

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.123/2011/9.szám

A Kúria a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Horváth Flóra jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Bíróság 2010. december 3-án kelt 13.K.30.228/2009/30. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 34. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

ítéletet:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 13.K.30.228/2009/30. számú ítéletét, és az alperes 2898831160 számú határozatát az autószalon elidegenítéséhez kapcsolódó jogkövetkezmények körében hatályon kívül helyezi, és az alperest e körben új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 200.000 (kétszázezer) forint elsőfokú, és 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felperes 1998. július 11-én 61.375.000 Ft-ért vásárolta meg a helyrajzi számú ipartelep megnevezésű ingatlant, melyből a telek ellenértéke 8.505.000 Ft, a felépítményé (főépület: ... bemutatóterem, szerviz és raktár, melléképület: autómosó) 52.870.000 Ft volt. A felperes 2004-ben a telket 9.356.000 Ft-ért, az épületet 41.450.681 Ft összegben szerepeltette könyveiben. A felperes 2004-ben, T. A. építtető 2005-ben kapott engedélyt az épület elbontására és a megmaradó épületrészek bővítésére, átalakítására.

A felperes 2004. decemberében 47.585.000 Ft rendkívüli ráfordítást számolt el a ... ingatlan felépítményének selejtezése címén, majd december 28-án 3 millió Ft-ért értékesítette az ingatlant T. A-nak.

Az első fokú adóhatóság valamennyi adóra ellenőrzést végzett a felperesnél 2004-2005 évekre vonatkozóan, melyben megállapította, hogy a ... ingatlan forgalmi értékének nem tekinthető a szerződéses ellenérték, mert az túlzottan alacsony. A ... Város jegyzője által

2008. február 20-án kibocsátott adó- és értékbizonyítvány 58.090.000 Ft-ban állapította meg az ingatlan értékét, melyből a telek 11.340.000 Ft, az épület 46.750.000 Ft volt. Az adóhatóság a Pest megyei Illetékhivatal adatait is beszerezte ... körzetében a 2004 évi ipari telkek, ipari és kereskedelmi létesítmények értékére vonatkozóan. Az első fokú adóhatóság a felperes terhére 19.834.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, kötelezte továbbá 9.917.000 Ft adóbírság és 6.788.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Hivatkozott a *személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.)* 3. § 9. pontjára, 4. § (1) bekezdésére, 28. § (14) bekezdésére, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (továbbiakban Eho.tv.) 3. § (1) bekezdés a) pontjára, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 29. § (6) bekezdésére.

Az alperes 2898831160 *számú* határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 172. § (10) bekezdése alapján kötelezte még a felperest 10.467.000 Ft mulasztási bírság és 7.919.666 Ft késedelmi pótlék megfizetésére, mivel az ingatlan forgalmi értéke alapján nem tett eleget szja levonási kötelezettségének.

A felperes keresetében az alperesi határozat első fokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte vitatva a ... ingatlanértékesítés forgalmi értékét és annak megállapítását. A bizonyítványt kiállító adóhatóság, az értékesítés illetékügyében eljáró hatóság, illetve a Pest megyei Illetékhivatal más-más forgalmi értéket állapított meg. Hivatkozott az Alkotmánybíróság 756/B/2009. *számú* határozatának indokolására is a forgalmi értékbecslés kapcsán, melynek feltételei az Art. 126. § (1) bekezdés és 108. § (2) bekezdése alapján nem álltak fenn. A bizonyítvány adattartalma több helyen ellentmondásos és pontatlan, nem készült felmérés vagy összehasonlító értékbecslés, nem volt helyszíni szemle. Az adóhatóság nem bizonyította az Áfa tv. 22. § (6) bekezdés szerinti aránytalanság fennállását. A döntés nem felel meg a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló 1977. május 17-ei 77/388/EGK Tanácsi Irányelv (továbbiakban Hatodik Irányelv) 11. Cikk, 17-20. Cikk és 28/f. Cikk rendelkezéseinek, továbbá az Európai Bíróság C-288/94. és C-317/94. *számú* ügyekben hozott ítélet indokolásának, mivel a felperes csak az ingatlanértékesítés alapján kapott ellenértéknek megfelelő áfa fizetésére volt köteles.

Az első fokú bíróság a felperes keresetét elutasította és azt megelőzően a felperes előzetes döntéshozatal iránti kezdeményezését külön végzéssel elutasította. Ítéletének indokolásában kifejtette, hogy nem vitatottan a felperes és T. A. kapcsolt vállalkozás, a felperes a könyveiben kimutatott érték töredékéért értékesítette az

ingatlant T. A-nak. Erre vonatkozóan a perben semmilyen ésszerű indokot nem jelölt meg. Nem bizonyította az sem, hogy a szóban forgó ingatlanon lévő épület értéke 0, illetve, hogy a telek a felperes által nyilvántartott ellenértékének csak 1/3-a volt.

Az adóhatóság az ingatlan árának megállapítására adó- és értékbizonyítványt szerzett be, illetve a Pest megyei Illetékhivatal adatait is figyelembe vette. E körben nincs jogszabályi kötelezettsége a bizonyítvány kiállítására kötelezett hatóságnak összehasonlító adatot megadni arra, ha arról nincs tudomása. Az sem kizárt, hogy egy épületet különböző állapot jellemezzen. A bíróság a szerződést, ebből következően az azon alapuló fizetési meghagyást, valamint a szomszédos ingatlanra vonatkozó fizetési meghagyást nem tartotta hitelt érdemlőnek, mivel az adó- és értékbizonyítványban szerepeltetett forgalmi értéket a felperes nem cáfolta, a bíróság azt fogadta el az ingatlan forgalmi értékének.

A kapcsolt vállalkozások esetében annak szükségessége mutatkozik, hogy az adóhatóság kellő alapossgal vizsgálja a felek, a közöttük fennálló gazdasági, személyi viszonyokra tekintettel nem befolyásolták-e a jogügyletet meg nem engedett módon. Tévesen értelmezte a felperes a jogszabályokat és az Alkotmánybíróság határozatát úgy, hogy az „fogalmilag” kizárja a forgalmi érték megállapítását, adóügyben való alkalmazását.

A személyi jövedelemadó következménnyel kapcsolatban hivatkozott az SZJA tv. 4. § (1) és (2) bekezdéseire, valamint a 28. § (1) és (14) bekezdéseire. A felperes vagyoni értéket juttatott Tóth A-nak azzal, hogy nem kellett az ingatlan forgalmi értékét megfizetnie, az ingatlanban megtestesülő vagyoni értékhez jutott. Erről kifejezetten rendelkezik az SZJA tv. 28. § (14) bekezdése.

A felperes az egyéb jövedelemjuttatás kapcsán nem tett eleget adólevonási kötelezettségének, így az Art. 172. § (10) bekezdése alapján köteles mulasztási bírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes arra helyesen utalt, hogy főszabály szerint az áfa alapja az ellenérték, melyet az Áfa tv. 22. § (1) bekezdése is rögzít. Az Áfa tv. 22. § (6) bekezdése azonban ettől eltérő szabályozást tartalmaz, ha az áfa-köteles ügylet nem független felek között történik, és az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában az ellenérték a forgalmi értékhez képest aránytalanul alacsony. Ennek alkalmazását a Hatodik Irányelv sem zárja ki.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak

megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az első fokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását. Álláspontja szerint az alperes a tényállást nem tisztázta, a felperes javára szolgáló tényeket figyelmen kívül hagyta, megsértette a méltányos eljárás törvényi követelményét is. Az alperes figyelmen kívül hagyta, hogy a Pest megyei Illetékhivatal 3 millió Ft-ban állapította meg a vagyonszerzési illeték alapját. Az adó- és értékbizonyítvány számos formai és tartalmi hibával, hiányossággal rendelkezik. Az épület bizonyítottan rossz műszaki állapotban volt, lebontásra került, annak értéke nem érte el az önkormányzat által megállapított 46.750.000 Ft-ot. Az Áfa tv. 22. § (6) bekezdésének alkalmazása ellentétes a Hatodik Irányelv rendelkezéseivel és az Európai Bíróság döntéseivel. A forgalmi érték kapcsán hivatkozott az Alkotmánybíróság álláspontjára, mely szerint az csak feltételezhető, vagyis bizonytalan. Az első fokú bíróság nem oldotta fel az illetékhatározat adatai és az adó- és értékbizonyítványban megállapított forgalmi érték közötti ellentmondást. A tanúbizonyítási indítványok mellőzésével elzárta a felperest a bizonyítási kötelezettség teljesítésétől. Az adóhatóság nyilvánvalóan hiányos határozatát jogszabályhelyekkel, magyarázatokkal egészítette ki ítéletében. Az ítélet nem felel meg a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta, mivel az mindenben megfelel a jogszabályi előírásoknak, nem hiányos, indokolási kötelezettségének eleget tett, az Áfa tv. 22. § (6) bekezdése nem ellentétes a Hatodik Irányelv szabályaival.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A perben nem volt vitatott, hogy a felperes, mint eladó és T. A. (felperes ügyvezető), mint vevő a perbeli ingatlan adásvétele kapcsán gazdaságilag nem független feleknek tekintendők. Az ilyen felek közötti gazdasági eseménynél az Áfa tv. speciális rendelkezést tartalmaz. Az Áfa tv. 22. § (1) bekezdése alapján főszabály szerint az adó alapja termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál - az e §-ban, valamint a 23-25. §-okban meghatározott eltérésekkel - a teljesítés ellenértéke. A (6) bekezdés a) pontja alapján azonban az ellenérték helyett az értékesített termék, nyújtott szolgáltatás adó nélküli, az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennálló forgalmi értéke az adó alapja akkor, ha az ellenérték az értékesített termék, nyújtott szolgáltatás adó nélküli, az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennálló forgalmi értékhez hasonlóan aránytalanul alacsony, és a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás gazdaságilag nem független fél részére történik.

