

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.425/2013/5.szám

A Kúria a dr. Nagy Gábor ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve felperesnek a Tamásné dr. Kajati Zsuzsanna 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013 március 22-én kelt 19.K.28.218/2013/4. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 6 sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.28.218/2013/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2009. III. negyedévére áfa adónemben utólagos ellenőrzést végzett és 207.000.000 Ft adókülönbözetet tárt fel a felperes terhére. Ebből 206.859.000 Ft jogosulatlan visszaigénylés, 141.000 Ft adóhiány volt, mely utóbbi járulékokkal együttes megfizetésére kötelezte a felperest. Az első fokú határozat indokolása szerint nem fogadta el az adóhivatal a felperes által befogadott, a ... Kft. (továbbiakban: Kft.) által kiállított 1.000.245.000 Ft értékű ingatlanügyletről szóló számlát. Az alapul szolgáló szerződés több elemből állt, de valamennyi a Kft. tulajdonát képező ... szám alatti ingatlankomplexummal volt kapcsolatos (tulajdonátruházás, használati jog eladás, előszerződési elem). Az adóhatóság szerint a szóban forgó számla fiktív, tartalmilag hiteltelen, adó-visszaigénylésre nem jogosít. Az ügyletben a szerződő feleken kívül több más cég is érintett volt, ugyanis így lehetett leplezni, hogy a felperes valójában nem fizette meg az eladónak az ellenértéket. Az ügylet valódi célja az adókijátszás volt mégpedig úgy, hogy a Kft. nem fizetett áfát, a felperes pedig visszaigénylő pozícióba került. Valójában összesen 100.000.000 Ft körbeforgatásával (ehhez kellett a további cégek is) 900.000.000 Ft megfizetésének látszatát keltették, egyebek mellett engedményezés, váltó

kibocsátás, banki tranzakciók, illetőleg ezekre hivatkozás, céghitel és kölcsönök révén. Az ügyletben résztvevő felek végül 0 Ft adót fizettek, és 431.262.000 Ft adót igényeltek vissza. Az eljárás során megállapította az adóhatóság, hogy releváns iratok hiányoztak, az ügylet szereplői ellentétes, következetlen és állandóan változó nyilatkozatokat tettek, valamint az ügylet egyéb szereplőinél folytatott kapcsolódó vizsgálatok azt támasztották alá, hogy adócsalást célzó láncügylet volt a szóban forgó ingatlanügylet, és a felek összehangolták magatartásukat.

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú hatóság 2887763089 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Döntése alapjául megjelölte a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 165. § és 166. § (2) bekezdésében foglaltakat, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: új Áfa tv.) 120. § a) pontját, 127. § (1) bekezdés a) pontját, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésében foglaltakat.

A felperes keresetében a tényállás feltáratlanságára hivatkozott, továbbá álláspontja szerint helytelenül alkalmazta az alperes az Art. 1. § (7) bekezdését az ügylet minősítését illetően. A gazdasági esemény a valóságban ténylegesen realizálódott, a tulajdonjog bejegyzés megtörtént, az illetéket megfizették, a felperesnek nem származott az ügyletből vagyoni előnye, ami egyúttal cáfolja a szándékegységet, és állította, hogy az ellenérték megfizetésre került. A felperes általánosságban utalt arra, hogy az alperesi eljárás nem volt összhangban az Európai Bíróság e tárgykörben született döntéseivel sem. Minderre tekintettel kérte a határozat megváltoztatását vagy hatályon kívül helyezését és új eljárás elrendelését.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.28.218/2013/4. számú jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Kifejtette, hogy két fő kérdésben kellett állást foglalnia: egyrészt, hogy a számla valóban fiktív-e, másrészt, hogy az adókiírátszásban a felperes részt vett-e. Az első kérdés vonatkozásában az vizsgálendő, hogy a felperes a kötelező iratszolgáltatási kötelezettségének eleget tett-e, illetőleg az ellenérték megfizetéséhez szükséges pénzzel rendelkezett-e. A számla fiktitásának megállapításához ugyanis vizsgálni kell a felperes iratszolgáltatási kötelezettségét - figyelemmel az Art. 95. § (3) bekezdésére -, valamint az Sztv-ben foglalt, a számviteli fegyelemmel kapcsolatos alapvető követelmények teljesülését. Megállapította a bíróság, hogy alapvető dokumentumokat - amelyek igazolhatták volna a számla tartalmi hitelességét - nem csatolt a felperes, illetőleg azok több esetben nem voltak hitelt érdemlőek. Hivatkozott arra a bíróság, hogy az Európai Unió Bírósága közelmúltban született ítéleteiben valóban

felhívta a figyelmet, hogy az irathíány önmagában nem alapozhatja meg az adólevonási jog elutasítását, de hangsúlyozni kell, hogy mindezt a kellő körültekintés vizsgálata körében fejtette ki, márpedig a perbeli esetben a tényállás ettől eltérő. Jelen perben a számla tartalmi hitelessége és a felperes adókijátszásban való részvétele volt a vizsgálat tárgya.

Ezen túlmenően az ellenérték megfizetése sem bizonyított. A felperes többek között 800.000.000 Ft kölcsönt jelölt meg, mint az ellenérték forrását, ugyanakkor a P. Zrt., mint kölcsönadó nem rendelkezhetett ezen pénzüsszeggel, hiszen az általa megjelölt két magánszemély, mint „forrás” szintén nem rendelkezett a kölcsönnyújtás időpontjában ezzel a pénzeszközzel. A banki ki- és befizetések időpontjai értékelésében is osztotta a bíróság az alperes álláspontját. Az időpontok tendenciózus jellege egyértelműen arra utal, hogy mindösszesen 100.000.000 Ft ellenérték megfizetése történt. Helyesen hivatkozott az alperes az Alkotmánybíróság 724/B/1994. AB határozatára, mely szerint az adójogi megállítás nem érinti a polgári jogi jogviszonyokat. A láncolat tagjainál folytatott vizsgálat (a források, a felhasználás, a személyi összefonódások) végeredménye alapján megállapítható volt, hogy a felperes részese volt a fiktív ügyletnek, az adókijátszásnak.

Ez a vizsgálat nemcsak joga, egyben kötelessége is volt az alperesnek. E körben utalt az első fokú bíróság az Európai Unió Bírósága Optigen, Kittel és Halifax ügyben hozott döntéseire. Végezetül rögzítette, hogy attól, hogy az ügyletben résztvevők vallottak be adót, nem lehet azt a következtetést levonni, hogy anyagi hasznuk nem származott az ügyletből. Ugyanis külön-külön nem fizettek be semmilyen összegű adót a költségvetésbe, de több, mint 400.000.000 Ft-ot visszaigényeltek.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát, a felperesi keresetnek helyt adást. Ennek keretében elsődlegesen az alperesi és az elsőfokú határozat hatályon kívül helyezését, valamint a hatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan az ítélet megváltoztatását, a megállapított adókülönbözet törlését, az adóbírság, késedelmi pótlék mellőzését. Felperes ismételten arra hivatkozott, hogy polgári jogilag a szerződés teljesült, nem bizonyította az adóhivatal, hogy csak 100.000.000 Ft körbeforgatásával történt volna az ellenérték megfizetése. Álláspontja szerint a tényállás feltáratlan maradt, amely megsértette az Art. 97. § (6) bekezdését, 140. §-át. Hivatkozott a 2006/112. európai irányelvre, az Európai Unió Bírósága által az Optigen ügyben, valamint a Mahagében-Dávid egyesített ügyekben hozott döntésekre, továbbá a Kúria Kfv.I.35.599/2011/15. számú döntésére, mellyel azt kívánta alátámasztani, hogy a számla

fiktivitását az adóhatóságnak kell bizonyítani, ehhez viszont nem elegendő csupán kételyek megfogalmazása. Ebből következően sérült a Pp. 206. §-a és 164. §-a is. Álláspontja szerint a Kft. tevékenysége sem irányult adókiírássra, e körben is számos európai bírósági döntésre hivatkozott (Halifax, Kittel és Rekorta), melyekkel azt kívánta alátámasztani, hogy az adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható. A teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az Art. 1. § (7) bekezdése szerint: „A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.”

Az Áfa tv. 120. § a) pontja alapján: „Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.”

A fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján a Kúria megállapította, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Osztotta a Kúria úgy az első fokú bírósági ítélet indokolásában, mint az alperesi felülvizsgálati ellenkérelemben foglalt azon meggyőző érveket, hogy olyan láncügyletben vett részt a felperes és fogadott be ennek során számlát, melynek célja adókiírássra irányult, a számla tehát adólevonásra alkalmatlan. Egyetért a Kúria azzal is, hogy a tulajdonjog megszerzése és az illetékfizetési kötelezettség teljesítése adójogi szempontból jelen ügyben nem bír relevanciával. Helyes volt az alkotmánybírósági határozatra és az Art. 1. § (7) bekezdésére vonatkozó hivatkozás. A tények alátámasztották, hogy az ügyletben részes felek tudatosan összehangolták tevékenységüket, amelynek végeredménye több, mint 400.000.000 Ft jogosulatlan visszaigénylés, mellyel szemben 0 Ft befizetés állt. A láncolatban részes felek a komplex ügylettel valósították meg az adókiírássra, amelyben a felperes is részt vett.

Ugyancsak osztotta a Kúria az alperesi ellenkérelemben foglalt azon megállapítást, hogy a felperes kizárólag egyes pontokat emelt ki - ezáltal a szövegösszefüggését megbontva - az Európai Unió Bírósága

több felhívott ítéletéből, ugyanakkor jelen ügyben a nemzeti bíróság feladata volt az érintett ügyletek valós tartalmának megállapítása. Ennek során e bíróság figyelembe vehette ezen ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher csökkentési tervben érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági vagy személyi kapcsolatokat (Halifax ügy). Az alperes és ennek nyomán az első fokú bíróság is helyesen állapította meg - hivatkozva az Optigen, Kittel és Halifax ügyekre -, hogy láncolatok vizsgálata esetén nemcsak jogosultsága, hanem kötelessége a hatóságnak, hogy feltárja a láncolatban a vizsgált ügyleteket megelőzően és az azt követően történeteket, tehát a forrást és felhasználását is vizsgálhatja. Ezt az alperes helyesen tette, a felhasználást, a forrást, a személyi összefonódásokat egyenként és összességében értékelte és így állapította meg, hogy a felperes részt vett az adókiátszásban. Jelen ügyben a C-80/11. és C-142/11. egyesített ügyekben hozott európai bírósági ítéletben, valamint a felperes által felhívott kúriai ítéletben foglaltak azért nem irányadók, mert ott más volt a tényállás.

Végezetül rögzíti a Kúria, hogy felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. Ettől eltérni csak akkor lehet, ha a tényállás iratellenes, a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan. Ilyen körülmény azonban jelen ügyben nem merült fel.

Ebből következően a Kúria az első fokú jogerős ítéletet helyes indokaira tekintettel a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. március 6.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró