

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.186/2014/9.szám

A Kúria a dr. Czippán Csilla ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Tóth Eszter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. december 04. napján kelt 4.K.27.212/2013/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.212/2013/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes számú határozatát a 19552/5 helyrajzi számú ingatlanon megvalósított autószalon-szerviz beruházással, továbbá a befogadott számlákkal kapcsolatos részeiben - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 500.000 (azaz ötszázezer) forint elsőfokú és 250.000 (azaz kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és 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 Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-dunántúli Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2005., 2006., 2007. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő ellenőrzés eredményeként a 2010. szeptember 6. napján kelt számú határozatával a felperest adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék és mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. december 13. napján kelt számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes megállapította /egyebek mellett/, hogy a felperes 2003. évtől a T. Kft.-től a 19552/5 helyrajzi számú ingatlant bérelte, majd azon autószalont és szervizt épített. A megépített épületek tulajdonjogát a földhivatal a T. Kft. nevére jegyezte be. A felperes 2005. évben helyezte üzembe a saját rezsis beruházásként megvalósított építkezést, amelyet könyveiben idegen ingatlanon végzett beruházás címén 98.642.432 Ft értékben tartott nyilván. A beruházás üzembe helyezését követően a felperes továbbra is és megemelt összegű bérleti díjat fizetett a tulajdonosnak. Az elsőfokú hatóság ellentmondásként értékelte, hogy a felperes bérleti díjat fizetett, ugyanakkor saját rezsis beruházás címén könyveiben az üzembe helyezett ingatlan-együttest nyilvántartotta, azokra értékcsökkenési leírást számolt el, és a megelőző években képzett fejlesztési tartalék összegéből meghatározott összeget felhasznált az épületre. Az elsőfokú hatóság szerint ezen ellentmondás csak úgy oldható fel, ha a felperes átadta az érintett eszközt a T. Kft.-nek ahhoz, hogy azt tulajdonosként birtokolhassa, a földhivatal a nevére bejegyezhesse, azonban azt nem vezette ki a könyveiből a gazdasági esemény megtörténte, az átadás nem számlával, nem ellenérték felszámításával történt, hanem bizonylat kiállítása nélkül, továbbá pénzmozgás sem történt, így térítésmentes átadás valósult meg 2005. évben. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy adózó a helytelen elszámolással ellentétesen járt el a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 86.§ /7/ bekezdés a) pontjában foglaltakkal, ezen kívül a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao tv./ 8.§ /1/ bekezdés n) pontjában foglaltakkal is. Emiatt csökkentette az adózó adózás előtti eredményét a térítés nélküli eszközátadás értékével, amely összeggel egyidejűleg megnövelte a társasági adó alapját. Az alperes az elsőfokú hatóság jogi értékelését jogszerűnek minősítette, rögzítve határozatában, hogy a revízió többszöri felszólítása ellenére sem bocsátotta az adózó rendelkezésre a T. Kft. és között, a beruházás megkezdése előtt létrejött megállapodást, amely a beruházás megvalósításának feltételeire, a beruházás elszámolására, a létrehozandó épület tulajdonjogi helyzetére vonatkozott. Nem adott át a fellebbezésben hivatkozott ráépítéssel történő tulajdonszerzést igazoló dokumentumot sem. A létrehozott új ingatlant kizárólag olyan módon adhatta növelt értékben bérbe az adózó számára a T. Kft., ha előzőleg az a tulajdonába került. Az alperes megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállást teljes körűen tisztázta és bizonyította, az ellenérték nélküli átadás 2005. évben megtörtént, a T. Kft. tulajdonosként rendelkezett az épület felett, ugyanis azt emelt összegű bérleti díj fejében bérbe adta, de ennek hatása nem jelent meg az adózó könyveiben, az értékcsökkentést továbbra is elszámolta, az emelt összegű bérleti díjat kifizette és könyveiben

elszámolta az átadást követően is.

Az adózó személyi jövedelemadó /szja/ kötelezettsége körében az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a vállalkozás 2005.-2007. években folyamatosan üzemeltetett saját tulajdonú személygépkocsikat. Az adózó által vezetett nyilvántartás nem felelt meg a jogszabályi feltételeknek, az útnyilvántartások nem minősülnek hiteles dokumentumoknak.

Mindezek alapján adózónak a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 70.§ /1/-/5/ bekezdései alapján cégautó adó fizetési kötelezettsége, továbbá az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény 4.§ /2/ bekezdése alapján egészségügyi hozzájárulás, valamint a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény 40.§ /1/ bekezdése alapján munkaadói járulék kötelezettsége keletkezett.

Az elsőfokú hatóság az áfa, társasági adó és osztalékadó kötelezettség ellenőrzése körében megállapította, hogy a felperes, mint megbízó a 2005.-2007. években több esetben kötött megbízási szerződést a V. L. Kft.-vel és a P.A. Kft.-vel, mint megbízottakkal szolgáltatások elvégzésére. A szerződések szerint a megbízások határozatlan időre szóltak, és a szolgáltatások díja minden esetben darab/Ft, illetve a marketing levelek készítése esetében havi díjban kerültek meghatározásra. A V. L. Kft.-vel megkötött szerződés szerinti szolgáltatások: marketing levelek készítése szerviz- és autóvásárló ügyfelek részére, üzemképességi vizsgálat, műszaki ügyintézés, ajánlatok készítése. A P.A. Kft. esetében a szerződések műszaki ügyintézésre, biztosítási és hitelajánlatok készítésére, zöldkártya ügyintézésre vonatkoztak. E két cég számlái alapján adózó a szolgáltatásokat elszámolta könyveiben igénybevett szolgáltatások költségeiként, a számlákat pénzügyileg rendezte és az előzetesen felszámított áfa-t bevallásaiban levonásba helyezte. A felperes és szerződő partnere kapcsolt vállalkozások voltak. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy adózó a két Kft. által végzett szolgáltatások valós teljesítésének igazolására vonatkozóan hiteles bizonylatokkal, dokumentumokkal nem rendelkezett, azokat többszöri kérés ellenére sem bocsátotta rendelkezésre. Az ügyletekhez kapcsolódóan átadott számítások kizárólag az adott szolgáltatások megállapított díjának (Ft/db) szerződésekből történt kimásolásai. A szerződéseken, számlákon, és a számításokon kívül nem volt olyan irat, amely hitelesen igazolta volna, hogy a szolgáltatások ténylegesen teljesültek volna. Az elsőfokú hatóság helytállóan állapította meg, hogy a vonatkozó számlák mögött nincs valós gazdasági teljesítés, így azok nem fogadhatók el a vállalkozás bevételszerző tevékenysége érdekében felmerült költségként, pénzügyi rendezésük miatt véglegesen átadott pénzeszközként kell a számlaértékeket elszámolni, és áfa tartalmuk levonásba nem helyezhető.

A felperes ügynöki tevékenység címén rendszeresen számolt el könyveiben igénybe vett szolgáltatásokat, amelyekről kibocsátott

számlák áfa-ját levonásba helyezte. A számlákat kiállító vállalkozók valamennyien az adózóval álltak munkaviszonyban, ügyleteikhez kapcsolódóan adózó számlamelléketeket adott át a revízióknak, amelyek a számlaszámra hivatkozással neveket, hitel-, támogatás-, és jutalékra vonatkozó összegeket, adózó képviselőjének az aláírását tartalmazzák. Az elsőfokú hatóság azt állapította meg, hogy a számlákon és számlamelléketeken kívül nem állt rendelkezésre egyéb olyan okirat, amely hitelesen igazolta volna, hogy a jogcímenek történt kifizetések az adózó adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenysége körében teljesültek volna. E számlák mögött sincs valódi teljesítés, így azokat az elsőfokú hatóság helyesen nem fogadta el költségként elszámolva, és az azokra gyakorolt áfa levonást is elutasította.

A felperes keresetében az adóhatározatok megváltoztatását, illetve hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta a határozatok jogszerűségét /egyebek mellett/ a beruházás, az útnyilvántartás, a befogadott számlák körében.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljárta Kúria a Kfv.V.35.293/2012/16. számú ítéletével a Szekszárdi Törvényszék 9.K.20.189/2011/11. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részei közül a 19552/5 helyrajzi számú ingatlanon megvalósított autószalon-szerviz beruházással, továbbá a befogadott számlákkal kapcsolatos részeit hatályon kívül helyezte és a vonatkozó keresetrészek körében az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította, egyebekben az ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet az alábbi indokolással értékelte részben alaposnak:

„Az elsőfokú bíróság érdemben elbírált a beruházással kapcsolatos adóhatározati részekre előterjesztett kereseti kérelmet, azonban felperesnek a keresetrésze indokait tartalmazó beadványa mellékleteként csatolt, a keresetben foglalt állításai bizonyítására benyújtott okirati bizonyítékokat a Pp. 339/A.§-ára hivatkozással nem értékelte. Az okirati bizonyítékok 2008. december 30-án illetve 2009. december 30-án a T. Kft és felperes között létrejött megállapodások a beruházásra, a közöttük lévő bérleti jogviszonyra vonatkozóan.

A felperes keresetének bizonyítási kötelezettségéből fakadóan olyan bizonyítékot is előtárhat a bírósági eljárás során, amelyet a közigazgatási eljárásban a hatóságnak nem bocsátott a rendelkezésére, a bíróságnak pedig a bizonyítékokat a Pp. 206.§ /1/ bekezdésében foglalt előírás alapján értékelnie kell. A két megállapodás keltezése korábbi, mint az első- vagy másodfokú határozat meghozatalának időpontja, és a Pp. 339/A.§-ában nincsen olyan rendelkezés, hogy a perben előtárt bizonyítékot a bíróság

akkor nem értékelheti, ha az a közigazgatási eljárásban a hatóság által nem volt ismert. Az a rendelkezés pedig, hogy a bíróság a közigazgatási határozatot a fennálló tények alapján vizsgálja felül, szintén nem zárja ki a perben előtárt bizonyítékok értékelését. A bizonyítékok megvizsgálásának, értékelésének kötelezettségétől elkülönül azok mikénti minősítése, elbírálása, amelyet szintén a Pp. 206.§ /1/ bekezdése alapján a bíróságnak meggyőződése szerint kell elvégeznie. Tévedett tehát az elsőfokú bíróság akkor, amikor a két megállapodást nem értékelte.

A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye /Pp. 275.§ /1/ bekezdés/, és a Kúria az elsőfokú bíróság helyett, a per rendkívüli jogorvoslati szakaszában első alkalommal, a bizonyítékokat nem értékelhette.

Az adóhatóság a V. L. Kft., a P. A. Kft. által kibocsátott, illetve az ügynöki számlák vonatkozásában bizonyítási eljárás eredményeként állapította meg, hogy e bizonylatok mögött nincs valós teljesítés. Az elsőfokú bíróság a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként hozta meg e számlákkal kapcsolatosan előterjesztett keresetrész vonatkozásában (is) a keresetet elutasító döntését. Mindkét eljárást befejező döntés bizonyítási eljárást követően került meghozatalra, e körben ellentétes előadás a felek részéről nem hangzott el.

A jogerős ítéletből a befogadott számlák tárgykörben a vonatkozó bizonyítékok konkrét megjelölése, azok mikénti mérlegelése, összevetése, annak meghatározása, hogy melyik és milyen súllyal került figyelembe vételre, teljes körűen hiányzik. A felperes vitatta keresetében, hogy az adóhatóság eljárása az Art. 97.§ /4/ bekezdésében foglaltaknak megfelelt volna, azonban sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben lefolytatott bizonyítás értékelését az ítélet nem tartalmazza. Nem állapítható meg, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékok között mit és hogyan értékelt, ekként az, hogy döntése mely tényeken és bizonyítékokon alapul. E hiányosságot nem pótolja az adólevonásra vonatkozó jogszabályok, jogelvek, bírói gyakorlat ismertetése."

A megismételt eljárásban eljáró elsőfokú bíróság a 4.K.27.212/2013/6. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint a keresetlevélhez csatolt 2008. december 30-án kelt megállapodásban a felek rögzítették, hogy a beruházási értéket egy összegben számolják el 2009. december 31. napjával, a bérleti szerződés időtartamát határozott időben állapítják meg, annak megszűnési időpontját 2011. június 30. napjában határozták meg. A 2009. december 30-án kelt megállapodás tartalmazta az elszámolandó összeget, illetve azt, hogy annak kiszámlázása 2009. december 31-én a bérlő részéről megtörténik, és ezzel az épület beruházás elszámolása véglegesnek minősül. E bizonyíték alapján, rögzítette az elsőfokú bíróság, változatlanul azt az alapkérdést kellett eldöntenie, hogy a beruházás tárgyi eszköz térítés nélküli átadása volt, avagy idegen ingatlanon

végzett beruházás. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a perbeli esetben az adóév 2005. év volt, arra az évre vonatkozóan a felek között nem történt elszámolás. Az, hogy 2009-ben az az évi, illetve a 2008. évi megállapodás alapján a bérbeadó kifizette a beruházás - csökkentett - értékét, 2005-ben nem lehet figyelembe venni. Az alperesnek azt kellett ugyanis értékelnie, hogy 2005-ben megtörtént-e a tárgyi eszköz térítés nélküli átadása, és a bérleti díj fizetése, a bérelő tulajdonjogának bejegyzése, az egyéb, a határozatban rögzített körülmények alátámasztották-e a térítés nélküli átadást. Ezt a felperes 2005. évre vonatkozóan csak egy tárgyévi elszámolással cáfolhatta volna meg, az viszont nem történt meg. Az Sztv. 15.§ /2/ bekezdése a tárgyévi eredmények könyvelési kötelezettségét tartalmazza, a 4 évvel későbbi elszámolást 2005. évre vonatkozóan adójogi szempontból értékelni nem lehet. A Tao tv. és az Sztv. adóév, illetve tárgyév definíciót alkalmaznak, azaz a perbeli esetben az elszámolásnak 2005. évben kellett - volna - megtörténnie. Ennek elmaradása adójogi szempontból a felperes terhére esett.

Osztotta az elsőfokú bíróság azt az adóhatósági megállapítást, hogy a V. Kft., illetve a P. A. Kft. vonatkozásában a felperes nem rendelkezett olyan dokumentumokkal, amelyek hitelesen alátámasztották volna a befogadott számlák szerinti teljesítést. Az adóhatóság e két Kft. vonatkozásában az Art. 97.§ /4/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettségének eleget tett. A felperes négy felhívás ellenére sem csatolta a szükséges dokumentumokat, annak elmaradása okán helytállóan rögzítette az alperes, nem állapítható meg, hogy ki, mikor és hol végezte a szolgáltatást, volt-e egyáltalán arra vonatkozóan jogosultsága, rendelkezett-e a szükséges tárgyi eszközökkel. Az eljárás során az ellenőrzés birtokába került dokumentumokat az adóhatóság helytállóan értékelte, a felperes által a perben benyújtott okiratok az alperesi megállapításokat, azok adójogi jogkövetkeztetéseit nem rontják le. Az ügynöki számlák körében is helytállóan állapította meg az adóhatóság azok hiteltelen voltát.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan a kereset teljesítését kérte.

Vitatta az ítélet jogszerűségét az idegen ingatlanon végzett beruházás adójogi minősítése, és jogkövetkezményeként a marasztalása körében a Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pontja, az Sztv. 15.§ /2/ bekezdése, a Pp. 206.§-a alapján. Fenntartotta azon álláspontját, miszerint a vonatkozó jogszabályok téves értelmezésével állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a beruházást térítés nélkül átadta volna 2005. évben, ugyanis a felek megállapodása irányadó az elszámolásra, amely 2009. évben valósult meg. A megállapodás pontosan meghatározta az elszámolás módját és idejét, az annak megfelelően meg is történt. Az értékcsökkenés

leírása pedig a Sztv.-nek megfelelő.

A befogadott számlákkal kapcsolatosan felperes fenntartotta azon álláspontját, miszerint az adóhatóság az Art. 86.§ /1/ bekezdése, 97.§ /4/ és /6/ bekezdései, az Áfa tv. 32.§ /1/ bekezdései megsértésével - figyelemmel a Sztv. 15.§ /3/ bekezdésében, 165.§ /2/ bekezdésében, 166.§ /1/ bekezdésében foglaltakra is - jogsértő módon járt el, amely az érdemi döntésre kihatott. Az elsőfokú bíróságnak pedig a Pp. 206.§-ának alkalmazásával a jogsértő határozatot hatályon kívül kellett volna helyeznie. A meglévő számlái egyértelműen igazolják a valóságban megtörtént gazdasági eseményt, amelyhez becsatolt további okirati bizonyítékok egyértelműsítik azok valóságban megtörtént voltát. Amennyiben az adóhatóságnak bármilyen kétsége merült fel, meghallgathatta volna az érintett és a gazdasági eseményt végző személyeket, kapcsolódó vizsgálatot kellett volna elvégeznie, és figyelemmel kellett volna lennie az Európai Unió Bíróságának vonatkozó ítéleteire.

A felperes vitatta az elsőfokú bíróságnak a perköltségre és illetékekre vonatkozó rendelkezéseit is.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Az adóhatóság felperes részéről a 19552/5 hrsz.-ú ingatlan bérlését, az azon végzett beruházást, majd 2005. évben a saját rezsizs beruházásként megvalósított építkezés üzembe helyezését, annak könyveiben idegen ingatlanon végzett beruházás címén való nyilvántartását, vonatkozásában értékcsökkenés elszámolását és a további bérleti díjfizetést a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján akként értékelte (Sztv. 86.§ /7/ bekezdés a) pont, Tao tv. 8.§ /1/ bekezdés n) pont), hogy felperes 2005. évben a tárgyi eszközt térítés nélkül átadta az ingatlan tulajdonosának, amelyet a könyveiben nem jelentetett meg.

Az adóhatóság e megállapításait és azok jogkövetkezményét tartalmazó adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránti közigazgatási perben a felperes két megállapodást nyújtott be a tulajdonos-bérbeadó és a felperes-beruházó-bérlő között a bérelt ingatlanon végzett beruházás elszámolása, a bérleti szerződés körében, amelyekkel azt kívánta igazolni, hogy könyvelése jogszerű és nem történt meg részéről 2005. évben a beruházás eredményének térítés nélküli átadása. Az eljáró elsőfokú bíróság a Pp. 339/A.§-ára hivatkozással a két beadványt nem értékelte.

A Kúria teljes körűen osztja a Kfv.V.35.293/2012/16. számú kúriai ítélet azon megállapítását, hogy felperes a keresetének bizonyítási kötelezettségéből fakadóan olyan bizonyítékot is előtárhat a

bírószági eljárás során, amelyet a közigazgatási eljárásban a hatóságnak nem bocsátott a rendelkezésére, a bíróságnak pedig a bizonyítékokat a Pp. 206.§ /1/ bekezdésében foglalt előírás alapján értékelnie kell. Az a rendelkezés, hogy a bíróság a közigazgatási határozatot a fennálló tények alapján vizsgálja felül, szintén nem zárja ki a perben előtárt bizonyítékok értékelését. A bizonyítékok megvizsgálásának, értékelésének kötelezettségétől ugyanis elkülönül azok mikénti minősítése, elbírálása.

A megismételt eljárásban eljáró elsőfokú bíróság álláspontja szerint a négy évvel későbbi elszámolásokat 2005. évre adójogi szempontból értékelni nem lehet.

Itt mutat rá a Kúria arra, hogy a bérlő az általa bérelt ingatlanon is végezhet beruházást, amelyből következően az ingatlannal kapcsolatos gazdasági esemény a beruházás, ugyanakkor a bérleti szolgáltatás nyújtása is. A bérbeadó könyvelését nem érinti az ingatlanán a bérbevevő által végzett beruházás, mert azt a bérbevevő könyvelésében kell megjeleníteni, az Sztv. 26.§ /2/ bekezdése alapján tárgyi eszközként kell kimutatni, és a bérlő számolhat el rá értékcsökkenést. Az adóhatóság nem jelölt meg jogszabályhelyet arra vonatkozóan, hogy a bérlő részéről elvégzett, és könyvelt beruházás mellett a bérleti szerződés ne folytatódhatna, abban az esetben pedig, ha a szerződő felek a bérleti szerződést megszüntetik, a beruházást a tárgyi eszközök közül ki kell vezetni.

A bérbeadó a bérelt ingatlanán végzett beruházást vagy ellenértékért megvásárolja, vagy a bérlőtől térítés nélkül átveszi, illetve megvásárlás és térítés nélküli átvétel hiányában kéri az eredeti állapot helyreállítását.

Az alperes nem vitatta, hogy felperes a beruházást könyveiben szerepeltette, utána értékcsökkenést számolt el, a felperes pedig azzal, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv elkészültét, az első- és másodfokú határozat meghozatalát megelőző keltezésű, a bérlő és a bérbeadó közötti, a bérlő által a bérbeadó ingatlanán végzett beruházás elszámolására vonatkozó megállapodásokat és számlákat csatolt, igazolni kívánta, hogy nem történt meg 2005. évben a beruházás térítés nélküli átadása.

A felperes a kereseti kérelme részletes indokainak előterjesztésekor a Pp. 3.§ /3/ bekezdésében, 164.§ /1/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettségét teljesítette a megállapodások és számlák benyújtásával, amelyeket a bíróságnak bizonyítékként értékelni kell. E bizonyítékok tartalma elszámolás és annak kiszámlázása. A 2008. december 30-ai megállapodás 3/b.) pontja szerint a „felek 2009. december 31. napjával a beruházási értéket egyösszegben elszámolják”, a 2009. december 30-án kelt

megállapodás 2. pontja pedig azt tartalmazza, hogy az „elvégzett építési munka értéke 98.642.432 Ft, melyből 16.887.263 Ft-ot pályázati pénzből finanszírozott a bérlő, 13.080.827 Ft-ot tett ki a beruházási és fejlesztési kedvezmény, és 18.433.759 Ft volt az elszámolt értékcsökkenés mértéke. Ekként a fennmaradó elszámolandó összeg 2009. december 31. napján 50.240.583 Ft + áfa összeg, melynek kiszámlázása a bérlő részéről megtörténik, ezzel az épület beruházás elszámolása véglegesen megtörténik.”. A 65/2009. számú, 2009. december 31. teljesítési időpontú számla épület bővítésről került kiállításra 50.240.583 Ft + 12.560.146 Ft áfa összegben. A megállapodások tehát azt tartalmazzák, hogy a felek a beruházást 2009. évben számolták el egymással.

Az alperes vonatkozó megállapítása és a megállapodások, számlák tartalma ellentétben áll egymással. Itt rögzíti a Kúria, a keresetlevél részletes indokolásában a felperes azt adta elő, hogy elszámolásukat tükrözik a „gazdasági társaságok főkönyvi kivonatai és a mérlegbeszámolójuk”, amelyeket az elsőfokú közigazgatási eljárás során csatolt, csak azokat az alperes figyelmen kívül hagyta, továbbá, hogy kapcsolódó vizsgálattal az adóhatóság tisztázhatta volna a beruházás bérbeadónál történt könyvelését is.

A Kúria álláspontja szerint a beruházás sorsa, elszámolása körében értékelni kell a felperes által a perben benyújtott elszámolásokat, számlákat, és azokat ütköztetni kell minden további bizonyítékkal. Az elsőfokú bíróság ezzel ellentétes álláspontja téves. A felülvizsgálati eljárásban bizonyításra jogszabály nem nyújt lehetőséget (Pp. 275.§ /1/ bekezdés), de annak terjedelme meghaladja az elsőfokú peres eljárás kereteit is.

A V. L. Kft., a P. A. Kft. által kibocsátott, illetve az ügynöki számlák vonatkozásában adóhatóság által alkalmazott Áfa tv. 32.§-ának /1/ bekezdés a.) pontja értelmében a 34.§ szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, amelyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatás-nyújtás során egy másik adóalany rá áthárított. A 35.§ /1/ bekezdés a.) pontja alapján az adólevonási jog – ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik – kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla, és számlát helyettesítő okmány. Az Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára a Sztv.-nek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az Sztv. 15.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is

megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának /2/ bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

A felperesnél az adóhatóság az Art. 87.§-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/, /6/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. Az adóhatóság 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.

Az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése szerint az ellenőrzés felpereseknél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást. A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok, nem nyert bizonyítást, hogy a számlákon szereplő gazdasági események a valóságban megtörténtek volna.

A felperes a közigazgatási eljárásban, majd a perben is folyamatosan kérte a szerződésekben, számlákban feltüntetett személyek meghallgatását, és a nyilatkozatoknak, vallomásoknak a rendelkezésre álló dokumentumokkal való összevetését.

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 2.§ /3/ bekezdése alapján a hatóságnak döntését valósághű tényállásra kell alapoznia. A Kúria hangsúlyozza, hogy minden ügyben a felmerült konkrét tények, körülmények határozzák meg a bizonyítási eljárás körét, terjedelmét, az alkalmazandó bizonyítási eszközöket. Az adóhatóság a vitatott számlákat alakilag nem kifogásolta, azok pénzügyi rendezését elismerte, hiányolta azonban (a rendelkezésére állott

szerződéseken, számításokon felül) a bennük feltüntetett gazdasági események dokumentáltságát.

Az adóhatóság ellenőrzési tevékenysége nem lehet parttalan, annak törvényben előírt időbeli korlátjai, és az időtúllépésnek jogkövetkezményei vannak, amely okán az adózó is köteles az ellenőrzés során a revízióval együttműködni (Art. 99.§ /1/ bekezdés). Az utólagos ellenőrzés esetén az adóhatóság a megállapításokról határozatot hoz (Art. 105.§), amelyet a Ket. 72.§-ában foglaltaknak megfelelően köteles indokolni. Figyelemmel arra, hogy az adóhatóság az Art.-nek megfelelően gyakorolhatja jogait, feltárva az adózó javára szolgáló körülményeket, akinek terhére a nem bizonyított tény nem értékelhető, a Kúria álláspontja szerint aggálytalanul nem állapítható meg, hogy az alperes a számlákkal kapcsolatos határozatrészben valósághű tényállást állapított volna meg, azaz minden tényállási elemet, és annak együttesét teljes körűen bizonyította volna. Dokumentumok hiányára alapította a másodfokú hatóság megállapításait, ugyanakkor annak rögzítése mellett, hogy a tanúvallomás számviteli bizonylatot nem pótol, nem indokolta meg, hogy a felperes által indítványozott - de részéről mellőzött - bizonyítási eljárások lefolytatása [dolgozók: értékesítési vezető, ügyvezető igazgatóhelyettes, szalon-értékesítő, használt autóértékesítő meghallgatása a munkafolyamatokra, gazdasági tevékenységre, a beszerzett nyilatkozatoknak/tanúvallomásoknak a meglévő okiratokkal való összevetése) kétség kívül miért nem eredményezhet többlet tényállási elemet, értékelhető bizonyítékot. Aggálytalan, és teljes körűen bizonyított tényállás hiányában megalapozott döntés nem hozható.

Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát a 19552/5 helyrajzi számú ingatlanon megvalósított autószalon-szerviz beruházással, továbbá a befogadott számlákkal kapcsolatos részeiben - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A megismételt eljárásban az adóhatóságnak a beruházás körében bizonyítékként kell értékelnie a felperes által a perben benyújtott megállapodásokat és bizonylatokat, a vitatott számlák vonatkozásában pedig teljes körű bizonyítást kell lefolytatnia, és a bizonyítékokkal kapcsolatos megállapításait tételesen és részletesen kell indokolnia.

A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú felülvizsgálati perköltsége megfizetésére. A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986.(VI.26.)IM rendelet 14.§-án alapul. A Kúriának a perköltségre és az illetékviselésre

vonatkozó rendelkezése miatt okafoyottá vált a perköltséget
kifogásoló felülvizsgálati kérelemrész.

Budapest, 2015. március 12.

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

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő