

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.VI.35.247/2013/10.szám

A Kúria a ügyvéd: Dr. által képviselt felperesnek a Dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. február 11. napján kelt 7.K.29.913/2013/2. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.29.913/2013/2. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 250.000 (kettőszáz-ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.878.100 (egymillió-nyolcszázhetvennyolcezer-száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

2009-ben a felperes bejelentett főtevékenysége: „Mérnöki tevékenység, műszaki tanácsadás” volt, a cégnél 2009. június 2-ig M. A. beltagként és képviselőként tevékenykedett, a beltag 2009. június 3-tól a K. Kft. , a képviselő B. Cs. (a továbbiakban: B.Cs.). A felperes 2009. június 8. napján „Együttműködési megállapodás” megnevezéssel szerződést kötött a R. LLC. (a továbbiakban: LLC.) gazdasági társasággal, melynek székhelye az Amerikai Egyesült Államokban található. A szerződés szerint az LLC. mint megbízott felkutatja a felperes, mint megbízó tevékenységi körébe tartozó munkákat és előkészíti a munkák elvégzésére irányuló szerződés létrejöttét, valamint a döntéshez szükséges információkkal és adatokkal látja el a megbízót jutalék ellenében, melynek összege a megkötött szerződés nettó értékének 10-40%-a között változik. Az LLC. 2009. június 30. és 2009. december 22.

között 59 számlát állított ki a felperes felé üzletviteli tanácsadás jogcímén összesen 39.780.130 forint összegben, melyet az a ráfordításai között elszámolt. A számlákban szereplő gazdasági események ténylegesen nem valósultak meg.

A felperes házipénztárából M. A. (a továbbiakban: M.A.) 2009. augusztus 5-től 2009. december 31-ig összesen 27.076.730 forintot vett fel azzal, hogy az összeget a felperes teljesítéseként eljuttatja az LLC. -nek, de erre nem került sor.

A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2009. évre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként meghozott határozatában kötelezte a felperest 19.480.623 forint adóhiány, 9.740.000 forint adóbírság, 4.685.000 forint késedelmi pótlék és 1.562.000 forint mulasztási bírság megfizetésére. A számlák szerinti gazdasági események valódiságának megállapítása érdekében az adóhatóság nyilatkoztatta a felperes üzleti partnereit, korábbi és jelenlegi képviselőjét, munkatársait, továbbá vizsgálta a felperes tevékenységét, valamint azt, hogy az LLC. képes volt-e a szerződés szerinti tevékenység ellátására és, a felperes szakmai hátterének ismeretében a szerződés szerinti üzletszerzés, tanácsadás indokolt volt-e. A részletes bizonyítási eljárás eredményeként a hatóság megállapította, hogy a felperes nem tudott érdemben, dokumentumokkal is alátámasztott módon hitelesen nyilatkozni, hogy az LLC. milyen módon, kinek a személyes közreműködése révén, hogyan működött közre a felperes üzletfeleinek felkutatásában és miként történt a kapcsolattartás, valamint milyen tanácsadás történt. A számlák a valóságban meg nem történt gazdasági eseményekről kerültek kiállításra, az azok alapján elszámolt ráfordítások nem a vállalkozás érdekében merültek fel. A felperes készpénz kifizetést teljesített M.A.-nak, azt azonban nem tudta bizonyítani, hogy a pénztárból felvett összeg ténylegesen átadásra került harmadik személy részére, így M.A.-nak 27.076.730 forint összegben jövedelme keletkezett, amelyet személyi jövedelemadó-előleg levonási kötelezettség és egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettség terhel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2012. szeptember 26. napján kelt 3111705916. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta akként, hogy az adóbírság összegét 4.866.000 forintra változtatta, egyebekben az elsőfokú határozatot változatlanul hagyta. Az indokolásban hivatkozott a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdésében, 78.§ (1) bekezdésében, 165.§ (2) bekezdésében, 166.§ (1) bekezdésében, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 44.§ (1) bekezdésében, 97.§ (4) bekezdésében, 170. (1) és (6) bekezdésében, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Sztatv.) 4.§ (1) bekezdésében, 28.§ (1) bekezdésében, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a

továbbiakban: Tao tv.) 6.§ (1) bekezdésében és 8.§ (1) bekezdés d) pontjában foglaltakra. Érvelése szerint a felperes az eljárás során nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére olyan dokumentumot, amely hitelt érdemlően bizonyította volna a számlákban szereplő felek közötti gazdasági események megtörténtét. Nem csatolta a bizonylatokhoz kapcsolódóan, a számlakibocsátó teljesítése során szükségszerűen keletkező dokumentumokat, illetve a bizonyítékként becsatolt ismeretlen eredetű nyilatkozatok hitelességének, valamint eredetének igazolása nélkül nem voltak elfogadhatók bármely tény bizonyítására. A valódiság elvére figyelemmel kapcsolódó okiratok hiányában a számlák nem igazolják az abban foglalt adatok hitelességét. A hiteltelen számlák ellenértéke a felperes pénztárából ténylegesen kifizetésre került, azt M.A. az LLC. részére nem adta át, így az általa felvett összeg egyéb jövedelemnek minősül.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Rámutatott, hogy az adóhatóság eleget tett a tényállás felderítési kötelezettségének, igen széles körű bizonyítási eljárás eredményeként jutott arra az okszerű következtetésre, hogy a felperes és az LLC. közötti gazdasági esemény, amelyet a számlákban rögzítettek a valóságban nem ment végbe. Nincs racionális indoka, hogy miért került sor az elméleti és gyakorlati ismeretekkel, kapcsolatrendszerrel, az üzletkötésben megfelelő jártassággal rendelkező M.A. és a felperes közötti jogviszonyban a számlakibocsátó cég közbeiktatására. Az Art. 1.§ (7) bekezdésére figyelemmel a felperes szerződéseinek adójogi értékelését az adóhatóság elvégezheti, mely nem érinti a szerződések polgári jogi érvényességét, minősítését.

A felperes nem tudta hitelt érdemlően igazolni, hogy a számlákban szereplő gazdasági esemény, az üzletviteli tanácsadás ténylegesen megtörtént. A megrendelők a felperessel sok éves üzleti kapcsolatban álltak, az üzletszerzés nem az LLC. tevékenységének eredményeként jött létre, a megrendelők nem is hallottak a számlakibocsátó cégről, vele kapcsolatba nem kerültek. Az LLC. és M.A. kapcsolatát hitelt érdemlő dokumentum, nyilvántartás nem támasztotta alá, ilyen okiratoknak a jogügylet természeténél fogva keletkezniük kellett volna. Alaptalan a felperes hivatkozása, hogy az írásszakértő véleménye alapján M.A. képviseleti jogosultsága, illetőleg a felperes és az LLC. közötti szerződés tényleges létrejöttét hitelt érdemlően igazolt. A felperes nem bizonyította, hogy az általa M.A.-nak fizetett pénz V. L.-hoz (a továbbiakban: V.L.), majd ezt követően a számlakibocsátóhoz került. A tényállás teljes körű tisztázására figyelemmel nem volt indokolt külföldi adóhatóság megkeresése.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek való helyt adást, másodlagosan a hatályon kívül helyezés

mellett az első fokon eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítéletében iratellenes, okszerűtlen és nem logikus megállapításokat tett. A bizonyítékokkal szemben teljesen ellentétes tényállást állapított meg, amelyekből helytelen következtetéseket vont le, sérült a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdése. M.A. tagsági és vezető jogviszonya a társaságnál 2009. június 2. napján megszűnt, ezt követően az LLC. meghatalmazottjaként, mint közreműködő járt el a felperes és az LLC. közötti megállapodás teljesítése során. Az alperes nem jogosult vizsgálni, hogy a felperes milyen megfontolások alapján döntött üzleti kapcsolat létesítéséről, kikkel kötött szerződést és az gazdasági szempontból indokolt volt-e, erre az Art. 1.§ (7) bekezdése nem ad felhatalmazást. Az üzleti tanácsadás tényleges megtörténtét bizonyítják az aláírt kiadási pénztárbizonylatok, az LLC. igazgatóinak nyilatkozata arról, hogy a jutalékok befolytak, V. L. nyilatkozata, miszerint az ellenértéket maradéktalanul eljuttatta az LLC. részére. Nem merült fel olyan bizonyíték, amely szerint a felperes által becsatolt és közjegyző által hitelesített nyilatkozatok, cégiratok nem alkalmasak a gazdasági események megtörténtének és a jutaléknak az LLC. részére történő megérkezésének bizonyítására. Az okiratok hitelt érdemlően bizonyítják a gazdasági események számlák szerinti megtörténtét és az ennek okán kifizetett jutalék LLC.-hez befolyását.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria kötve van a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértésekhez, azokon nem terjeszkedhet túl. A felülvizsgálati bíróság a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a Kúria nem tárt fel.

Az adóhatóság részletes bizonyítási eljárást folytatott le, a

tényállást a felperes javára szolgáló körülményekkel együtt teljes körűen feltárta, az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdéseiben foglalt követelményeknek eleget tett.

Az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem keretei között vizsgálódott, helyesen rögzítette a tényállást, valamint értékelte az abból levont jogi következtetéseket és jogszabálysértéstől mentesen döntött a kereset elutasításáról.

A Kúria mindenben osztja a jogerős ítéletben foglaltakat, a felülvizsgálati kérelemben írtakra figyelemmel az alábbiakat rögzíti.

Az Art. 1.§ (7) bekezdése értelmében a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az Alkotmánybíróság 724/B/1994. AB határozata szerint ez az adóügyi rendelkezés nem biztosít az adóhatóságnak jogosultságot arra, hogy a szerződő felek szerződése autonómiájába beavatkozzon. Az adóügyi és a polgári jogi jogviszony ugyanis egymástól elválnak és az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára. Az adóhatóság minősítése kizárólag adóügyi szempontból releváns és az a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre kihatással nincs.

Az Alkotmánybíróság határozata és a Kúria egységes gyakorlata alapján az adóhatóság nem avatkozhat be a polgári jogi jogviszonyokba, azonban jogosult a szerződéseket valódi tartalmuk szerint minősíteni és azokból az okszerű ténybeli és jogi következtetéseket levonni. Az alperes több szempontból is megvizsgálta a felperes és az LLC. között kötött szerződés ellentmondásait, és azokat megfelelően értékelte döntése meghozatalakor. Az elsőfokú bíróság ítéletének 6. és 7. oldalán számot adott a mérlegelendő tényekről, a mérlegelés szempontjairól és döntése okairól, a Pp. 221.§ (1) bekezdése szerinti indokolási kötelezettségének eleget tett.

A Kúria kiemeli, hogy a felperes a számlákban szereplő gazdasági események tényleges megvalósulását okiratokkal nem tudta bizonyítani, a társaság és a megrendelők között több éves gazdasági kapcsolat állt fenn, így indokolatlan volt közreműködő igénybevétele az üzletszerzéshez. Az LLC. Magyarországon telephellyel, alkalmazottakkal, a munka tényleges elvégzését biztosító feltételekkel nem rendelkezett, M.A. és az LLC. közötti viszony tényleges tartalma nem bizonyított. Az LLC. által kibocsátott számlákban szereplő 39.780.130 forint ráfordításként történő elszámolása a Tao tv. 8.§ (1) bekezdés d) pontjára tekintettel nem jogszerű, mivel az nincs összefüggésben a felperes vállalkozási, bevételszerző tevékenységével.

A fiktív számlák ellenértékéből 27.076.730 forint a felperes pénztárából M.A. részére ténylegesen kifizetésre került, azonban ennek az LLC.-hez történő eljuttatása nem bizonyított. Önmagában az a tény, hogy V.L. a 2012. június 5. napján kelt nyilatkozatában igazolta az ellenérték M.A.-tól való átvételét és átadását az LLC.

képviselője részére még az LLC. képviselőjének ezt alátámasztó nyilatkozata ellenére sem alkalmas annak bizonyítására, hogy a pénzösszeg ténylegesen eljutott az LLC.-hez. A közigazgatási és munkaügyi bíróság helytállóan mutatott rá arra az ellentmondásra, hogy miért lett volna ebben a körben szükség V.L.-re, ha a felperes álláspontja szerint M.A. szerződéses jogviszonyban volt az LLC.-vel. Ezt meghaladóan életszerűtlen ekkora összeg kontinensek közötti készpénzben történő utaztatása a sokkal egyszerűbb és biztonságosabb átutalás helyett.

A Kúria egyetért abban is az elsőfokú bírósággal, hogy a tényállás teljes körű tisztázására figyelemmel szükségtelen külföldi adóhatóság megkeresése.

A jogerős ítélet nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat, ezért a Kúria azt a Pp. 275.§ (3) bekezdésére figyelemmel hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az 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 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésére figyelemmel kötelezte a felperest.

Budapest, 2014. május 19.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Kárpáti Zoltán s.k. bíró

A kiadmány hitelével:

írnok