsökkenéseként 2006-ban 3.086.000 Ft-ot, 2007-ben 1.984.000 Ft-ot, 2008-ban 1.714.000 Ft-ot számolt el. Az adóhatóság az U. K. Kft. használatába ellenérték nélkül átadott eszközök és gépek után, a nem érvényesített bérleti díjakhoz kapcsolódóan áfa-t állapított meg, és a térítés nélkül nyújtott szolgáltatások bekerülési értékével - a bérleti díjak nettó összegével - a Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pontja alapján megnövelte a felperes adózás előtti eredményét.

Az adóhatóság az adózó adózás előtti eredményét a szokásos piaci árként meghatározott bérleti díj és a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott ellenérték közötti különbözet összegével is megnövelte a Tao tv. 18.§ /1/ bekezdés b) pontjában foglalt rendelkezés értelmében, mivel a kapcsolt vállalkozások az egymás közötti megállapodásokban alacsonyabb értékeket alkalmaztak a független felek között érvényesíthető szokásos piaci árnál.

A másodfokú határozat (költségelszámolásra vonatkozó) 6., 7. pontjaiban az alperes rögzítette, hogy felperes 2006. évben költségei között elszámolta a részére a K. Kft. által kiállított számlák nettó értékét. E számlákban a K. Kft. iso cukor értékesítést, paradicsom válogatást-, feldolgozást, alma válogatást és 4 db aszeptikus hőcserélőhöz kapcsolódó javítási-, karbantartási díjat tüntetett fel.

Az adóhatóság a rendelkezésére bocsátott iratanyag, a felperes kapcsolt vállalkozásánál folytatott kapcsolódó vizsgálat és L. A.-nak: adózó korábbi képviselőjének nyilatkozata alapján azt állapította meg, hogy e bizonylatokban foglalt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások teljes egészében a K. Kft. gazdasági tevékenységéhez kapcsolódtak.

Jogszerűen járt el az elsőfokú hatóság, amikor a Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés d) pontja értelmében a bizonylatok nettó értékével megnövelte a felperes adózás előtti eredményét, és a régi Áfa tv. 33.§ /3/ bekezdés b) pontja szerint a számlákon feltüntetett áfa-val csökkentette az adóbevallásaiban felszámított áfa összegét.

A R. Kft. 2008. évben több számlát bocsátott ki a felperes felé alkatrész beszerzésekről, amelyek mindegyike a K. Kft. használatában lévő gépekhez kapcsolódott. Az elsőfokú hatóság helytállóan az Sztv. 72.§ /1/ bekezdése értelmében a számlák nettó értékével, mint az értékesítés nettó árbevételeivel megnövelte a

felperes adózás előtti eredményét, és az új Áfa tv. 2.§ a) pontja és 11.§ /1/ bekezdése alapján értékesítést terhelő áfa-t állapított meg a terhére.

Az alperes a másodfokú határozat 12., 12., 14. pontjaiban közösségen belüli adómentes értékesítés körében megállapította, hogy a felperes a számla adatai szerint 2007. július 27-én 300 tonna kukoricát értékesített a M. P. Srl. román társaság részére, amit bevallásában közösségen belüli, adómentes értékesítésként tüntetett fel. Az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta az adásvételi szerződést és 12 db nemzetközi fuvarlevelet (CMR-t). A szerződést az adózó nevében ifj. K. L. írta alá, aki nem volt a társaság tisztségviselője, alkalmazottja, aláírásra jogosult tagja. A vevő adatainál csak körbélyegző szerepel, illetve képviselőjében Sánta Lajos írta alá a szerződést, aki megbízással kívánta igazolni képviselői jogosultságát, amely megbízást B. M. írta alá, azonban a valóságban a román cég képviselőjét B. M.-nak hívták. A CMR-eken fuvarozóként a V. és T. Bt. szerepel, a Bt.-t időközben törölték a cégjegyzékből, román állampolgárságú beltagja nem fellelhető. Az adóhatóság megkeresésére a román adóhatóság célvizsgálatot végzett, nyilatkoztatta a CMR okmányokon beazonosítható tehergépjárművek tulajdonosait, akik azt nyilatkozták, hogy sem a felperessel, sem a Bt.-vel nem álltak üzleti kapcsolatban, a vevőként feltüntetett cég nem ismerte el a termény átvételét, bevallásaiban közösségen belüli beszerzéseket nem szerepeltetett. A szállítók ugyanakkor azt nyilatkozták, hogy a kérdéses számlán feltüntetett mennyiségű terményt az adózó kemecsei telephelyéről a G. Kft. telephelyére szállították. A G. Kft. képviselője tagadta a felperessel, a V. és T. Bt.-vel, illetve a román céggel való üzleti kapcsolatot, azonban előadta, hogy a D. Kft.-től vásárolt a kérdéses napon 300 tonna kukoricát. A CMR okmányokon feltüntetett tehergépjárművek rendszámai megegyeztek a G. Kft. által átadott szállítóleveleken feltüntetett rendszámokkal. A rendelkezésre bocsátott mérlegjegyek, szállítólevelek, CMR-ek alapján az adóhatóság megállapította, hogy a G. Kft. által megvásárolt 300 tonna kukorica megegyezett a felperes kemecsei telephelyéről értékesített kukorica mennyiséggel, amelyet 2007. július 27-én 18 óra 26 perc és 23 óra 27 perc között szállítottak a G. Kft. telephelyére. Az áru tehát nem T.-ra, hanem adózó k.-i telephelyéről a G. Kft. belföldi telephelyére került leszállításra, a felperes nem közösségen belüli adómentes, hanem belföldi és adóköteles termékértékesítést végzett.

A felperes 2007. évben terményt értékesített a „N.” SP. Z.O.O. társaság részére. Az adóhatóságnak átadott számlákon és CMR okmányokon kívül az ügyletekhez a felperesnek más dokumentumai nem voltak. Az egyik számla szerint az eladott mennyiség egy alkalommal és egy tehergépjárművel került elszállításra, a 146,91 tonnát egy teherautóval azonban nem volt lehetséges elszállítani. A második bizonylathoz kapcsolódó CMR-en a fuvarozó igazolása nem szerepel, a lengyel cég nem is végezhetette a fuvarozást, mivel az okmányon magyar rendszám került feltüntetésre. A felperes ezen ügyletekhez

kapcsolódóan semmivel nem tudta bizonyítani, hogy a termények a közösség más tagállamába kerültek volna.

Az adózó közösségen belüli értékesítésnek tüntetett fel meghatározott számlákhoz tartozó értékesítéseket, amelyeknél a fuvarozást a CMR okmányok szerint K. J. egyéni vállalkozó végezte. 2 db számlához kapcsolódóan az adóhatóság megállapította, hogy a teljesítési időpontban az egyéni vállalkozó tulajdonában a megjelölt forgalmi rendszámú gépjármű nem volt. Az egyéni vállalkozó pedig akként nyilatkozott, hogy a felperessel nem állt üzleti kapcsolatban, nem ismerte el a teljesítéseket, a CMR okmányokon nem az ő aláírása szerepel, amely miatt büntetőfeljelentést is tett.

E termékértékesítésekre vonatkozóan az adózó semmivel nem bizonyította a számlákon feltüntetett termékeknek a közösség más tagállamába való kiszállítását, nem tett meg minden ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ügyletei ne vezessenek adókielcsúszáshoz, ezért az elsőfokú adóhatóság az adásvételeket az Art. 99.§ /2/ bekezdése, a régi Áfa tv. 6.§-a, 28.§-a, 29/A.§ a) pontja, a 2006/112. HÉA irányelv 138. cikk /1/ bekezdése alapján helytállóan belföldi adóköteles ügyleteknek minősítette.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte, mert álláspontja szerint azok tény- és jogalap vonatkozásában megalapozatlanok, jogsértők. Vitatta (egyebek mellett) a másodfokú határozatnak a bérleti díjakkal kapcsolatos 4., 5., a költségelszámolásra vonatkozó 6., 7., és a közösségen belüli értékesítésről kiállított számlákat értékelő 12., 13., 14. pontjait.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint egyet értett az alperesnek a bérleti díjakkal kapcsolatos, feltárt tényálláson alapuló jogi álláspontjával. A felperes által a díjakra vonatkozóan csatolt „értékbecslés” az adózó szakmai álláspontja, annak felülvizsgálatára az adóhatóságnak nem volt kötelezettsége szakértőt kirendelnie. Az alperes helytálló jogszabályi rendelkezéseket alkalmazott, az értékcsökkenés mértékének számítása követhető a határozatokból, a felperes által alkalmazott adatokból indult ki, a vezetett értékcsökkenési kimutatását vette alapul, amelyet a bevallásaiban el is számolt. Ebből következően nincs jelentősége annak, hogy a Sztv. 52.§ /2/ bekezdése tartalmaz-e kötelező előírást az értékcsökkenés elszámolására, és nem sérült az Sztv. 15.§ /8/ bekezdése sem, mivel a felperes maga határozta meg az amortizációs mértéket, amelyet az alperes figyelembe vett. Helyes az a megállapítás is, hogy felperes a vizsgálattal érintett időszak egészére a K. Kft. rendelkezésére bocsátotta tárgyi eszközeit, és azokra egész év tekintetében számolt el értékcsökkenést, azaz költséget. Jogszerűen járt el az adóhatóság akkor, amikor a K. Kft.-nek térítés nélkül nyújtott szolgáltatások

bekerülési értékével megnövelte az adózás előtti eredményt, nem állapított meg kétszeresen hiányt az adózó terhére, és helyes jogi okfejtéssel alkalmazta a Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pontját, 18.§ /1/ bekezdés b) pontját is.

Az elsőfokú bíróság a költségszámlákkal kapcsolatosan jogszerűnek minősítette a hatóság határozatait, mert bizonyított tényekre az alperes megfelelő jogkövetkezményeket alkalmazott. A felperes a termékeket, illetve a szolgáltatásokat teljes egészében az adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenységi körén kívüli célra használta fel, így az adólevonás feltételei nem állottak fenn, az adózás előtti eredményt pedig növeli az a költségként, ráfordításként elszámolt, az adózás előtti eredmény csökkentéseként számításba vett összeg, amely nincs összefüggésben a vállalkozási, bevételszerzési tevékenységgel.

Az elsőfokú bíróság a közösségen belüli termékértékesítésekhez kapcsolódóan azt állapította meg, hogy az adóhatóság a tényállást feltárta, e körben sem követett el jogsértést. Az Art. 1.§ /7/ bekezdésének alkalmazásával értékelte és minősítette az ügyleteket és a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján okszerű megállapításokra jutott. Egyértelműen bizonyított, hogy a felperesnek tudnia kellett arról, miszerint adókiírással vesz részt, vagy azt segíti elő, jöhműségét a bizonyítékok nem támasztják alá. A perbeli számlák szerinti termékek nem hagyták el Magyarország területét, adózó a vonatkozó uniós ítéletek alapján az adókiírást elkövető személynek minősül.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Állította, hogy az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 213.§-át megsértette, mert nem minden keresetrészt bírált el, továbbá a Pp. 339.§-ával ellentétesen a határozatokban nem szereplő okokból állapította meg azok jogszerűségét.

Az ítéletnek a számlázott bérleti díjak szokásos piaci árak való megfelelésével kapcsolatos, az egyes költségek elszámolhatóságára vonatkozó, az adómentes közösségen belüli értékesítés elvitatásán és a jogkövetkezmények reá történt megállapításának jóváhagyásán alapuló részei jogszabálysértők. A perköltségre vonatkozóan előterjesztett felülvizsgálati kérelemrészét felperes a felülvizsgálati eljárás tárgyalásán visszavonta.

Az ítélet sérti a Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pontját, 18.§ /2/ bekezdés c)-d) pontjait, az Áfa tv. 18.§ /1/ bekezdését, 65.§-át, 69.§-át, a Sztv. 52.§ /2/ bekezdését, mert megalapozatlan a számlázott bérleti díj reális voltát elvitató megállapítás, a leányvállalatainak bérbe adott eszközök bérleti díjai ténylegesen megfeleltek a független felek között alkalmazható szokásos piaci árak, amit értébecsléssel igazolt.

Az Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés d) pontja, az Áfa tv. 33.§ /3/ bekezdés b) pontja, a Ptk. 424.§ /1/ bekezdése előírásait sértve alaptalan a K. Kft. és a R. Kft. számláinak elszámolására vonatkozó döntés. Kifejezetten az adóköteles bevételszerző tevékenységéhez vette igénybe a számlák szerinti termékeket, szolgáltatásokat, amellyel ellentétes megállapításait az adóhatóság nem bizonyította.

Jogsértő az adómentes közösségen belüli értékesítés elvitatása is.

A három különböző ügylet egymással semmilyen módon nem függ össze, az adóhatóság nem bizonyította megállapításait, az ítélet pedig tévesen bizonyítékok nélkül minősítette az alperes bizonyítatlan határozatrészét jogszerűnek.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása [Art. 86.§ /1/ bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának /1/ bekezdés a)-f) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg. A felperesnél a revízió az a) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott.

A bevallások utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának /1/ bekezdése értelmében az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során - és annak a felperesnél alkalmazott fajtájánál is - a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani. Ugyanakkor a felperes-adózó köteles igazolni azt, hogy bevallásainak adatai a valósággal egyezők és jogszerűen megállapítottak. A hatósági eljárásban az adóhatóság az általa beszerzett, illetve a felperes részéről beterjesztett bizonyítékok alapján volt köteles az irányadó jogszabályok alkalmazásával dönteni, a meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben biztosított.

Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 3.§ /1/-/3/ bekezdései, 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a felperes keresetét (jog- és ténykérdés körében is) igazolni, bizonyítani köteles.

Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, majd a közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést, (a Pp. 215.§-ának megfelelően a kereseti kérelem keretei között) a perben lefolytatott bizonyítás eredményeként jogszerűnek minősítette.

A bíróság a per érdemében ítélettel határoz, az írásba foglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását. Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte /Pp. 212.§ /1/ bekezdés/, 220.§ /1/ bekezdés d. pont, 221.§ /1/ bekezdés/.

A keresetről meghozott ítélet indokolásának tartalmaznia kell tételesen, hogy a kereset egyes részeiben a felperes mit állít, és mivel bizonyít. A felperes vitathatja valamely határozatrész jogszerűségét akként is, hogy ahhoz a perben már bizonyítékot nem nyújt be, mert álláspontja szerint minden bizonyíték a hatóság rendelkezésére állt, de (például) azok értékelése okszerűtlen. Az ítéletből megállapíthatónak kell lennie, hogy az egyes keresetrészekhez és határozatrészekhez kapcsolódóan a feleknek tételesen mi az álláspontja, melyek a vonatkozó bizonyítékok, a bíróság a kereseti kérelem keretei között /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/ a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokat melyik fél milyen előadásával, melyik perbeli bizonyítékkal ütköztette és miként, a felperes vagy az alperes tényállítását minősítette és miért bizonyítottnak.

A bíróság által megjelölt jogszabályokat konkrét tényállási elemekre kell alkalmazni, azaz az ítélet jogi indokolásában a tényállás és a jogszabályok ütköztetésének szerves egységet kell képeznie, megalapozva a mikénti döntést. A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet e megjelölt törvényhelyekben foglaltaknak teljes körűen megfelel.

A felperes több határozatrész jogszerűségét vitatta, ezért az elsőfokú bíróság a másodfokú határozat keresettel támadott pontjai szerinti sorrendiséget követte, és a Pp. 213.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően a keresetet teljes körűen elbírált. Az ítélet gondosan rendezett, az alperesi határozat pontjai mellett még azoknak az oldalszámoknak a feltüntetését is tartalmazza, amelyekre az egyes keresetrészek vonatkoznak. A felperesnek - állításával ellentétben - minden egyes hivatkozását is értékelte az elsőfokú bíróság, így a közigazgatási eljárásban benyújtott értékbecslést (16. oldal), a mezőgazdasági idényjellegű (17. oldal), a kétszeres adóhiányt (17. oldal), a gabonákkal történt rendelkezéseket (20. oldal), mindegyiket a vonatkozó keresetrész körében.

A felperes bérleti díjakkal megvalósított eljárását (melyik évben, mit adott bérbe, mekkora bérleti díjért) a másodfokú határozat és az ítélet tényállása helytállóan tartalmazta, az elsőfokú bíróság pedig helyesen állapította meg /ítélet 16., 17. oldal/, hogy az adóhatóság az irányadó jogszabályhelyeket: Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pontja, 18.§ /1/ bekezdés b) pontja 18.§ /2/ bekezdése, az Sztv. 15.§ /8/ bekezdése, 52.§ /2/ bekezdése megfelelő jogértelmezéssel alkalmazva határozta meg a bérleti díj összegeket. A felperes annak adójogi vonzatát viselni köteles, hogy egy másik adózó részére bérleti díjfizetés nélkül, illetve a vonatkozó értékcsökkenés összegénél kevesebb mértékű bérleti díjfizetésért adott használatba, bérbe eszközöket.

A Kúria álláspontja szerint jogszerű az ítéleti döntés a felperes felé kibocsátott számlákra, továbbá a közösségen belüli értékesítésre vonatkozó részeiben is. Helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság bizonyította eljárása során: a felperes felé a K. Kft. illetve a R. Kft. részéről kiállított számlák /másodfokú határozat 6., 7. pontjai, ítélet 17., 18. oldalai/ nem a felperes gazdasági tevékenységéhez kapcsolódtak. Bizonyított tényeken alapul az megállapítás is /másodfokú határozat 12., 13., 14. pontjai, ítélet 20-22. oldalak/, hogy felperes az Art. 99.§ /2/ bekezdésében előírt törvényes kötelezettsége ellenére az érintett számlákban feltüntetett gabonamennyiségeknek a Közösség más tagállamába való kiszállítását nem igazolta, ugyanakkor tudott arról, hogy adókiírást megvalósító ügyletben vesz részt.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak lényegében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányultak, amelynek azonban az elsőfokú bíróság teljes körűen jogszerű ítélete alapján, jogszabályi lehetőség hiányában nem volt helye.

Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy felperes keresete e részeiben sem alapos.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

Kiemeli a Kúria, hogy felperesnek a perben a Pp. 3.§ /3/ bekezdése, 164.§ /1/ bekezdése alapján a keresetét bizonyítania kell, azon előadását, hogy a bíróság által felülvizsgálni kért közigazgatási határozatok jogsértők, bizonyítékokkal igazolnia szükséges. Míg a közigazgatási eljárásban a fél előadása az Art. 97.§ /5/ bekezdése értelmében bizonyíték, addig a perben a Pp. 324.§ /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 166.§ /1/ bekezdése alapján nem, azaz állításait felperes bizonyítani köteles.

Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. Az elsőfokú bíróság a bizonyítási eljárás eredményeként meghozott ítéletének indokolásában a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően nem iratellenes, rendkívül részletes tényállást rögzített, ismertette az első- és másodfokú határozatban foglaltakat, a hatóság bizonyítási eljárását, az értékelt bizonyítékokat, a keresetben foglaltakat, nemcsak megjelölte, hanem idézte is az irányadó jogszabályokat, alkalmazásukhoz - a tényállással való összevetés alapján - pontos és helytálló magyarázatot adva. Az elsőfokú bíróság jogi álláspontját részletesen kimunkálta, okfejtése közérthető, logikus, aggálytalan, azzal a Kúria teljes körűen egyet értett. A jogerős ítélet - a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálva - a felperes által megjelölt jogszabályokat nem sérti, jogszerű, megfelel az uniós normáknak is.

A felperesnek bizonyítania kellett volna keresete állításait, azonban az adóhatóság bizonyítékokon alapuló tényállását nem cáfolta meg. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a bizonyítékok teljes körű és okszerű értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésének nincsen helye.

Az elsőfokú bíróság a tisztázott tényállásra megfelelő jogszabályhelyeket alkalmazott, döntése az adóhatóság által alkalmazott jogkövetkezmények körében is jogszerű.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati

illeték viseléséről 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.

Budapest, 2014. október 16.

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