

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.299/2013/5.szám

A Kúria a Ügyvédi Iroda ügyintéző ügyvéd: dr. által képviselt felperesnek a dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. január 18. napján kelt 25.K.28.481/2013/2. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 3. 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 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.28.481/2013/2. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I N D O K O L Á S :

A 2000-ben alapított felperes egyszemélyes tulajdonosa 2001. április 25-ig B. K. (a továbbiakban: B.K.), 2001. április 25-től 2008. december 22-ig B. T. (a továbbiakban: B.T.), míg utóbbi időponttól a E. Gmbh. (a továbbiakban: E.) német bejegyzésű gazdasági társaság. Az E. ügyvezetője B.T., aki egy ideig a cég egyszemélyes tulajdonosa is volt. B.K. és B.T. házastársak. A felperes ügyvezetője az alapítástól, 2008. január 7-éig N. B.(a

továbbiakban: N.B.) volt, ezt a funkciót tőle R. K. (a továbbiakban: R.K.) vette át.

A felperes és a HVKB. (a továbbiakban: HVKB) 2002. február 20-án szerződést kötöttek, melynek 1.) pontjában rögzítették, hogy közöttük hosszú távú együttműködés állt és áll fenn, melynek során a felperes által külföldi, főleg finn beszállítóktól vett papírt értékesített a HVKB részére és azt a HVKB tovább értékesítette a nyugat-európai piacon vevői részére. A 3.) pont értelmében a szerződő felek megállapodnak, hogy az új keretek között együttműködésük során egy újonnan létrehozandó cégnek (E.) értékesíti a felperes a papírt. A 4.) pont alapján a felek a fenti struktúrát működtetni kezdik, ennek előkészítése a HVKB feladata és a HVKB képviseli a felperest és annak érdekeit ennek során. Az 5.) pont kimondja, hogy az új struktúra felállításakor az E. megalapítását követően a HVKB átengedi jelenlegi szerződéses pozícióját az E.-nek, korábbi vevőkörét szintén átadja neki és a cégeket mindenben támogatja, hogy a nyugat-európai eladási mutatók szinten maradjanak, illetve javuljanak.

A 6.) pont értelmében a HVKB feladata a finn beszállítókkal történő kapcsolattartás, további beszerzések keresése, és a felperes felkérésére szükség szerint konzultációs és tanácsadási szolgáltatások nyújtása, valamint a Handelsvertretung G. H. munkájának támogatása. A 7.) pont szerint ennek fejében a felperes a HVKB részére jutalékot fizet nyugat-európai értékesítései árbevétele után, melynek mértéke 3 %.

A szerződésre figyelemmel a felperes 2005., 2006. és 2007. években összesen 1.237.256 euró (312.657.000 Ft) értékben fogadott be számlákat a HVKB-tól.

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2005-2008. évekre társasági adó és általános forgalmi adó nemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére 39.485.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és kötelezte ezen összeg, valamint 19.742.000 Ft adóbírság és 14.705.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az elsőfokú adóhatóság a HVKB által végzett ügynöki tevékenységet nem vitatta, azonban megállapította, hogy a jutalék kifizetése és költségként történő elszámolása nem közvetlenül a felperes, hanem az E. érdekében merült fel, tehát a HVKB nem a felperestől, hanem az E.-től lett volna jogosult jutalékra. A HVKB folytatott tárgyalásokat, kapcsolatot tartott fenn a finn beszerzési forrásokkal, azonban a felperes részére nem a finn szállítók állították ki a papírértékesítésről szóló számlákat, hanem azok német és osztrák leányvállalatai, tehát a HVKB nem a felperes közvetlen üzleti partnereivel tárgyalt. A felperes nem rendelkezett olyan irattal, amely azt igazolta, hogy a szerződés 4.) - 6.) pontjaiban a HVKB feladataiként meghatározott tevékenységet a felperes részére a HVKB elvégezte. Az elsőfokú adóhatóság a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi

LXXXI. törvény (a továbbiakban: Taotv.) 1.§ (2) bekezdése, 8.§ (1) bekezdés d) pontja és 3. számú melléklete alapulvételével a felperes társasági adóalapját a kifizetett jutalék, mint nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült ráfordítás értékével megnövelte.

A felperesi fellebbezés folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 3669345390. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítésével helybenhagyta. Kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállás felderítése, a bizonyítékok mérlegelése és értékelése körében a jogszabályoknak megfelelően járt el. Kellően feltárássra kerültek a felperes szerződéses kapcsolatai, a korábbi rendszerhez képest az jelentette a változást, hogy a felperes vevője a HVKB helyett az E. lett, míg a HVKB ügynöki tevékenységet végzett. Az új struktúra értékelésével helytálló az az álláspont, hogy a HVKB által végzett tevékenység az E. érdekében merült fel, így a felperestől a HVKB jutaléokra nem volt jogosult.

A felperes és a HVKB között a valóságban megvalósult ügyletre figyelemmel a teljesítés nem a felperes gazdasági tevékenysége érdekében történt meg, a Taotv. 8.§ (1) bekezdés d) pontjára figyelemmel ezért megalapozottan ítélte meg az elsőfokú hatóság az adózás előtti eredményt.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében az alperesi határozat elleni felperesi keresetet elutasította. Az indokolásban hivatkozott az Alaptörvény 28. cikkére, a Taotv. 1.§ (2) bekezdésére, a 8.§ (1) bekezdés d) pontjára, a 3. számú mellékletére, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi IV. törvény (a továbbiakban: Pp.) 78.§ (1) bekezdésére és 335/A.§ (1) bekezdésére. Érvelése szerint egyértelmű, hogy a felperes a társasággal és az E-vel is kapcsolatban lévő, az ügyvezetővel - B.T.-vel - egy címen lakó feleségéhez - B.K.-hoz - köthető HVKB a vizsgált időszakban olyan szolgáltatás után állított ki számlákat a felperes részére, amelyek a társaság vonatkozásában ellentétesek az ésszerű gazdálkodás követelményeivel, ugyanakkor ténylegesen, jogszerűtlenül nagy mértékben csökkentették a felperes Taotv. alapján adóztatható nyereségét. A felperes felé a HVKB ténylegesen igazolható, a számlák 313.000.000 Ft-os értékével szembeállítható munkavégzést nem teljesített. A felperes kiemelten hivatkozott az adott piacszegmensben állítása szerint rendkívüli fontossági bizalomra és személyes kapcsolatokra, azonban a számlák kibocsátói és befogadói oldalán lévő szoros személyi összefonódás éppen ezen bizalmi személyes kapcsolatok után tették az ésszerű gazdálkodás követelményeivel ellentétesnek minősíthetővé a kifizetéseket. Az állítólagos munkavégzés ellentételezéseként a bevételből származtatott jutalék kirívóan magas összegével arányos munkavégzést a felperes nem tudott igazolni, e körben csatolt ugyan

a finn partnerektől származó nyilatkozatokat, amelyek nem voltak elégségesek a tevékenység bizonyítására. A kérdéses jutalékszamlák tekintetében a HVKB részéről a felperes felé folytatott ügynöki tevékenység, illetve a fizetett jutalékösszeg vállalkozás érdekében történő felmerülése nem igazolható hitelt érdemlően.

Az elsőfokú határozatban feltüntetésre került egy, az ügyhöz nem kapcsolható gazdasági társaság, ez azonban elírásnak tekintendő. Az alperes kellőképpen figyelembe vette a felperesi tevékenység jellemzőit, melyek felderítésre is kerültek. A felperes által csatolt Finnországból származó iratok értékelése megtörtént, a felperesre nézve kedvezőbb döntés alapjául nem szolgálhattak. Az alperes indokolási kötelezettségének eleget tett, az indokolás érdemi, tartalmazza a megállapított tényállást, az ezek alapjául szolgáló bizonyítékokat és azok értékelését. A szerződési szabadság elvét nem sérti az alperes határozata, a szerződéseket az adóhatóság az adójogviszonyban jogosult valódi tartalmuk szerint elbírálni. Nem foghatott helyt a felperes azon kifogása, hogy a HVKB önálló kereskedelmi ügynöki jogviszonya keretében jogosult lett volna a kifizetett jutalékra, figyelemmel arra, hogy ez az összeg nem érvényesíthető költségként.

Az alperes indokoltan mellőzte a felperes részére a beszállító cégek egymáshoz fűződő kapcsolatának vizsgálatát, mely a perbeli adójogviszony tekintetében nem releváns. Az adóhatóság a tényállást teljes körűen tisztázta, abból helyes adójogi következtetéseket vont le.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Álláspontja szerint az ítélet a Taotv. 1.§ (2) bekezdésébe, 8.§ (1) bekezdés d) pontjába, 3. számú mellékletébe, a Pp.206.§ (1) bekezdésébe, 221.§ (1) bekezdésébe, 339.§ (3) bekezdésébe, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 200.§-ába és az önálló kereskedelmi ügynöki szerződésről szóló 2000. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Öktv.) 8.§ (1), (2) bekezdésébe, 9.§ (1) bekezdésébe, valamint 18.§-ába ütköző módon jogszabálysértő. A közigazgatási és munkaügyi bíróság a határozat meghozatalakor még hatálytalan Alaptörvény általános szabályának alkalmazása mentén lényegében „kibújt” az indokolási kötelezettség alól, annak nem tett eleget. Az ítélet nem rögzít konkrét indokolást, hibásan mérlegelte az eljárásban eleve hiányosan feltárt tényállás következtében a rendelkezésre álló bizonyítékokat. Az elsőfokú bíróság helybenhagyott egy jogbiztonságot súlyosan sértő alperesi gyakorlatot, hiszen az elsőfokú határozat 24. oldalán szereplő más társaságra történő hivatkozás nem elírás, hanem a hatóság egy másik eljárásból egyszerűen átemelt bizonyos részeket. Az ügyet az elsőfokú bíróság nem vizsgálta, teljes egészében elfogadta az alperes bizonyítékok nélküli előadását. Tévesen osztotta a

közigazgatási és munkaügyi bíróság az alperes azon véleményét, miszerint a HVKB-nak kifizetett jutalék nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült költségnek. Az ügy megítélése szempontjából irreleváns a B.K. és B.T. közötti családi kapcsolat, ezen tény a tényleges teljesítést nem zárja ki. Az E. csak az értékesítésre vonatkozóan kapta meg a HVKB korábbi vevőkörét, a beszerzési források tekintetében továbbra is a HVKB gondoskodott a kapcsolattartásról és a folyamatos áru utánpótlásról. Az Öktv.-re figyelemmel a HVKB önálló kereskedelmi ügynöki tevékenységet végzett, mely alapján jutalékokra volt jogosult. Sérült a Pp.221.§ (1) bekezdésében meghatározott indokolási kötelezettség, mivel az ítélet nem fejti ki, hogy milyen bizonyítékok alapján jutott arra a következtetésre, hogy osztja az alperesi álláspontot és ezen keresztül az elsőfokú adóhatóság véleményét.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az 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, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy 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. A felülvizsgálati bíróság osztja a jogerős ítéletben foglaltakat, a felülvizsgálati kérelemben írtakra figyelemmel az alábbiakat fejti ki.

A Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálatát végzi, míg az elsőfokú bíróság az alperesi határozatot bírálja felül a kereseti kérelem keretei között. Nincs relevanciája annak, hogy az elsőfokú hatóság határozata 24. oldalán elírás folytán egy az ügghöz nem köthető gazdasági társaságot jelöl meg, ez a tény a felperes garanciális jogait nem sérti.

A jogerős ítélet indokolása rögzíti az elsőfokú bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozik az irányadó jogszabályokra, megjelöli a mérlegelendő tényeket és a mérlegelés szempontjait,

megállapíthatóak azok a bizonyítékok, melyeken a döntés alapul. A közigazgatási és munkaügyi íbróság indokolási kötelezettségének eleget tett, nem sérült a Pp. 221.§ (1) bekezdése.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: 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 Alkotmánybíróság a 724/B/1994. AB. határozatában kimondta, hogy a fenti adóügyi rendelkezés nem biztosít az adóhatóságnak jogosultságot arra, hogy a szerződő felek szerződése autonómiájába beavatkozzon. Az adóhatóság minősítése kizárólag adóügyi szempontból releváns és a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre kihatása nincs.

Az adóhatóság a fentiekre figyelemmel a Ptk. 200.§-ának sérelme nélkül, jogszerűen minősítette a felperes és a HVBK közötti szerződést és vont le abból az adójogviszonyra vonatkozó releváns következtetéseket.

A Taotv. 1.§ (2) bekezdése értelmében az adókötelezettséget, az adót befolyásoló, annak csökkenését eredményező szabály, adóelőny (adómentesség, adókedvezmény) annyiban alkalmazható, illetve érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja a szabály, az adóelőny célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg az érvényesíthetőséget annak kell bizonyítani akinek az érdekében áll. Ha a jogügylet tartalma alapján az állapítható meg, hogy annak célja csak adóelőny, az egyik fél, vagy a felek számára, akkor a jogügylet alapján elszámolt költség, ráfordítás, nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak, illetve adóelőny nem érvényesíthető. A 8.§ (1) bekezdés d) pontja kimondja, hogy az adózás előtti eredményt növeli az a költségként, ráfordításként elszámolt, az adózás előtti eredmény csökkenéseként számításba vett összeg, amely nincs összefüggésben a vállalkozási, bevételszerző tevékenységgel, különös tekintettel a 3. számú mellékletben foglaltakra. Az 3. számú melléklet A/4. pontja szerint nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek minősül az áfa nélkül 200.000 forintot meghaladó szolgáltatás ellenértéke, ha a körülmények (így különösen az adózó vállalkozási tevékenysége, árbevétele, a szolgáltatás jellege, a szolgáltatás ellenértéke) alapján egyértelműen megállapítható, hogy a szolgáltatás igénybevétele ellentétes az ésszerű gazdálkodás követelményeivel.

A felperes és a HVKB közötti szerződés megkötését megelőzően a beszerzési és értékesítési lánc úgy alakult, hogy a felperes a beszerzett árut a HVKB-nak adta el, utóbbi a német vevő felé értékesített és kapcsolatot tartott a finn és más nemzetiségű eladókkal. Az új struktúra értelmében a HVKB pozíciójába az E.

lépett, a HVKB végzett önálló kereskedelmi ügyleti tevékenységet, azonban nem a felperes, hanem az E. javára. Ezt támasztja alá N.B. felperes ügyvezető adóhatósági eljárásban beszerzett tanúvallomása, mely szerint a HVKB B.K. egyéni vállalkozása volt, B.K. elsősorban a reprezentatív feladatokat látott el, a HVKB részéről a felperes felé számlázott jutalék mögött gazdasági esemény nem volt. A felperes későbbi ügyvezetője R.K. tanúvallomása során szintén nem tudott olyan gazdasági tevékenységet megjelölni, mely alapján a HVKB jutalékot számlázott a felperesnek. A felperesi ügyvezetők tanúvallomásait az adóhatóság és az elsőfokú bíróság az ügyben felmerülő egyéb adatokkal, bizonyítékokkal együtt helyesen értékelte, tényszerű az a következtetés, hogy a HVKB a felperes felé gazdasági tevékenységet nem végzett, a költségként elszámolt és a felperes Tao. alapján adóztatható nyeresége csökkentését célzó összeg nincs összefüggésben a felperes vállalkozási tevékenységével, így az adózás előtti eredményt növeli. A felperesi állásponttal szemben az ügy megítélése szempontjából jelentőséggel bír a B.K. és B.T. közötti családi kapcsolat, valamint a HVKB-nál, E.-nél és felperesnél fennálló tulajdonosi viszonyok, mivel ezek tették lehetővé a beszerzési és értékesítési lánc felépítését, újrászervezését és működtetését, hiszen a három cég mindegyike a B. családhoz kapcsolódik.

A Kúria a fentiekre tekintettel a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdésének alapulvételével hatályában fenntartotta, mivel az a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg.

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

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

Budapest, 2014. június 23.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina s.k. bíró

A kiadmány hitelül:

írnok