A felperes keresetében és felülvizsgálati kérelmében is arra hivatkozott, hogy az Áfa tv. 22. § (6) bekezdésének alkalmazása ellentétes a Hatodik Irányelv rendelkezéseivel. A Hatodik Irányelv VIII. Címe szabályozza az adóalap-meghatározást. A 11. Cikk A. része (1) bekezdés a) pontja értelmében belföldön az adóalap a következő: A b), c), és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat.

A fenti főszabálytól kivételt jelent a b) pont, mely szerint az adóalap az 5. Cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítés esetén a termékek, illetve hasonló termékek vételára vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár. A Hatodik Irányelv 5. Cikk (6) bekezdése értelmében az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából, személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett vagy ingyenes juttatásként vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták.

A Hatodik Irányelv főszabályához képest történő kivételes nemzeti szabályozás elvileg lehetséges, ennek eljárási rendjét a XV. CÍM „Egyszerűsítési szabályozások” cím alatt tartalmazza. A 27. Cikk (1) bekezdése alapján a Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókiivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. A 27. Cikk továbbiakban részletesen szabályozza az eltérő különös intézkedések bevezetésének módját, melynek lényeges kezdő lépése, hogy az említett intézkedéseket bevezetni kívánó tagállam kérelmet küld a Bizottsághoz. A Kúria felhívására az alperes megkereste a Nemzetgazdasági Minisztériumot, mely közölte, hogy „a Hatodik HÉA Irányelv 27. Cikk (2) bekezdése szerinti tárgybeli formális bejelentést Magyarország nem tett ...”

Az Európai Unió C-285/10. számú ügyben (Campsa ügy) az alábbiak szerint döntött: „A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy

azzal ellentétes az, ha valamely tagállam olyan ügyletek esetében, mint amelyekről az alapügyben szó van, és amelyek olyan felek között valósulnak meg, amelyek között kapcsolat állt fenn, és a szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árban állapodtak meg, az ezen irányelv 11. Cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában általános szabályként meghatározottól eltérő adóalap-meghatározási szabályt alkalmaz, kiterjesztve ezen ügyletekre az említett irányelv 5. Cikkének (6) bekezdése és a 6. Cikkének (2) bekezdése értelmében vett, az adóalany saját szükségletei kielégítésére történő termékkivonásra vagy - felhasználásra és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adóalap-meghatározási szabályok alkalmazását, miközben e tagállam nem folytatta le az ugyanezen irányelv 27. Cikkében meghatározott eljárást, az említett általános szabálytól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

Az első fokú bíróság az alperes határozatát nem találta közösségi jogba ütközőnek és a felperes előzetes döntéshozatal iránti kérelmét is elutasította. Az EK szerződés 234. Cikke értelmében, ha egy tagállam olyan bírósága előtt folyamatban lévő ügyben merül fel az ilyen kérdés, amelynek határozata ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, e bíróság köteles a Bírósághoz fordulni. A Campsa ügy (C-285/10.) ismeretében a Kúria vizsgálta, hogy a perbeli jogkérdés tekinthető-e acte clair-nak (tisztázott kérdésnek).

Az EK szerződés 234. Cikkében megfogalmazott előterjesztési kötelezettséghez képest már több európai bírósági ítélet született annak szűkítése körében. Így a Da Costa ügyben (28-30/62) az Európai Bíróság már kifejtette, hogy bár a 177. Cikk (jelenleg 234. Cikk) (3) bekezdés fenntartás nélkül megkívánja az előzetes döntés indítványozását minden előtte felmerült értelmezési körben azon tagállami bíróságtól, melynek döntéseivel szemben a nemzeti jog szerint jogorvoslatnak nincs helye - mint a Tarifcommissie esetében -, azonban a 177. Cikk (jelenleg 234. Cikk) alapján a bíróság által adott értelmezés ereje megfoszthatja a céljától ezt a kötelezettséget és így üressé teheti azt. Különös a helyzet, amikor a felhozott kérdés lényegileg azonos egy olyan kérdéssel, amely hasonló ügyben már előzetes döntéshozatali eljárás tárgya. Az Európai Unió Bírósága a CILFIT ügyben (283/81) még ennél is tovább ment, amikor kifejtette, nem kell szigorúan azonosnak lenni a nemzeti bíróság előtt felmerült, illetve az előzetesen eldöntött közösségi jogkérdésnek. A végső fokon eljáró nemzeti bírók nem kötelesek előterjeszteni, amennyiben a közösségi jog helyes alkalmazása olyan mértékben egyértelmű, hogy semmilyen ésszerű kétely nem merül fel a vitás kérdések eldöntése kapcsán.

A Kúria vizsgálta, hogy a Campsa ügy (C-285/10.) és a jelen perbeli ügy tényállása tartalmaz-e olyan hasonlóságokat, amely

alapján az acte clair elv alkalmazható. Ennek alapján az alábbiakat állapította meg. Mindkét ügyben a felek között kapcsolat állt fenn, olyan árban egyeztek meg, amely vitatott, hogy a piaci árnál lényegesen alacsonyabb volt, az adóhivatal az adóalapot megemelte és ennek alapján kötelezte HÉA (áfa) megfizetésére. A Campsa ügyben (C-285/10.) a spanyol bíróság által felvetett előzetes döntéshozatali kérelem lényege az volt, hogy alkalmazható-e az általános szabályként meghatározott ellenértéktől eltérő adóalap meghatározása, ha a Spanyol Királyság nem rendelkezett a Hatodik Irányelv 27. Cikkében meghatározott engedéllyel.

A Kúria a két ügy összehasonlítása alapján megállapította, hogy azok tényállásainak lényeges elemei teljesen azonosak, a magyar és a spanyol jogi szabályozás is hasonlóságot mutat, és Magyarország ugyanúgy nem rendelkezik a Hatodik Irányelv 27. Cikkében meghatározott engedéllyel, mint ahogyan Spanyolország sem rendelkezett. Erre figyelemmel a Kúria az acte clair elvet alkalmazva szükségtelennek ítélte, hogy az Európai Unió Bíróságához forduljon előzetes döntéshozatali kérdéssel, mivel a Campsa ügy (C-285/10) alapján a közösségi jog helyes alkalmazása olyan mértékben egyértelmű, hogy semmilyen ésszerű kétely nem merül fel a vitás kérdések eldöntése kapcsán. Erre figyelemmel megállapította, hogy az Áfa tv. 22. § (6) bekezdése ellentétes a Hatodik Irányelv 11. Cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában általánosként meghatározott adóalap-meghatározási szabállyal, mert Magyarország nem folytatta le a 27. Cikkben meghatározott eljárást az említett általános szabályoktól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

Mivel azonban, a jogerős adóhatósági határozat nemcsak ezt a tényállást és áfakötelezést tartalmazta, hanem egyéb, egymással összefüggő kötelezést is, ezért szükségesnek mutatkozik az adóhatóság részéről új eljárás lefolytatása, amelyet összecszerúságában kell vizsgálnia, hogy továbbra is fennáll-e a felperesnek valamilyen adófizetési kötelezettsége vagy sem.

A fentiek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján az autószalon elidegenítéséhez kapcsoló jogkövetkezmények körében hatályon kívül helyezte, és az alperest e körben új eljárás lefolytatására kötelezte. Az adóhatóságnak a fentiekre figyelemmel az autószalon elidegenítéséhez kapcsolódó jogkövetkezmények figyelmen kívül hagyásával kell vizsgálni, hogy fennáll-e még a felperesnek adófizetési kötelezettsége.

A Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdése szerinti alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pervesztes alperest a pervesztes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pereszes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességére figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2012. január 26.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró