

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.543/2013/5.szám

A Kúria a Hódy és Társai Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 22. napján kelt 16.K.30.286/2013/5. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 7. 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 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.286/2013/5. számú ítéletét - az indokolás részbeni megváltoztatásával - hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 240.400 (kétszáznegyvenezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

mint hitelező és a (2011. február 3-tól, 2012. február 28-tól felszámolás alatt), mint adós (a továbbiakban: Kft.) 2010. április 1-én 91.000 USD összegű kölcsönszerződést kötött, 2010. október 1-ei lejárat nappal. A szerződést az adós vagyonára a zálogjogi nyilvántartásba bejegyzett zálogjog biztosította. A lejáratkor az adós nem tudott fizetni.

A hitelező 2010. december 3-án létrehozta a felperest, és december 8-án tagi hitel formájában rá engedményezett 71.115 USD lejárt követelést. A Kft. és a felperes 2011. január 10-én kötötték meg azt az adás-vételi szerződést, melynek alapján a motorokat és kiegészítőket átadták felperes részére a felperes a vételár teljes összegét beszámítással teljesítette. Ezzel a kölcsönszerződéshez kapcsolódó követelés és biztosítéka megszűnt.

A felperes a számlák áfa tartalmát, 2.403.488 forintot, bevallásában levonásba helyezte.

A felperesnél 2011. I. negyedévre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló kiutalás előtti ellenőrzést folytattak le.

A Kft-vel kötött szerződést az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdés alkalmazásával, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 142.§ (1) bekezdés f) pontja szerinti fordítottan adózó ügyletnek minősítette.

Ennek következtében 2.404.000 forint adókülönbötet állapított meg a felperes terhére, azzal, hogy a beszerzés után levonható áfa körében a felperes jogosult 2.404.000 forint áfa levonására.

Az elsőfokú adóhatóság a bevallásában szerepeltetett levonás miatt 2.404.000 forintot adókülönbözetként állapított meg a felperes terhére, melyből jogosulatlan igénylésnek 2.025.000 forint, adóhiánynak 372.000 forint minősült, azok után adóbírságot szabott ki, és a hiány után késedelmi pótléket számított fel.

Az alperes a 2888425681.sz. határozatában mind az elsőfokú határozatot, mind az eljárási határidők meghosszabbítása tárgyában keletkezett 3571572204. és 2888218544. számú végzéseket helybenhagyta.

A 2888218544.sz. végzésével az elsőfokú hatóság az ellenőrzéssel kapcsolatban benyújtott adózói kifogást utasította el. A kifogás a 2011. június 3-án lejáró ellenőrzési határidőt, a Kft-nél lefolytatandó kapcsolódó vizsgálatra tekintettel 2011. június 4-től meghosszabbító, 2011. június 1-én kelt, de csak június 7-én kiadmányozott 4032535419. számú végzést támadta. (A Kft-nél a kapcsolódó vizsgálat lefolytatása a meghosszabbított határidő 70. napján indult.)

A 3571572204. számú végzés az elsőfokú határozat meghozatalára nyitva álló eljárási határidőt munkatorlódásra hivatkozva hosszabbította meg.

Az alperesi határozat indokolása szerint nem iratellenes az elsőfokú határozatnak az a megállapítása, hogy a vagyontárgyak értékét a felek a piaci ár alatt állapították meg, azonban az adóhatóság a számlán szereplő értékesítések árának valódiságát nem vitatta.

Kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság az európai bírósági gyakorlatot szem előtt tartva járt el, amikor a javítható formai hiba miatt nem fosztotta meg a felperest az adólevonási jog gyakorlásától, tekintettel arra, hogy a számlák áfa tartalmát a fordított adózás szabályai miatt az adóhatóság a felperes terhére szólóan megállapította.

A felperes keresetében mind az alperesi határozattal helybenhagyott végzéseknek, mind további eljárási határidők megtartásának, mind az érdemi megállapításnak a jogszerűségét vitatta.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

Az ellenőrzési határidőt meghosszabbító végzés vonatkozásában kifejtette, arra határidőn belül került sor, az eljárás megfelelt a törvényben foglaltaknak. Helytálló az az alperesi hivatkozás, hogy a végzés meghozatala és postára adása között eltelt időtartam olyan ügyviteli hibának tekinthető, ami nem érinti az ellenőrzés jogszerű hosszabbítását. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatok kezdéséről és befejezéséről értesítette a felperest.

Az elsőfokú bíróság a felperest hiánypótlásra kötelező végzést érintő kereseti kérelem kapcsán kifejtette, tényszerűen igazolt a végzés kiadása, ennek következtében az, hogy a felperes időközben történő kézbesítéssel egyidejűleg ezen hiánypótló végzésben foglalt kötelezettségének nem tett eleget, nincs kihatással a végzéshez tartozó határidő számítására.

Az ügytorlódással indokolt határidő hosszabbítás sem volt jogszerűtlen, mivel a törvény nem nevesíti, hogy mely okból lehet az ügyintézési határidőt meghosszabbítani.

A jogerős ítélet összegző értékelése szerint a végzések és eljárási cselekmények határideje a döntés meghozatalára és az eljárási rendre nem volt hatással, ez okból nem volt helye az alperesi határozat hatályon kívül helyezésének.

Az elsőfokú bíróság az ügy érdemére vonatkozóan megállapította, hogy az Art. 130.§-a nem sérült, már önmagában az, hogy a kibocsátásra sor kerül, a számlakibocsátót az áfa megfizetésére kötelezi.

Azt is megállapította, hogy az adóhatóság eleget tett az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdése szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének. Az érintett számla alapjául szolgáló ügylet során a számlák olyan adásvételi szerződésre hivatkozva lettek kiállítva, amelynek vételára jelentősen a piaci ár alatt maradt. Ez a szerződésekkel együttesen helytállóan eredményezte azt az alperesi megállapítást, hogy az ügyletek nem minősíthetők olyan adás-vételi szerződésnek, amely a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 365.§-a alapján adókötelezettséget eredményez.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján egyértelmű, hogy a motorok és a motoros kiegészítők a felpereshez átkerültek, amelynek során az sem hagyható figyelmen kívül, hogy volt olyan termék, amely ezt követően egy hónapon belül 75%-os árrésszel a felperes értékesíteni tudott. Ez is azt igazolja, hogy a számlák szerinti árucikkek megszerzése nem független felek közötti áron történt. Ennek következtében tehát az adóhatóság a rendelkezésére álló tényeket megfelelően értékelte és helytállóan

következtetett arra, hogy a felperes által befogadott számlákon szereplő gazdasági esemény nem felel meg az Áfa.tv. 120.§-a és 127.§-ában foglaltaknak.

A jogerős ítélet szerint a feltárt tényállás alapján az adóhatóság helytállóan állapított meg, hogy a felperesi számlákban írt gazdasági esemény az Áfa.tv. 10.§ c) pontja és 142.§ (1) bekezdés f) pontjának hatálya alá tartozik. Olyan termékértékesítés történt, amely dologi biztosítékként lejárt követelés érvényesítésére irányult különös tekintettel az ügyletekben kikötött zálogjogra.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az alperesi határozat megsemmisítését és az alperes új eljárásra kötelezését.

Álláspontja szerint az első fokú bíróság „elbagatelizálta” az alperes azon hibáját, amelynek alapján a törvény által előírt 45 nap helyett, több mint egy év alatt sem fejezte be az ellenőrzést. Az ítéleti megállapítás a törvényi előírások kiforgatása abban a kérdésben, hogy az alperesi határidő hosszabbító határozatok indokolásának nem szükségszerűen kell önhibán kívüli okokra hivatkozni, abban bármilyen ok megjelölhető.

Az ügylet alperesi átminősítése tekintetben is téves a jogerős ítélet. A felperes nem volt erőfölényben a számlakibocsátóval szemben, az a tény, hogy a nagykereskedelmi ár és a kiskereskedelmi ár között eltérés volt, nem lehet ok arra, hogy a jogügyletet „kényszerértékesítésnek” tekintsék.

Az a tény sem alapozza meg az Áfa.tv. 142.§ alkalmazását, hogy a felperesi kiskereskedő a tagja által korábban adott kölcsönből és részére engedményezett beszámításból rendezte az ellenértéket. Jogsértő az az adóhatósági eljárás, amely az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés f) pontját a 10.§ c) pontja nélkül, az összefüggések értékelés elmulasztva próbálja alkalmazni és így szükségszerűen jut téves megállapításra.

A Kúria iránymutatását kérte abban a kérdésben, mi különbözteti meg az Áfa tv. 10.§ c) pontját a Ptk. 296.§ szerinti beszámítás útján történő ellenérték kifizetéstől, mivel mindkét esetben adós-hitelező viszonyról van szó.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

Az elsőfokú bíróság az eljárásjogi kérdések tekintetében a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdései által megfogalmazott

követelményeknek megfelelően járt el. A jogerős ítélet indokolásában logikus, érthető magyarázatát adta döntésének.

A határidők számításának, meghosszabbításának természetét a Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.483/2009/5. és Kfv.I.35.407/2010/10. számú ítéleteiben már érintette. A határidők túllépésének értékelése ahhoz igazodott, hogy a garanciális jog sérelme milyen mértékben függött össze az ügy érdekével. A kifejtettektől a Kúria nem kíván eltérni.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg mind a hiánypótlásra felhívás hatását a határidő tartamára, mind azt, hogy az Art. kifejezett rendelkezésének hiányában – az eljárási szabályok megtartása esetén – az adóhatóság munkatorlódás miatt is meghosszabbíthatja az eljárási határidőt.

Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának kérdésében az Art. nem ad lehetőséget az elsőfokú bíróságtól eltérő álláspont kialakítására.

Az Art. 92.§ (12) bekezdése szerint az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. A 92.§ (11) bekezdés alapján azonban lehetőség van az ellenőrzési határidő meghosszabbítására: arról a felettes adóhatóság végzésben dönt.

Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának érvényességi feltétele az arról való döntés, hatályosulásának feltétele pedig a döntés közlése. A közlés elhúzódása nem teszi semmissé a döntést, nem hatálytalanítja a határidő meghosszabbítását. Az ellenőrzési határidők megtartásához mind az adózóknak, mind az adóhatóságnak érdeke fűződik, azt az Art. szabályozza, de míg a döntés elmaradásához az Art. rendel jogkövetkezményt (92.§ (12) bekezdés), addig a közlés elmaradásához nem.

A felperes esetében kétségtelenül volt mulasztás, de sor került mind a döntésre, mind annak közlésére. A köztes időben nem történt a felperes számára jogkövetkezményt előidéző ellenőrzési cselekmény, éppen maga a felperes kifogásolta a Kft. kapcsolódó vizsgálatának a késedelmét. A garanciális jog sérelme nem függött össze az ügy érdekével. A jogerős ítélet e körben helytálló megállapítást tett.

Az áfa levonási jog gyakorolhatóságát érintő kérdésben a jogerős ítélet tévesen értelmezhető megállapításokat tartalmaz. Az alperes a szokásos piaci ár kérdéskörében nem vont le a felperesre terhes következtetést, határozatának indokolása éppen azt tartalmazza, hogy nem vitatta a számlán szereplő értékesítések árának valódiságát.

A továbbiakban az elsőfokú bíróság elvégezte az Áfa tv. 142.§ f) pontjának alkalmazhatósága szempontjából releváns tények és jogszabályok értékelését, így nem volt akadálya a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálásának.

Az Áfa tv. alkalmazási hatálya a 2.§ a) pontja alapján belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítésre, szolgáltatásnyújtásra terjed ki. Ezek hiányában a perbeli szerződés alapján semmilyen jogcímen nem keletkezhet sem a felperesnél, sem üzleti partnerénél áfa adófizetési kötelezettség. Azt, hogy a felperes és az adós között termékértékesítésre került sor, az alperes - felperes által is megerősítve - helytállóan állapította meg.

A termékértékesítés általános forgalmát az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdése határozza meg: termék értékesítésének minősül a birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet.

A termékértékesítés tényállásának speciális, az alapul szolgáló ügylet specifikumához igazított szabályait tartalmazzák az Áfa tv. 10-12.§.ai. A 10.§ c) pontja szerint az áfa tekintetében termék értékesítésének minősül továbbá az adós és hitelező között a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog átszállása, feltéve, hogy a hitelező a dologi biztosítéku szolgáló terméket lejárt követelésének érvényesítésére - a 9.§ (1) bekezdése értelmében - értékesíti, és az abból származó ellenérték közvetlenül őt illeti meg. Ebben az esetben a hitelezőre a tulajdonjognak csak egyik rész-jogosítványa, a rendelkezési jog száll át. A felperes azonban az ügylettel a termékek tulajdonjogát szerezte meg, így esetében kizárt az Áfa tv. 10.§ c) pontjának alkalmazása, azt az alperes sem alkalmazta. A jogerős ítélet indokolása tévesen tartalmazza, hogy a gazdasági esemény az Áfa.tv. 10.§ c) pontjának hatálya alá tartozna.

Mind az új, mind a korábbi Ptk. tiltotta, hogy a zálogjogosult a kötelezettség elmulasztása esetén a kielégítési jog megnyílta előtt létrejött megállapodás alapján megszerezze a zálogtárgy tulajdonjogát. A felperes esetén ez az akadály fel sem merült, a magánszemély által rá engedményezett követelés már 2010. október 1-én lejárt.

A zálogtárgy tulajdonjogának a zálogjogosult által történő megszerzését, mint önálló intézményt, a Ptk. még nem ismerte, a Ptk. 296.§ szerinti beszámítás intézményén keresztül szabályozta. Az új Ptk. dologi jogra vonatkozó Ötödik könyvében „A zálogjog érvényesítése” cím alatt már önálló törvényi tényállásként tartalmazza a zálogtárgy tulajdonjogának a zálogjogosult által

történő megszerzését, egyébként jól elkülönülten a zálogtárgy zálogjogosult általi értékesítésének előírásaitól.

A lejárt követeléshez kapcsolódó zálogtárgy tulajdonjogának a hitelező/felperes általi megszerzését az adózási szempontból irányadó szabályok meghatározása során tehát másként, mint adásvételen alapuló, az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdés szerinti termékértékesítés, nem lehetett minősíteni. Mivel azonban az egyes ügyletek tartalmi jegyeihez kapcsolódhatnak az általánostól eltérő adójogi következmények, az alperes az Art. 1.§ (7) bekezdés alkalmazásával vizsgálhatta, vannak-e az ügylet adójogi minősítését meghatározó speciális ténybeli és jogi feltételek.

Termékértékesítés esetén az adófizetésre kötelezett személyére vonatkozó főszabályt az Áfa tv. 138.§-a tartalmazza (termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adót - ha e törvény másként nem rendelkezik - az az adóalany fizeti, aki (amely) az ügyletet saját nevében teljesíti), míg a kivételeket a 139-152.§-ok tartalmazzák. A 142.§ (1) bekezdés f) pontja szerint az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője fizeti az adós és hitelező viszonylatában az olyan termék értékesítése esetében, amely dologi biztosítékként lejárt követelés kielégítésének érvényesítésére irányul.

A felperes és az adós közötti termékértékesítés tartalmi elemei maradéktalanul megfelelnek az Áfa tv. 142.§ f) pontja szerinti törvényi tényállásnak (adós-hitelező, termékértékesítés, lejárt követelés, dologi biztosíték, kielégítés érvényesítése). Mindez azzal az adójogi következménnyel jár, hogy az áfát a termék beszerzőjének, azaz felperesnek kell megfizetni.

A fordított adózás tekintetében már az Európai Unió Bírósága, illetőleg a vonatkozó ítéleteket megjelölve a Legfelsőbb Bíróság is megfogalmazta, hogy fordított adózás esetén az adózó tévedése nem vezethet az adólevonási jog elenyészéséhez (C-414/10., C-424/12., Kvf.V.35.411/2010/4.). Az alperes ennek megfelelően járt el, határozatában érvényre jutott a közösségi jog is.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálásakor a fentieket meghaladóan nem elemezhetette az Áfa tv. 10.§ c) pontját, nem foglalhat állást hipotetikus tényállások kapcsán, így nem adhat „iránymutatást” az Áfa tv. ezen rendelkezése és a Ptk. 296.§-ának adójogi kapcsolatáról sem.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét, az indokolás részbeni megváltoztatásával, a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A tárgyi illetékfeljegyzési 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.

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

Budapest, 2014. április 17.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró

A kiadmány hiteléül: