

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.VI.35.280/2013/10.szám

A Kúria az ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt alperes ellen adóhatósági határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. január 31. napján kelt 12.K.27.296/2011/20. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 22. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.296/2011/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 770.000 (hétszáz-hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az egyéni vállalkozói tevékenységet folytató felperesnél 2010. december 20. és 2011. március 30. közötti időszakra pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett az elsőfokú adóhatóság, mely ellenőrzés megállapításait a 2011. március 30. napján lezárt jegyzőkönyvben rögzítette. Megállapította, hogy a felperes 2009. október 16-án kezdte adóköteles tevékenységét (növénytermesztés), 2010. november 17. napján önellenőrzést tartalmazó bevallást nyújtott be az adóhatósághoz, amelyben 7.700.000,- forint kötelezettségcsökkenést vallott, és az általános forgalmi adó kiutalását kérte. A revízió rögzítette, hogy a felperes a vizsgált időszaki áfa bevallásában levonásba helyezte az L.K. Kft. (a továbbiakban: Kft.) által kibocsátott számlák áfa tartalmát. A számlák mezőgazdasági szolgáltatás teljesítését tartalmazták,

összesen 38.500.000,- forint bruttó összegben.

Az elsőfokú adóhatóság kapcsolódó vizsgálatot kezdeményezett a társigazgatóságnál, ennek során az L.K. Kft.-nél feltárta, hogy a társaságot a Megyei Bíróság mint cégbíróság a cégbejegyzési kérelem benyújtásának napjától 2009. december 19-étől tartja nyilván. A számlakibocsátó társaság előtársaságnak minősül, gazdasági tevékenységet folytat, 2009. december 1. napjától kizárólag a tevékenysége működésének megkezdéséhez szükséges feltételek előteremtése végett köthetnek megállapodásokat, a létrehozni kívánt cég nevében és javára eljáró vezető tisztségviselők. A számlakibocsátó gazdasági társaság tulajdonosa a felperes, a nevelőapja, és nevelőapjának leánya, ügyvezetője pedig a felperes édesanyja volt, szakmai irányítója G. Gy. A G. Gy. által képviselt G. Kft. 2010. évben felszámolásra került, egyébként a család minden tagja őstermelő volt.

A revízió megállapította, hogy a szigorú számadású bizonylatok nyilvántartása alapját képező készpénzfizetési számla szerinti számlatömböt a számlakibocsátó 2010. január 5. napján vásárolta, a számla szerinti teljesítés időpontjában tárgyi eszközökkel, forgó eszközzel nem rendelkezett, költséget nem számolt el. A számla szerinti gazdasági esemény teljesítésének igazolására a felperes három megállapodást mutatott be, amely gépek térítésmentes bérbeadását igazolja a felperes felé. A teljesítéshez szükséges személyi feltételeket három fő kölcsönzött személy biztosította, akiknek 1354 ha területet kellett volna megművelni 13 nap alatt. Az agrotechnikai körülményekre, a tapasztalati számokra is figyelemmel a revízió arra a következtetésre jutott, hogy a L.K. Kft. és a felperes között a számla szerinti gazdasági esemény nem jött létre. A felperes a Hivatalhoz benyújtott területalapú támogatási kérelmében összesen 423,62 ha terület használatát tüntette fel, amely adatok egyébként a gazdálkodási naplóban feltüntetett adatokkal nincsenek összhangban. A felperes rendelkezett a területek megműveléséhez szükséges eszközökkel is, ezért a szolgáltatás igénybevétele életszerűtlen volt.

A revízió megállapításaira figyelemmel az elsőfokú adóhatóság a határozatával 7.700.000,- forint jogosulatlan áfa-visszaigénylést állapított meg 2009. december 16. és december 31. közötti időszakra, amely jogosulatlan igénylés után 3.850.000,- forint adóbírságot szabott ki.

A határozat ellen a felperes fellebbezett, amelynek elbírálása során az alperes a 2011. augusztus 17. napján kelt 2443905937. számú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának felülvizsgálatát, hatályon kívül helyezését, szükség esetén új eljárás elrendelését kérte. Érvelése szerint az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségét elmulasztotta, nem bizonyította a megállapítás alapjául szolgáló tényeket, jogszabálysértéssel mellőzte a felperes

javára szolgáló tények feltárását. Sérelmezte, hogy a L.K. Kft.-t érintő kapcsolódó vizsgálat során jogellenesen nem került sor jegyzőkönyv és határozat kiadására. A számlakibocsátó társaság esetében elmulasztotta értékelni az alperes, hogy a szolgáltatást részben az előtársasági időszakban végezte a Kft., iratain nem szerepeltette a „bejegyzés alatt” toldatot, a szolgáltatást bérelt munkaerővel és eszközökkel végezte. Tényként rögzítette a felperes, hogy a gazdálkodási naplója tartalmazta a számlákon szereplő munkákat, a falugazdász azokat igazolta, a munkák ténylegesen elvégzésre kerültek. A Kft. a munkákat leszámlázta, az ellenértéket átvette, a könyvelésében és bevallásában szerepeltette, a költségvetés felét pedig rendezte az adókötelezettségét.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaptalannak értékelte, és elutasította azt. Ítéletének indokolásában kifejtette, az eljárás során nem volt vitás, hogy a felperes által benyújtott önellenőrzés alapját az a három darab mezőgazdasági szolgáltató tevékenységet igazoló számla képezte, amely összesen 7.700.000,- forint összegű áfát tartalmazott. Helytállónan hivatkozott arra az alperes, hogy a számlakibocsátó gazdasági társaság 2009. december 19. nyújtotta be a cégbejegyzési kérelmét, tehát ezen időponttól folytathatott üzletszerű gazdasági tevékenységet a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (a továbbiakban: Gt.) 15.§ (3) bekezdésében foglaltak szerint.

A Gt. 15.§ (3) bekezdése alapján nem volt vitatott azon alperesi megállapítás sem, miszerint a számlakibocsátó a számlán feltüntetett teljesítés időpontjában tárgyi eszközökkel, forgó eszközökkel nem rendelkezett, költséget egyáltalán nem számolt el. Helyesen jutott az alperes azon következtetésre, miszerint az okirati bizonyítékokból kitűnően 1354 ha területet kellett volna megművelni, téli időszakban 13 nap alatt három főnek. Életszerű az az alperesi következtetés, hogy az adott mennyiségű munka elvégzésére az ismert feltételek mellett fizikailag képtelen volt a számlakibocsátó. Önmagában azonban nem erre, a részben szakkérdést igénylő megállapításra alapozta a döntését az alperes helyesen, hanem további bizonyítékokat is számba vett határozathozatala során, amely bizonyítékok összességükben elégségesek és alkalmasak voltak a határozatban rögzített következtetés levonására. A bizonyítékok köréből kiemelte az elsőfokú bíróság a vitatott számlák kiállításánál felhasznált számlatömbök kiállítás időpontját meghaladó későbbi beszerzését, a felperes mezőgazdasági és vidékfejlesztési hivatalhoz benyújtott támogatási kérelmében rögzített adatok számlán feltüntetett adattól való eltérését, valamint a gazdálkodási napló adatainak jelentős eltérését a befogadott számla adataitól. Helytállónak találta az elsőfokú bíróság az alperes azon értékelését is, miszerint életszerűtlen, hogy a felperes mint őstermelő, a rendelkezésre álló megfelelő mezőgazdasági gépek, eszközök birtokában másik adóalany olyan

szolgáltatását vette igénybe, amelyhez gépek felhasználására is sor került.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 120. § a) pontjára hivatkozással kifejtette az elsőfokú bíróság, hogy a beszerzést terhelő adó levonásához való jog az áfa mechanizmusának a szerves részét képezi, de ebből következően azt kizárólag valamely adó fizetésére kötelezett adóalany által számlán megnevezett mennyiségű és tartalmú gazdasági eseményhez kapcsolódhat. Ezt a gazdasági eseményt pedig kizárólag egy olyan számla képes hitelt érdemlően igazolni, amely megfelel a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. és 166.§-aiban írtaknak és a rajta feltüntetett adatok a 15.§ (3) bekezdésében megfogalmazott valódiság alapelvének megfelelően a valóságban is megtalálhatóak, kívülállóak által is ellenőrizhetőek, más adatokkal történő egybevetésük biztosított. A számla szerinti teljesítés időszakára vonatkozó felperesi adóbevallásból, majd az azt követően benyújtott önellenőrzés adataiból, továbbá a Kft. rövid működéséből, a felperesi áfa-visszaigénylésből az elsőfokú bíróság levonhatónak találta azt a következtetést, és hogy 2010. őszétől már a számlakibocsátó nem szándékozott megmenteni a vállalkozást, ekkorra már mindegy volt a Kft. számára, hogy mekkora adóhátralékot nem fog megfizetni, de létezése utolsó időszaka még levonható áfához juttathatta egyik tagját.

A felperes sem az adóigazgatási eljárás sem a peres eljárás során nem bizonyította, hogy a Kft. által családtagok részére kiállított számlákon feltüntetett 1354 ha mezőgazdasági terület megműveléséhez szükséges alkalmazottakkal és tárgyi eszközökkel rendelkezett. Megállapította azt is az elsőfokú bíróság, bár a számlakibocsátó gazdasági társaság szakmai vezetője rendelkezett egy G. Kft. nevezetű gazdasági társasággal, amelynek a számla szerinti teljesítés időpontjában három fő alkalmazottja volt, ezen alkalmazottak kölcsönzését megkísérelte igazolni a számlakibocsátó munkaerő kölcsönzést tanúsító szerződéssel, azonban e tevékenység munkajogi szabályok szerinti hatósági engedélyezésére nem került sor.

A bizonyítékok körében nem volt mellőzhető azon körülmény értékelése sem, hogy a számlán feltüntetett fizetési móddal szemben a felperes illetve édesanyja előadása szerint a 38.500.000,- forint kiegyenlítése készpénzben történt. Az átvételi elismervény szerinti készpénz ugyanakkor a számlakibocsátó gazdasági társaságnál bevételezésre nem került.

Rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy a perbeli jogvita eldöntése szempontjából nem volt jelentősége annak, miszerint a felperes ténylegesen milyen nagyságú földterületen gazdálkodik. A felperesnek nem elsődlegesen azt kellett bizonyítani, hogy 2009. decemberében rendelkezett a számla szerinti 560 ha szántóval, hanem azt, hogy a gazdasági esemény a számlán kibocsátóként feltüntetett Kft. és közötté ténylegesen létrejött.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4) és (6) bekezdésére hivatkozással az elsőfokú bíróság megállapította, a felperes határozottan nem jelölte meg, hogy a tényállás tisztázási kötelezettség teljesítése során mely adózó javára szolgáló tény értelését mellőzte az adóhatóság. Hangsúlyozta, hogy az Art. 97.§ (5) bekezdése értelmében az adóigazgatási eljárásban is a szabad bizonyítás elve érvényesül. Az elsőfokú bíróság az felülvizsgálat eredményeként azt állapította meg, hogy a bizonyítékok értékelése során az alperes okszerűtlen következtetésre nem jutott, helytállóan fejtette ki, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény megvalósulását a felperes nem bizonyította, ezért a számla hiteltelen és áfa levonásra alkalmatlan.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését kérte, a keresetében foglaltakat fenntartotta. Arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet sérti a Pp. 206.§ (1) bekezdésében foglaltakat. Az adóhatóság határozatának meghozatala során nem tett eleget azon jogszabályi kötelezettségének, miszerint a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető (Art. 97.§ (6) bekezdés). Kifogásolta a felperes, a bíróság nem volt figyelemmel arra, hogy jogszabályi kötelezettsége a tulajdonában álló földterületek művelése függetlenül a területalapú támogatás igénybevitelétől. Továbbá arra sem, hogy a három fő munkaerőkölcsönzés útján igénybe vett munkavállalón kívül a Kft.-nek volt egy fő saját alkalmazottja is, valamint a Kft. ügyvezetője is tevékenykedett a munkavégzés során. Az üzemanyag vásárlására vonatkozóan is a felperes mellékelte a vásárlásról szóló számlákat. Állította, hogy a tulajdonában álló gépekkel sem tudta volna - hozzáértés és kellő jogosítványok hiányában - a munkákat saját maga elvégezni. Nem értékelte azt sem a bíróság, hogy a számlát kibocsátó Kft. a számla áfa tartalmát bevallotta és meg is fizette.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályban tartására irányult.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megfelelő alaposággal feltárta és rögzítette ítéletének indokolásában az ügyben irányadó tényállást, és abból az ide vonatkozó jogszabályi rendelkezések alkalmazásával helytálló jogi következtetést vont le, azzal a Kúria is egyetértett.

Kiemeli a Kúria, hogy a felülvizsgálati eljárás során a Pp. 270.§ (2) bekezdése, és 272.§ (2) bekezdése értelmében kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható, a Pp. 275.§ (2)

bekezdésének megfelelően a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben.

A felperes felülvizsgálati kérelmében kizárólag a Pp. 206.§ (1) bekezdésének sérelmére hivatkozott.

Az általánosan kialakult és következetes legfelsőbb bírósági-kúriai gyakorlat szerint ha a felülvizsgálati kérelem a jogerős ítélettel megállapított tényállást, vagyis azt sérelmezi, hogy a bíróság a tényállást a Pp. 206.§-ának megsértésével állapította meg, a jogerős ítélet érintésének csakis akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat - azok egybevetése során - nem a maguk összességében értékelte, és ennél fogva a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen és logikai ellentmondást tartalmaz. Nem állapítható meg azonban jogszabálysértés akkor, ha a felülvizsgálati kérelem a bizonyítékok okszerű mérlegelését támadja. A Pp. 206.§-a szerinti szabad bírói mérlegeléssel megállapított tényállás - ha az nem iratellenes vagy logikátlan - felülvizsgálata nem lehet eredményes. A felülvizsgálati eljárásban ugyanis felülmérlegelésnek nincs helye. Nincs lehetőség a bizonyítás adatainak újabb egybevetésére és értékelésére. A felülvizsgálat csak arra szorítkozhat, hogy a mérlegelés körébe vont adatok, tények értékelésénél nincs-e nyilvánvalóan helytelen következtetés.

A Kúria hangsúlyozza, hogy a jogerős ítélet a fenti kívánalmaknak maradéktalanul megfelel, az elsőfokú bíróság részletesen és körültekintően feltárta az ügy elbírálása - a keresettel támadott határozatok jogszerűségének megítélése - szempontjából releváns körülményeket, azokat összevetette, értékelte, és mérlegelte. Az ebből levont következtetése logikus és okszerű volt, azt a jogerős ítélet indokolása a Pp. 221.§ (1) bekezdésének megfelelően tartalmazza, ezzel kapcsolatosan a Kúria jogsértést megállapítani nem tudott.

Egyetértett a Kúria az elsőfokú bíróság azon érvelésével, hogy a felperes állította, de nem bizonyította a felülvizsgálni kért alperesi határozatok jogszabálysértő voltát, holott a bizonyítás a Pp. 324.§ (1) bekezdés folytán a közigazgatási perekben is alkalmazandó Pp. 164.§ (1) bekezdésének megfelelően őt terhelte. Az elsőfokú bíróság széleskörű bizonyítást folytatott le és a felperesnek lehetőséget adott arra, hogy bármit bemutasson, amivel bizonyítja, hogy a 2009. december havi számlák valóban a felperes és családjának tulajdonában levő Kft. által elvégzett gazdasági tevékenységet igazolnak. A felperes azonban hitelt érdemlő és meggyőző bizonyítékokat nem tudott felhozni arra vonatkozóan, hogy a számla szerinti hatalmas termőterületet 2009. decemberében a Kft. és annak alkalmazottai művelték meg - figyelemmel arra is, hogy a felperes és családtagjai mindvégig elismerték, a nagy értékű mezőgazdasági szolgáltatásokhoz gépeket maguk bocsátották ingyenesen a társaság rendelkezésére és a munkavégzésben tevételesen is részt vettek. Mindebből pedig csak az az okszerű következtetés volt levonható, hogy ha meg is valósult 2009.

decemberében a számlák szerinti több száz hektár termőföld megművelése, arra akkor sem a számlakibocsátó gazdasági tevékenysége által került sor.

Hangsúlyozza a Kúria, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében megjelölte ugyan, de jogszabályi hivatkozásokkal nem támasztotta azt alá, hogy az elsőfokú bíróság ítélete miért lenne jogszabálysértőnek tekinthető. A felülvizsgálati kérelemben kiragadott körülményeket - a per irataiból kitűnően - az elsőfokú bíróság vizsgálat és értékelés alá vonta, a felperes állításával szemben azt nem hagyta figyelmen kívül döntése meghozatala során.

Minderre tekintettel a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet nem jogszabálysértő a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A felülvizsgálati eljárás során felmerült alperesi perköltség megfizetésére a Kúria a felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdés szerint kötelezte.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felperes a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése értelmében köteles.

Budapest, 2014. május 26.

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

A kiadmány hitelül:
tisztviselő