

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.533/2017/5.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Somodi Ügyvédi Iroda

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Lovas Ibolya Ildikó jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. április 6. napján kelt 13.K.30.465/2016/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.30.465/2016/13. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (azaz egyszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 350.000 (azaz háromszázötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

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 2012. január 1-től 2012. december 31. közötti időszakra a személyi jövedelemadó meghatározott részének felhasználására irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest a magánszemélyek által személyi jövedelemadójuk 1%-áról történt 2012. évi rendelkezésük alapján juttatott, illetve a tárgyévet megelőző évben tartalékolt összegből 33.972.172 Ft visszafizetésére. A 12KÖZ számú beszámolási kötelezettségek teljesítése során történő valótlan adatok közlése miatt kizárta a felperest a határozatának jogerőre emelkedését követő rendelkező évben tett felajánlásokból történő részesedésből.
- [2] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes - a 2015. október 6. napján kelt határozatában - az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Az alperes határozata az érdemi döntés indokaként a következőket tartalmazza: a felperes 2011. január 11-én szerződést kötött a M. P. Kft.-vel (M.P.Kft.) 3-18 év közötti gyermekek ételintolerancia vizsgálatára. Ezen a címen a felperes a cél szerinti felhasználásai között a 12KÖZ beszámoló szerint 19.725.000 Ft-ot számolt el. Az M.P.Kft. által kiszámlázott 263 db vizsgálatból a 12KÖZ terhére csupán 60 db vizsgálat támogatása fogadható el bizonylatokkal alátámasztottan. Az elsőfokú adóhatóság ezért a bizonylatokkal nem igazolt 15.000.000 Ft támogatás kifizetését megalapozottan és törvényesen minősítette jogosulatlan, nem a közcélú tevékenység megvalósítására fordított felhasználásnak a személyi jövedelemadó meghatározott részének az adózó rendelkezése szerinti felhasználásáról szóló 1996.évi CXXVI. törvény (Szftv.) 7. § (7) bekezdése, és (8) bekezdés a) pontja alapján. Helytállóan rögzítette azt is, hogy a felperes a 12KÖZ közleményben az Szftv. 6/C. § (3) bekezdés c) pontja szerinti valótlan adatokat közölt (elsőfokú határozat 2.1. pontja).
- [4] A felperes a 12KÖZ terhére bruttó 3.500.000 Ft-ot számolt el az autista betegek ételintolerancia vizsgálatának támogatására az M.P.Kft. számlája alapján. E körben azonban a vizsgálatok tényleges elvégzését igazoló dokumentumot nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére. Az elsőfokú adóhatóság a tényállás tisztázását követően helytállóan állapította meg, hogy a 12KÖZ vonatkozásában 3.500.000 Ft támogatás felperes által történő felhasználása nem felel meg az Szftv. - előző pontban már megjelölt - rendelkezéseinek, ezért helytállóan minősítette ezt az összeget nem a közcélú tevékenység megvalósítására

fordított költségvetési támogatásnak, jogszerűen járt el akkor is, amikor az összeg visszafizetésére kötelezte a felperest (elsőfokú határozat 2.2. pontja).

- [5] A felperes 2011. szeptember 14-én vásárolt egy új Toyota Prius típusú személygépkocsit, amely fenntartásával a 12KÖZ közleményben összesen 738.172 Ft-ot számolt el az szja 1% terhére a működésre felhasznált költségek között. A felperes azonban, ahogyan azt az elsőfokú határozat 2.3. pontja megállapította, semmivel nem bizonyította, hogy a gépjármű fenntartásával, üzemeltetésével kapcsolatos költségek ténylegesen a közhasznú tevékenység megvalósítása érdekében merültek volna fel.
- [6] A felperes a Heim Pál Gyermekkórház javára végzett digitális röntgenfejlesztés projekt III. ütemében a B.G. C. Kft. (Kft.) bevonásával nem járt el körültekintően, mivel egy újonnan alakult, szabálytalan működő cégnek adott megbízást a teljesítésben ténylegesen résztvevő vállalkozások helyett. A Kft.-nek a formális közreműködése ténylegesen a felmerült költségek jelentős plusz költséggel történő továbbszámolásában merült ki. A felperes által a Kft.-nek kifizetett és a 12KÖZ közleményben elszámolt 16.654.240 Ft-ból 14.734.000 Ft támogatás felhasználása nem felel meg az Szftv. 7. § (7) bekezdésének és ugyanezen törvényhely (8) bekezdés a) pontjában foglaltaknak. Az elsőfokú adóhatóság ezért jogszerűen kötelezte a felperest visszafizetésre, helytállóan állapította meg, hogy beszámolójában e körben valótlan adatokat közölt (elsőfokú határozat 2.4. pont). Az volt az alperes jogi álláspontja, hogy a beszámolási kötelezettségek teljesítése során történő valótlan adatközlések miatt az elsőfokú adóhatóság törvényesen rendelkezett a felajánlásokból történő részesedésből való kizárásról is.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [7] A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok javára történő megváltoztatását, másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, az alperes új eljárásra kötelezését kérte, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.
- [8] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [9] Az elsőfokú bíróság a keresetet elutasította. Ítéletének indokolása szerint az alperes megalapozott és jogszerű döntést hozott, eljárása során nem sértette meg a keresetben felhívott jogszabályi rendelkezéseket, helytállóan értelmezte és alkalmazta az Szftv. 7. § (7) és (8) bekezdéseit, a tényállás

kellően tisztázta, a rendelkezésre álló bizonyítékokat egyenként és összességében helytállóan értékelte, teljesítette indokolási kötelezettségét is.

- [10] Az elsőfokú határozat 2.1. pontja tekintetében rögzítette, hogy a felperes a költségvetési támogatás célszerinti elszámolását, a vizsgálatok tényleges megvalósulását nem tudta igazolni. A felperes és a számlakibocsátó a teljesítés igazolásával kapcsolatos alapvető jelentőségű dokumentumokat sem tudta az adóhatóság rendelkezésére bocsátani, a felperes a közigazgatási eljárásban még a nyilatkozattételtől is elzárkózott. Az alperes jogszerűen járt el akkor, amikor az ellenőrzés során fellelt 2012. évi igénylő lapokat fogadta el az elszámolt költségvetési támogatás igazolásaként, ezért alaptalan a felperes tényállás feltáratlanságára vonatkozó érvelése.
- [11] Nem alkalmasak az elsőfokú határozat 2.2. pontjában megállapítottak cáfolására a felperes által hivatkozott bizonyítékok (kuratóriumi döntés, nyilatkozatok, vizsgálati protokoll...stb.), mivel ezekből nem a vizsgálatok tényleges megvalósulása, hanem csak a felek közötti megállapodások és a vizsgálatok előkészítésére vonatkozó lépések ismerhetők meg. Az adóhatóság rendelkezésére bocsátott iratanyagban a ténylegesen lefolytatott vizsgálatra nem szerepel dokumentáció, ezért a kifizetett összeg cél szerinti felhasználása nem igazolt. A perben meghallgatott dr. B. Gy. (tanú) vallomása sem szolgáltat olyan bizonyítékkal, ami az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns lett volna. A tanú sem tudott olyan nyilvántartást vagy okiratot benyújtani, amely a keresetben előadottakat igazolhatta volna. A felperes által tárgyaláson csatolt - tanú és az adóhatóság közötti elektronikus levelezés - szintén alkalmatlan az alperesi megállapítások megcáfolására.
- [12] Hangsúlyozta az elsőfokú bíróság, hogy a 12KOZ kapcsán a felperesnek 25 db ételintolerancia kapcsán a 3.500.000 Ft támogatás cél szerinti felhasználását kellett volna igazolnia. A tanú azonban először úgy nyilatkozott, hogy az adóhatóság által megküldött nevek ismerősek a számára, majd akként, hogy a gyerekek ugyan részt vettek a felmérésben, mint kontroll csoporttagok, de az ő részükre a gyártó biztosította a „kicsi tesztet”, tehát ők alapítványi támogatással nem kaptak FOODTEST vizsgálatot. Kiemelte az elsőfokú bíróság, hogy az eredetileg 80 főre tervezett projektből az M.P.Kft. összesen 73 db vizsgálat ellenértékét számlázta ki, a hivatkozott lista pedig 71 nevet tartalmaz, tehát sem a lista, sem a tanú nyilatkozatai, vallomása, sem a csatolt levelezés nem alkalmas a közcélú felhasználás alátámasztására. Utalt arra is, hogy a 71 fős lista még csak nem is utal a felperes és az M.P.Kft. közötti szerződésre, az autista projektekre vonatkozóan sem rögzít információt.

- [13] A felperes keresetében az elsőfokú határozat 2.3. pontja kapcsán alaptalanul hivatkozott a gépjármű használat tekintetében jogszabálysértésre, mivel a közigazgatási és a peres eljárás során sem igazolta a közcélú használatot, nem is vezetett olyan dokumentációt, amellyel biztosíthatta volna a nem alapítványi célból történő gépjármű használat kizárásának igazolását.
- [14] Az elsőfokú határozat 2.4. pontja kapcsán a felperes pusztán állította, hogy a tőle általában elvárható magatartás tanúsította, de az ennek alátámasztására bizonyítást nem ajánlott fel. Összesen 11.024.286 Ft volt a felperes által Kft.-től megrendelt szolgáltatások tényleges költsége, amely tevékenységet nem ez a társaság, hanem másik két cég végzett el. A Kft. tényleges tevékenységet nélkülöző olyan közvetítői szerepet játszott az ügyletben, amely hozzáadott értéket nem tartalmazott. Az előzőekben részletezettek miatt, továbbá a személyi összefonódásokra, a Kft. működésének jellemzőire, és az ügyletben résztvevő társaságok közötti kapcsolatra, a költségvetési támogatások felhasználása körében a kedvezményezettekkel szemben támasztott fokozott gondosság követelményére figyelemmel az alperes okszerűen állapította meg, hogy a felperes felróható magatartásával - a teljesítés dokumentálásának, ellenőrzésének, megbízottja elszámoltatásának elmulasztásával, indokolatlan szállítóláncolat kiépítésével - teret engedett a költségvetési források jogosulatlan felhasználásának.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, az autista gyermekek ételintolerancia vizsgálatainak támogatását elismerő új határozat meghozatalát. Másodlagos kérelme az előzőekben megjelölt körben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére és arra irányult, hogy a Kúria kötelezze az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára. A felperes érvelése szerint a jogerős ítélet az általa vitatott részében nem felel meg az Szftv. 7. § (7) és (8) bekezdéseinek, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (3a) bekezdésének, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 336/A. § (2) bekezdésének.
- [16] Kifejtette, hogy közigazgatási és a peres eljárás során is bizonyította a felajánlások Szftv.-ben szabályozott cél szerinti felhasználását. E körben a következőkre hivatkozott: a Heim Pál Gyermekkórház felkérésére, a 2010. november 3-ai kuratóriumi döntésre, a 2010. november 10-ei klinikai vizsgálati protokollra, a gyermekkórházzal kötött támogatási szerződésre, a tanú nyilatkozataira, és arra, hogy az M.P.Kft.-vel, mint a vizsgált időszak egyetlen független

magyarországi laboratóriumával 2011. január 14-én megbízási szerződést kötött a vizsgálatra, amely - az alperes által sem vitatottan - elvégzésre került.

- [17] Érelmezte a felperes azt is, hogy az elsőfokú bíróság nem határozta meg egyértelműen, hogy milyen egyéb bizonyítékokat kellett volna még rendelkezésre bocsátania, nem tulajdonított jelentőséget a tárgyalás során bemutatott levezésnek, e-mailezésnek, figyelmen kívül hagyta indítványát, mely szerint a bizonyítási teher a perben megfordult, mivel az alperes által megállapított tényállás valóságát folyamatosan vitatta.
- [18] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [20] A felülvizsgálati eljárás rendkívüli jogorvoslati eljárás, amit e jellege miatt a Pp. korlátok, keretek közé szorít. A rendkívüli jogorvoslati eljárásban - a Pp. 275. §-a értelmében - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH 2012.179.).
- [21] A Pp. 272. § (1) és (2) bekezdései értelmében 60 napon belül kell előadni a felülvizsgálati kérelemben a jogszabálysértés megjelölése mellett, hogy a fél a határozat megváltoztatását, milyen okból kívánja. A felülvizsgálati kérelemben nem elégséges általánosságokra utalni, konkrétan meg kell jelölni azokat a törvényhelyeket és indokokat, amelyek miatt a fél a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését kéri (KGD 2016.72.). Érdemben a felülvizsgálati kérelemnek csak az a része bírálható el, amely megfelel a törvényi követelményeknek.
- [22] Mindenekelőtt rámutat a Kúria arra, hogy a felperes kizárólag az alperesi határozat 2.2. pontjával kapcsolatos jogerős ítéleti érdemi döntést vitatta, amelynek indokait az elsőfokú bíróság ítéletének 10. oldala tartalmazza, ezért a Kúriának a rendkívüli jogorvoslati eljárás során csupán e tárgyban kellett döntést hoznia az előző pontokban rögzítettekre figyelemmel.
- [23] A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján a jogerős ítélettel egyezően állapította meg, hogy a felperes a Pp. 3. § (3) bekezdésének megfelelő tájékoztatást kapott arra nézve, hogy a peres eljárás során a bizonyítás őt terheli, ennek elmaradása vagy sikertelensége az ő terhére esik. A felperes továbbá részletes kioktatást kapott az elsőfokú bíróságtól a bizonyításra szoruló tényekről is, amely megfelelő tartalmú. Már a közigazgatási eljárás során is - az Art. 99. § (2) bekezdése szerinti szabályozás miatt - a közcélú felhasználás bizonyítása nem az adóhatóságot, hanem a kedvezményezettet,

azaz a felperest terhelte. Ugyanez vonatkozik a peres eljárásra is, amely tekintetében az elsőfokú bíróság jogszerűen rögzítette, hogy erre a Pp. 164. § (1) bekezdése az irányadó, tehát a felperesnek kell bizonyítania, hogy az Szftv. 7. § (7) és (8) bekezdéseinek megfelelően járt el. Iratszerűen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során nem az előzőekben megjelölt törvényhelyek szerint járt el.

- [24] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet jelen ügyben felülvizsgálati kérelemmel vitatott valamennyi ténymegállapítása, ténybeli és jogkövetkeztetése iratszerű, helytálló, jogszerű. A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság által e körben a jogerős ítélet 10. oldalán kifejtett jogi állásponttal, ezért ezt nem kívánja megismételni. A felülvizsgálati kérelem által előadottak kapcsán kizárólag az alábbiakban részletezettekre kíván kitérni.
- [25] Az előzőekben megjelölt jogszabályi követelményeknek nem felel meg a felülvizsgálati kérelem azon része, amely törvényhely megjelölése nélkül vitatja a bizonyítékok értékelését, továbbá az ebből levont ténybeli és jogkövetkeztetéseket. Hangsúlyozza a Kúria, hogy a jogerős ítélet a felperes által vitatott körben megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, tekintettel arra, hogy az elsőfokú bíróság minden, felek által elé tárt adatot, tényt, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve okszerűen értékelt, teljesítette indokolási kötelezettségét is. Az elsőfokú bíróság részletesen kitért arra, hogy a felperes érvelését, mely okok, adatok, tények, körülmények, bizonyítékok miatt nem fogadja el.
- [26] Az elsőfokú bíróság helytállóan mutatott rá arra, hogy nem alkalmasak a költségvetési támogatás felhasználásának hitelt érdemlő igazolására a felperes által felülvizsgálati kérelemben is megjelölt dokumentumok, mivel ezek a konkrét vizsgálatok tényleges megvalósulását nem igazolják. Ezekből csak a felek közötti megállapodások, illetve a vizsgálatok előkészítésére tett lépések rekonstruálhatók, az átadott névlista alapján költségek nem számolhatók el, a vizsgálatkérő lapok, igénylő lapok nem tartalmaznak egészségügyi adatokat. Helytállóan és okszerűen értékelte, indokát is adva az elsőfokú bíróság, hogy a tanú különböző nyilatkozatai, vallomásai, illetve az általa csatoltak miért nem alkalmasak a kereset alátámasztására.
- [27] Az elsőfokú bírósággal egyezően kiemeli a Kúria is, hogy a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során sem nyújtott be olyan dokumentációt, amely alkalmas lett volna annak bizonyítására, hogy az általa kifizetett összeg az Szftv.-ben meghatározott cél szerinti felhasználásnak minősül, ezért alaptalanul hivatkozott az Szftv. 7. § (7) és (8)

bekezdéseiben foglaltakra. Önmagában a számla kibocsátása, az összeg banki átutalása nem támasztja alá, hogy a felhasználás az Szftv. 7. §-ában meghatározott célra történt. Iratellenes továbbá az a felperesi előadás, mely szerint az alperes maga is elismerte volna a felperes által vitatott körben a vizsgálatok elvégzését, azaz a kifizetett, perben vitatott összeg jogszerű felhasználását.

- [28] A felperesnek érvelése, amely szerint az alperes, illetve az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat nem megfelelően vette figyelembe, önmagában nem elégséges arra, hogy a bíróság a peres eljárás során a bizonyítási terhet megfordítsa, a Pp. 336/A. § (2) bekezdését alkalmazza. Erre csak abban az esetben kerülhet sor, ha a felperes nem csupán állítja a tényállás valótlanágát, hanem azt hitelt érdemlő bizonyítékokkal igazolja (KGD 2012.140.). Ismételten hangsúlyozza a Kúria, hogy a bizonyítékok értékelése a rendkívüli jogorvoslati eljárásban - a megsértettként megjelölt jogszabályhelyek hiányában - érdemben egyébként sem lenne felülbírálható. Az alperesnek, az elsőfokú bíróságnak továbbá nem feladata annak meghatározása, hogy a kedvezményezettnek milyen „egyéb bizonyítékot kell még rendelkezésre bocsátania”.
- [29] Az adóhatóság az Szftv. 7. §-a alapján jogosult és köteles ellenőrizni az átutalt szja 1% összegének felhasználását, a felperesnek pedig rendelkeznie kell az Art. 44. § (1) bekezdésének megfelelő olyan bizonylatokkal, amelyek alkalmasak az igénybevétel jogszerűségének megállapítására, ellenőrzésére. A felperes azonban a közigazgatási és a peres eljárás során sem nevezett meg, illetve csatolt be olyan bizonyítékot, amely e követelménynek megfelelt volna, annak ellenére, hogy neki kellett volna igazolnia a felhasználás tényét és jogszerűségét (EBH 2003. 985.).
- [30] Rámutat még a Kúria arra, hogy az M.P.Kft.-nél az adóhatóság adatgyűjtésre, egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amely során nem került, és nem is kerülhetett sor gazdasági esemény minősítésére, ezért alaptalan az Art. 1.§ (3a) pontjának megsértésével kapcsolatos felperesi előadás.
- [31] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott és érdemben felülbírálható körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése eljárva, ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott.

Záró rész

- [32] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a

- felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [33] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2018. március 29.

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