

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.563/2012/10.szám

A Kúria a által képviselt felperesnek a Dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Törvényszék 2012. május 16. napján kelt számú jogerős ítélete ellen a felperes által 5. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Törvényszék 19.K.33.716/2011/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 710.000 (hétszázötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2005. szeptember 21-én szerződést kötött a (a továbbiakban: Inc.) USA székhelyű cég érdekeltiségébe tartozó A. Kft-val (a továbbiakban: Kft-vel). A szerződés alapján a Kft. értékesítette a felperes részére az Atlas (a továbbiakban: Atlas) által forgalmazott, USA székhelyű cégek alapításához kapcsolódó szolgáltatás csomagokat.

A felperes, mint kölcsönvevő és az Inc., mint kölcsönadó, meg nem határozható időpontban, 35.500.000 forint összegű 5 éves futamidejű kölcsönszerződést kötött; a törlesztést a szolgáltatás csomagok tényleges értékesítéséhez képest, részletekben kötötték ki. A kölcsönszerződés szerint az Inc. közvetlenül átutalja az összeget a Kft-nek. A felperes egyetlen csomagot sem értékesített.

A Kft. 2005. szeptember 21-én állította ki a 28.400.000 forint + 7.100.000 forint áfa összegű, „üzletviteli tanácsadásról” szóló számlát a felperes terhére, a fizetés módja készpénz volt. A számla

után a felperes levonási jogot kívánt érvényesíteni.

Az elsőfokú hatóság ellenőrei 2005. szeptember hónapra áfa adónemben folytattak le ellenőrzést felperesnél. Az adóhatósági eljárásban az APEH Elnöke a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Az új eljárás szempontja volt a külföldi adóhatóság megkeresése, illetőleg kapcsolódó vizsgálat lefolytatása a Kft-nél.

A megismételt eljárás során sem a Kft-t, sem ügyvezetőjét nem lelték fel. A külföldi megkeresésre érkezett válasz szerint az USA Szövetségi Adóhatóságának nincs adata az Atlasról.

A bizonyítási eljárás eredményeként az elsőfokú adóhatóság a 2005. szeptemberi hónapra 7.100.000 forint adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, a jogosulatlan visszaigénylés, illetőleg az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a 2009. augusztus 31. napján kelt számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Kiemelte, hogy mivel a gazdasági esemény megtörténte nem igazolt, nem vizsgálható, hogy a felperes az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 44.§ (5) bekezdése szerinti kellő körültekintéssel járt-e el.

A felperes keresetében több irányú hivatkozásokkal kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát. Az Áfa tv. szerinti kellő körültekintésre vonatkozó indokot nem terjesztett elő.

Az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte az amerikai adóhatóság további megkeresésére. A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.069/2011/5. számú végzésével a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárásra adott szempontok szerint egyrészt az elsőfokú bíróság nem merítette ki a felperes valamennyi kereseti kérelmét, illetőleg nem megfelelően súlyozta az Atlas szerepét. Az áfa levonási jog gyakorlását ugyan kizárhatja az, ha az értékesített üzleti szolgáltatáscsomag, illetve annak tulajdonosa nem létezik, azonban önmagában a felperes adólevonási jogának érvényesíthetőségét nem teremti meg az a körülmény, ha az Atlas-ról bebizonyosodik, hogy létező társaság. Az amerikai szövetségi adóhatóság válaszával szemben a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdés alapján a felperest terheli annak bizonyítása, hogy annak válaszeleve valótlan tartalmú volt.

Az új eljárásban az elsőfokú bíróság elutasította a felperes keresetét.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban:

Art.) 140.§ (2) bekezdésére hivatkozással megállapította, az adóhatóság a megismételt eljárásban eleget tett az APEH Elnöke által adott iránymutatásnak: a Kft. meghallgatására az adóhatóságon kívüli okból nem került sor, az amerikai adóhatóságot pedig megkeresték. Kitért arra, hogy mivel az elnöki utasítás nyomán az alapeljárásban keletkezett elsőfokú és másodfokú határozat is megsemmisítésre került, irreleváns az a felperesi hivatkozás, hogy a korábbiakban már elfogadták az adólevonási jog jogszerűségét. Az új eljárásnak csupán egy korlátja lett volna a súlyosítási tilalom, amire a felperes nem hivatkozott.

Az külföldi adóhatóság ismételt megkeresésére vonatkozó felperesi indítvány kapcsán figyelembe vette, hogy a felperes csak azt tudta bizonyítani, hogy kezdeményezték az Atlas bejegyzését, de azt, hogy erre sor is került, már nem. Ennek hiányában értelmetlen lett volna a Szövetségi Adóhatóság megkeresése.

A felperes tanúbizonyítási indítványát az elsőfokú bíróság elutasította, mivel az érintettek meghallgatására már az adóhatósági eljárásban is sor került, illetőleg a dokumentumok hiányát, ellentmondásait, tanúvallomásokkal nem lehet feloldani. Az adóigazgatási eljáráson belüli meghallgatás hiányában a Kft. ügyvezetőjének meghallgatása jelentőséggel bírhatott volna, de ezt a felperes nem kezdeményezte.

A határidő megtartására, az egyes bizonyítási cselekményekről való értesítés elmaradására vonatkozó kereseti kérelem is alaptalan volt.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a számla hiteltelen. A számlakibocsátó gazdasági tevékenységet nem folytatott, a felperes oldaláról pedig ellentmondásosak a dokumentumok, hiszen a számlán készpénz van feltüntetve, mint fizetési mód a felperes részéről, ugyanakkor a kölcsönszerződésben foglaltak ezzel ellentétesek, a pénzmozgásról a felperes semmilyen dokumentumot nem tudott benyújtani.

A felperes felülvizsgálati kérelemben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti a Pp. 275.§ (5) bekezdését és az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdését figyelemmel az Európai Bíróság C-80/11., és C-142/11. egyesített, Mahagében - Dávid ügyben hozott ítéletére.

Az, hogy az elsőfokú bíróság elutasította az USA szövetségi adóhatóságának megkeresését, ellentétes a Legfelsőbb Bíróság iránymutatásával, holott így kiderülhetett volna, hogy a korábbi megkeresés nem volt-e téves, feloldható lett volna a felperes által csatolt bizonyítékkal szembeni ellentmondás. Ugyancsak sérült az iránymutatás azzal, hogy elutasították a felperes tanúbizonyítási indítványát, amivel feloldható lett volna a korábbi vallomásokban rejlő látszólagos ellentmondás.

A Mahagében úgy tükrében nem lehet a felperes terhére róni azt, hogy a Kft. nem folytatott gazdasági tevékenységet, nem nyújtott be bevallást és elérhetetlenné vált: a felperes az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdésben meghatározott módon, kellő körültekintéssel járt el.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria mindenekelőtt általános jelleggel megállapította, hogy az Európai Unió Bíróságának a Mahagében - Dávid ügyben hozott ítéletében kifejtettek közvetlenül alkalmazhatók az áfa tárgykörben keletkezett adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata során. A felperes keresetében azonban nem hivatkozott a kellő körültekintés meglétére, az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdésének sérelmére, így erről az elsőfokú bíróságnak sem kellett rendelkezni, különös tekintettel arra, hogy a számlát nem csak a számlakibocsátó oldalán mutatkozó okból értékelte hiteltelennek, hanem a felperesnek a pénzügyi teljesítés során tanúsított magatartása miatt is. A jogerős ítélet kellő körültekintésre vonatkozó megállapításai hiányában ezen kérdést, az Európai Unió Bírósága ítéletének jelen perben történő alkalmazandóságát a Kúria nem vizsgálhatta.

A felperes felülvizsgálati kérelmének további előadása szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 275.§ (5) bekezdését. Ezen jogszabályi hely alapján, ha a Kúria az első- vagy másodfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan kötelező utasításokat ad.

A Pp. ezen rendelkezése következtében az új eljárásban az érintett bíróságnak maradéktalanul eleget kell tennie a Kúria/Legfelsőbb Bíróság kötelezésének, a kapott iránymutatásnak nem megfelelően lefolytatott új eljárásban nem hozható megalapozott jogerős ítélet (Kfv.II.37.461/2012/9.szám, Kfv.III.37.640/2012/10.szám).

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.069/2011/5. számú végzésében pontosan meghatározta az új eljárás irányát, amelynek az elsőfokú bíróság eleget tett. A felperes kereseti kérelmét teljes körűen, immár az eljárási kérdésekre is kiterjedően, kimerítette, a felperes bizonyítási indítványait értékelte. Ennek sorában helytálló okát adta mind a tanúbizonyítási indítvány-, mind a szövetségi adóhatóság ismételt megkeresésére vonatkozó indítvány mellőzésének. A Legfelsőbb Bíróság végzésében foglaltak kiemelték a felperest a Pp. 164.§ (1) bekezdés alapján terhelő bizonyítási kötelezettséget, amit az elsőfokú bíróság megfelelően vett figyelembe. A gazdasági esemény tartamát és a fedezetül megjelölt kölcsönügyletet az elsőfokú bíróság szintén megfelelő tartalommal,

az iratoknak nem ellentmondva értékelte. Az elsőfokú bíróság, szem előtt tartva a Pp. 275.§ (5) bekezdését, a döntésre vezető belső meggyőződéséről a Pp. 206.§ (1) bekezdésének megfelelően számot adott, a jogerős ítélet megfelel a Pp. 221.§ (1) bekezdés által támasztott követelményeknek is.

A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését megalapozó-, az elsőfokú bíróság által megvalósított jogszabálysértést, ezért a Kúria azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapulvételével hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alkalmazásával kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2013. október 22.

***Dr. Sperka Kálmán sk. a tanács elnöke, Huszárné
Tamás sk. bíró***

dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, Dr. Sugár

a kiadmány hitelül:

tisztviselő