

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.495/2016/10. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: **A felperes képviselője:** Dr. Nagy Nóra ügyvéd

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. egyéb érdekelt 1

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. május 2. napján kelt 10.K.27.619/2015/18. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.619/2015/18. számú ítéletét, az alperes határozatának társasági adóra és különadóra vonatkozó részét, az ezekkel kapcsolatos jogkövetkezményeket - 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 200.000 (azaz kettőszázezer) forint elsőfokú és 100.000 (azaz egyszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az adóhatóság a felperesnél 2008. évre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az elsőfokú adóhatóság a revízió eredményeként hozott határozatában

a felperes terhére társasági adónemben (ta) 7.530.000 Ft, innovációs hozzájárulás adónemben 2.815.000 Ft, társas vállalkozások különadója (különadó) adónemben 1.882.000 Ft, azaz összesen 12.227.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 11.968.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, 5.345.000 Ft adóbírságot szabott ki, 2.339.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

- [2] A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a 2014. január 28. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes határozata - a kereset által vitatott körben - az alábbiakat tartalmazza:

A felperes 2008. évben a D.P. Kft.-től (Kft.) bizonylatai szerint összesen 992.640 kg mennyiségben 47.061.100 Ft-ért vásárolt fémhulladékot. Az elsőfokú adóhatóság - a másodfokú határozatban (7. oldal második bekezdése) is részletesen ismertetett bizonyítékokra figyelemmel - a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 15. § (3) bekezdése, 165. § (2) bekezdése, 166. § (2) bekezdése és 78. § (5) bekezdése alapján - helytállóan rögzítette, hogy a felperes által Kft.-től befogadott és ráfordításként elszámolt számlák tartalmilag hiteltelenek, nem valós gazdasági eseményeket tükröznek.

- [3] Az elsőfokú adóhatóság jogszerűen járt el akkor, amikor a 47.061.000 Ft-ot véglegesen átadott pénzeszköznek minősítette, amit a Számtv. 86. § (7) bekezdés c) pontja értelmében a rendkívüli ráfordítások között kell kimutatni. Jogszerűen csökkentette a felperes a 2008. évi adózás előtti eredményét 47.061.000 Ft-tal, egyben a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.) 8. § (1) bekezdés n) pontjára tekintettel helyesen növelte meg az adózás előtti eredményt ugyanezen összeggel. Az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (különadó tv.) 3. § (1)-(3) bekezdései alapján törvényesen rendelkezett a 2008. évi különadó adóalap 47.061.000 Ft-tal történő megnöveléséről és mindezek eredményeként a ta, illetve különadó adókülönbözet előírásáról és az ezekkel kapcsolatos jogkövetkezményekről.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [4] A felperes az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Keresetében a Kft. számláival kapcsolatos megállapításokat, érdemi döntéseket és az ezekkel kapcsolatos jogkövetkezményeket vitatta, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.
- [5] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [6] Az elsőfokú bíróság a 10.K.27.156/2014/25. számú ítéletében a felperes keresetét elutasította.
- [7] A felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Kúria a Kfv.I.35.130/2015/7. számú végzésében a 10.K.27.156/2014/25. számú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította, amelyre irányutatást adott.

A jogerős határozat

- [8] Az elsőfokú bíróság a Kúria végzése alapján elrendelt új eljárás eredményeként hozott 10.K.27.619/2015/18. számú ítéletében a felperes keresetét ismét elutasította.
- [9] Ítéletében - a felperesi érvelésével ellentétben - a következőket állapította meg:

Az alperes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 48.§ (1) bekezdése alapján jogszerűen hívta fel a munkavállalókat nyilatkozattételre, a szállítólevelek, számlák nem tartalmazzak forgalmi rendszámot, és a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (Gt.) 29. § (1) és (2) bekezdései, továbbá a Ptk. szabályai értelmében B.Z.Gy. részére nem lehetett olyan meghatalmazást adni, amely őt a Kft. képviselőjévé feljogosította volna.

- [10] Rögzítette ugyanakkor azt is, hogy az adószám felfüggesztése csak az adólevonási jog gyakorlásának képezi akadályát, ezért e körben a számlabefogadó kapcsán tett alperesi megállapítások nem helytállóak. Az alperes eljárási jogszabálysértést követett el azzal is, hogy téves adatokat rögzített a Kft. tevékenysége, illetve ennek engedélyeztetése kapcsán. A Kft. tevékenységének kezdő időpontjaként ugyanis a nyilvántartásban 2005. december 9. került rögzítésre és a perben az alperes sem vitatta, hogy a Kft. 2008. évben székhelyén biztosította a törvényes működés látszólagos formai követelményeit.

- [11] A rendelkezésre álló adatokból, így különösen a tanú nyilatkozatából, továbbá a felperes által benyújtott könyvvizsgálói jelentésből és kimutatásból az is megállapítható, hogy a felperes a számlák szerinti árut bevételezte. A felperes árukészletét „nem lehet homogén egységként kezelni, ezért az alperes álláspontja, mely szerint a felperes a „Kft. áruai nélkül is rendelkezhetett ... megfelelő mennyiségű vashulladékkal”, nem fogadható el.

- [12] Tekintettel azonban arra, hogy írásbeli szerződés vagy más számviteli bizonylat (szállítólevél, mérlegelési vagy átvételi jegy), szóbeli nyilatkozat és ráutaló magatartás sem támasztja alá azt, hogy a számlakibocsátó és a felperes között az ügyletek kapcsán érvényes jogviszony állt volna fenn, és kizárólag az igazolt, hogy a számlák szerinti ellenértékek kifizetésre kerültek, költségkénti elszámolásra nem kerülhet

sor. Ezen a fémhulladék továbbértékesítése sem változtat, mivel történt gazdasági esemény, lehetséges volt a továbbértékesítés is, de ezek nem hozhatók összefüggésbe a Kft.-vel, mint számlakibocsátóval.

- [13] Az alperes teljesítette tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettségét, az általa elkövetett eljárási jogszabálysértések nem hatottak ki az ügy érdemi eldöntésére, ezért a perben nem fordult meg a bizonyítási teher. Az alperes továbbá nem a Kft. hibáit, mulasztásait, jogszabálysértéseit terhelte rá felperesre, hanem csupán levonta annak következményét, hogy nem igazolható a felek közötti gazdasági esemény megvalósulása.
- [14] Abban az esetben, ha megállapítható lett volna a felek közötti ügylet megtörténte, akkor is vizsgálni kellett volna, hogy a felperes tanúsított-e ésszerűen elvárható magatartást. E körben pedig kiemelés érdemel az, hogy az értékesített fémhulladék mennyisége önmagában megkövetelte volna a felperestől az írásbeli szerződés megkötését, illetve azt, hogy a szállítások alkalmával nem pusztán egy rendszám rögzítésére kerüljön sor, hanem hiteles átadás-átvételi jegyzőkönyvek, fuvarokmányok készüljenek. A felperes egyébként olyan személyek által kiállított számlákat is befogadott, akik nem rendelkeztek képviseleti jogosultsággal, ezért nem tett meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést, így emiatt sem lehetne jogszerűen költségként elszámolni a perben vitatott számlákat.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra vagy új határozat hozatalára, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett keresetének helyt adó döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság eljárása és határozata nem felel meg a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 3. § (3) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, 221. § (1) bekezdésében, 275. § (5) bekezdésében, 324. § (1) bekezdésében, 336/A. § (2) bekezdésében, 339. § (3) bekezdésében, 339/A. §-ában, az Art. 97. §-ában, a Ptk. 222. §-ában foglaltaknak.
- [16] A felperes álláspontja szerint az elsőfokú bíróság kereseti kérelmén túlterjeszkedve, a Kúria végzésében foglaltakat be nem tartva folytatta le eljárását, amelyben jogsértően mellőzte bizonyítási indítványainak teljesítését, a bizonyítékokat okszerűtlenül, logikátlanul és nem teljes körűen értékelte, indokolási kötelezettségét sem teljesítette. Kifejtette, hogy a jogerős ítélet fizetési kötelezettségét az alperesi határozatba foglaltaktól eltérő jogalap miatt

állapította meg, ami már önmagában indokolta volna a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság által is megállapított eljárási jogszabálysértések miatt is kérelmének helyt adó döntést kellett volna hozni. Vitatta a meghatalmazott eljárásával kapcsolatos megállapításokat. Kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság a Kft. ügykörébe tartozó olyan körülményeket értékelte terhére, amelyekről nem volt és nem is lehetett tudomása, és hangsúlyozta, hogy a továbbértékesítés ténye önmagában valószínűsíti a beszerzések megtörténtét. Részletezte felülvizsgálati kérelmében, hogy az elsőfokú bíróság álláspontja szerint miért értékelte tévesen a fuvarozók nyilatkozatait, és melyek azok a körülmények, illetve bizonyítékok, amelyek keresetét alátámasztják, de ezek értékelését az elsőfokú bíróság nem megfelelően végezte el.

- [17] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Kifejtette ugyanakkor azt is, hogy a keresetet elutasító döntés indokolásával csak részben ért egyet. Álláspontja szerint a feltárt körülmények egyértelműen igazolják a gazdasági események hiányát, és a peres eljárás során sem merült fel olyan bizonyíték, amely kétséget kizáróan alátámasztaná, hogy a gazdasági esemény - nem a számlán feltüntetett felek között - megvalósult volna.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [19] Mindenekelőtt rámutat a Kúria arra, hogy a jogerős ítélet - a Pp. 270.§ (2) bekezdése, 272.§ (2) bekezdése, 273.§ (6) bekezdése, 275.§-a értelmében csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül (BH 2002.490.). Az alperes illet nem terjesztett elő, ezért a jogerős ítéleti megállapításokat vitató felülvizsgálati ellenkérelembe foglalt érvelését a Kúria nem vonta értékelési körébe.
- [20] A Kúria - a Pp. 275.§-a alapján eljárva - a rendelkezésére álló iratokból azt állapította meg, hogy a felperes iratszerűen és alappal hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság - mivel érdemi döntését az alperesi határozattól eltérő jogalapon hozta meg - tévesen döntött a keresetet elutasításáról. Ilyen esetben ugyanis a keresettel támadott határozatot hatályon kívül kell helyezni, és a közigazgatási szervet új eljárásra kell kötelezni (Pp. 339.§ (3) bekezdése és 339/A. § -a, KGD2012. 155. és 176.). Utal egyben a Kúria arra is, hogy a felperestől az alapeljárás során nem várható el, hogy olyan indokolást vitasson, ami nem szerepel a keresettel támadott határozatokban és először kizárólag a jogerős bírói ítéletben merül fel, mivel erre nézve korábban

nem kapott tájékoztatást (Pp. 3. § (3) bekezdése).

- [21] Ki kell emelni, hogy nem azonosak az általános forgalmi adó (áfa), a ta és a különadó adónemekre vonatkozó tételes jogi normák. Az alperes jelen ügyben nem áfa adónemben hozott döntést, hanem ta és különadó adónemekben, mivel a gazdasági események hiánya miatt a költségelszámolás jogszerűtlenségét állapította meg. Az elsőfokú bíróság ezért tévesen vett figyelembe határozatának meghozatalakor olyan körülményeket, amelyek csak az áfa levonási jog gyakorlásánál értékelhetők (pl.. kellően körültekintő magatartás, illetve az ésszerű intézkedések megtételének hiánya).
- [22] Az alperesi határozatban (7. oldal második bekezdésében) megjelölt, az ügy érdemi eldöntése szempontjából jelentősnek minősíthető megállapítások egy részét az elsőfokú bíróság nem fogadta el. Ebbe a körbe pedig nemcsak a Kft. adófelfüggesztéssel, üzleti nyilvántartásba vételével, székhelyhasználatával, hanem a felperes rendelkezésére álló, az általa beszerezett, illetve értékesített áruk mennyiségével kapcsolatos megállapítások is beletartoznak a számlák szerinti ellenértékek tényleges kiegyenlítésével együtt. Az elsőfokú bíróság ezért tévesen járt el akkor, amikor nem fogadta el a felperes Pp. 336/A § (2) bekezdésére történő hivatkozását (KGD 2012.140.).
- [23] Hangsúlyozza a Kúria, hogy jelen ügyben nem készpénzes kifizetésekre került sor, mivel a beszerzések ellenértéke banki átutalással, csekkel történő fizetés esetén pedig az adóhatóság felé bejelentetten került kiegyenlítésre, ezért a felperesnél ezek a költségek ténylegesen felmerültek. A jogerős ítélet által felperes javára megállapított, az előzőekben ismertetett jelentős körülmények kiesésével a fennmaradó adatok ébreszthetnek kétséget a tekintetben, hogy valóban a Kft. volt-e a felperes beszállítója. A közigazgatási eljárás azonban hivatalból indult, és emiatt az alperest terhelte a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség az Art. 97. §-a értelmében. E törvényhely (6) bekezdése pedig kimondja azt is, hogy a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem lehet az adózó terhére értékelni. Mindezek miatt, figyelemmel a felperesnek fel nem róható időmúlásra, továbbá arra, hogy az átvett hulladékmennyiséget a Kft. is bejelentette a 164/2003. (X.18.) Korm. rendelet szerint, készültek mázsajegyek, mérlegelési, végátvételi jegyek és az ügyben a nyomozás is megszüntetésre került, a felperes helytállóan hivatkozott a terhére megállapított jogszabálysértések bizonyítatlan voltára, a Pp. 206. § (1) bekezdésébe, 221. § (1) bekezdésébe foglaltak megsértésére is.
- [24] Az előzőekben részletezettek miatt a Kúria - a Pp. 275. § (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján eljárva - ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott. Az új eljárást az adóhatóságnak a Kúria ítéletében kifejtett jogi

álláspont figyelembevételével kell lefolytatnia, tehát felperes terhére a perrel érintett költségelszámolás körében ta és különadó adónemben nem tehet megállapítást. Emiatt, és azért, mert az adóhatósági határozatok nemcsak e két adónemre vonatkoztak, illetve egyéb körülmények is tisztázandók (pl.: túlfizetések számbavétele, késedelmi pótlék számszerűsítése ...stb.) újra kell számolnia a felperes terhére jogszerűen megállapítható - a bírósági felülvizsgálattal nem érintett - fizetési kötelezettséget.

Záró rész

- [25] A pervesztes alperes a Pp. 78. § (1) bekezdése, illetve a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [26] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt illetéket - az alperes pervesztességére és személyes illetékmentességére figyelemmel - az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdésének c) pontja és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [27] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2017. április 20.

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