

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.I.35.609/2014/7.szám

A Kúria a dr. Keresztes Tamás ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Nagy Gabriella jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 9-én kelt 14.K.33.058/2013/4. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 9. sorszám alatt 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 14.K.33.058/2013/4. számú ítéletét, valamint az alperes 2889302923 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 500.000 (ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

*A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.
Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.*

I n d o k o l á s

A felperes 250 millió forint bruttó összegért megvásárolta a F. Zrt. (továbbiakban Zrt.) tulajdonában álló, a R. Takarékszövetkezet jelzálogjogával terhelt hídépítéshez használatos tárgyi eszközöket, melyek értékét a hitelintézet becsülte meg. A vételár kifizetéséhez a R. Takarékszövetkezettől a felperes kölcsönben részesült, az átutalt vételárösszegeből folyószámla hitel törlesztését végezte el az eladó. A felperes általános forgalmi adólevonási jogával kívánt élni, melyet az adóhatóság azzal az indokkal tagadott meg, hogy a felek között egy szervezett és tudatos, az adó áthárítás látszatát keltő tevékenység jött létre, azért, hogy a jelentős adóhátralékot felhalmozó Zrt. tárgyi eszköz vagyonát egy másik, tőle nem független gazdasági társaságba, a felperesi Kft-be mentsék át. A gazdaságilag nem független felek továbbra is biztosítják a tárgyi eszközök azonos érdekeltségi körben tartását, mindezt úgy, hogy a

felperes jogosulatlanul igényeljen vissza általános forgalmi adót. Azt ugyan elismerte, hogy a tárgyi eszközök továbbszámlázásáról kiállított bizonylatot a Zrt. szerepeltette általános forgalmi adó bevallásában, azonban az általános forgalmi adó befizetése elmaradt.

Fentiekre figyelemmel az alperes a felperes terhére 50.077.000 Ft jogosulatlan általános forgalmi adó-visszaigénylést állapított meg, mely után 37.557.000 Ft adóbírságot szabott ki.

A felperes keresetében vitatta az alperesi határozat jogszerűségét, szerinte az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdése alapján az alperes önkényesen állapított meg az ügylettől eltérő akaratot. Az a tény, hogy a felperesi cég és a számlakibocsátó vezető tisztségvelői között vannak azonos személyek, még nem jelenti azt, hogy a perbeli ügylet színlelt lenne.

Hangsúlyozta azt is, hogy a felperesnek nem volt tudomása arról, hogy a számlakibocsátó cégnek tartozásai vannak, így majd felszámolás alá kerül. Rámutatott arra, hogy a számlakibocsátó Zrt-nek ki kellett váltania hitelét és a felperes és a bank között 2010. június 9-én kötött kölcsönszerződésből egyértelmű, hogy a felperes a kölcsönösszeget kizárólag az eszközök kivásárlására fordíthatta és azt a Zrt. banknál vezetett számlájára kellett átutalnia. A Zrt. az átutalt 250 millió forint összeget bankkal szemben fennálló tartozásának visszafizetésére használta fel. Nem mérlegelte az alperes azt sem, hogy a felperes az eszközökkel a kivásárlást követően folyamatos gazdasági tevékenységet folytat, melyből árbevételelt realizált, illetve hogy a tevékenysége során adókötelezettsége keletkezett. Figyelmen kívül hagyta azt a körülményt is, hogy a kivásárolt eszközök nem szolgálhattak volna fedezetül a Zrt. köztartozásainak kielégítésére, mivel a bank zálogjoggal biztosított követelése az adóhatóság követelését a felszámolási eljárásban megelőzte volna, ezáltal az ügylet célja nem lehet az adótartozás fedezetének elvonása.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Szerinte az adókiírátszás az ügyben akként valósult meg, hogy az adó áthárítására a számlakibocsátó részéről nem került sor, köztartozásait nem rendezte, ugyanakkor a felperes részéről történő adó-visszaigénylés hiányként a költségvetés oldalán jelentkezik. Ez azért minősül adókiírátszásnak, mert a számla kibocsátásának alapjául szolgáló ügylet nem független felek között jött létre. A felperesnek, mint számlabefogadónak tudnia kellett a számlakibocsátó adótartozásairól és arról is, hogy az adótartalmat

a számlakibocsátó a felperesre nem háríthatta át. Nézete szerint az adóhatóság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a felek valódi szándéka nem ingó adásvétel, hanem adóki játszás volt és ezt az ügyben feltárt körülmények, a személyi összefonódások igazolták. A számlakibocsátó és befogadó cégnél fennálló személyi átfedések olyan objektív körülmények, melyek alkalmasak voltak annak megállapítására, hogy a felek szándéka nem a valós gazdasági eseményre, hanem az adóki játszásra irányult.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett új határozat meghozatalát, a kereseti kérelem teljesítését kérte. Másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével a bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását indítványozta. A másodlagos kérelem kapcsán a Pp. 13. § (1) bekezdés e) pontjára hivatkozva kérte új tanács kijelölését. Kiemelte, hogy a bíróság egyedüli feladata annak megállapítása volt, hogy az alperesi határozat jogszerű vagy jogszerűtlen. A bíróság olyan tényre alapozta az alperesi határozat jogszerűségét, melyre az alperes nem hivatkozott. Az ítéleti tényállás hiányos, tévesen jutott a bíróság arra a következtetésre, hogy a felek között nem valódi ügylet jött létre. A felperes már a közigazgatási eljárás során bizonyította az ügylet valódi tartalmát, melynek egyik célja a Zrt. bank felé fennálló fizetési kötelezettségének teljesítése volt. A felperes a megvásárolt eszközökkel a megvásárlást követően folyamatosan 12 fő munkavállalónak biztosított munkát, melynek kapcsán árbevételekhez jutott és adófizetési kötelezettségének eleget tett.

Az ügylet minden résztvevő számára valódi gazdasági előnyökkel járt, az nem volt színlelt, főleg nem adóki játszásra irányult. Kiemelte, hogy a bírói gyakorlat szerint abban az esetben minősül a számla fiktívnek, ha a számlán szereplő felek között egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény vagy a felek között létrejött szerződés bármely okból semmis vagy a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett ügylettel. Ilyen viszont a perbeli esetben nem állt fenn. Hangsúlyozta, hogy az alperes sem állította és a bíróság ítéletében sem szerepel olyan utalás, mely szerint az értékesítési láncolat bármely résztvevője adócsalást vagy adókapcsolatait során szabálytalanságot követett volna el. A bíróság ítélete jelentősen eltért az alperes jogerős határozatában foglalt tényállástól és hivatkozásoktól, döntése során nem a jogszabályi rendelkezéseket, hanem fiskális szempontokat részesített előnyben. Az, hogy a számlakibocsátó cégnek milyen összegű adótartozása állt fenn az ügylet megkötésekor, az adóhatóság számára nem bírt relevanciával, hiszen csupán nagyságrendileg utalt erre a tényre, de e ténynek alátámasztására adófolyószámlát sem csatolt. Kifogásolta, hogy az ítélet nem tartalmaz indokolását arra, hogy

miért nem került sor a felek között adó áthárítására. Kifogásolta a szabálytalanul kihallgatott M. A. tanúvallomásának a bank nyilatkozataként történő minősítését. Jogellenesen mellőzte a bíróság H. T. tanúkénti meghallgatását is. Uniós joggyakorlatra hivatkozott az általános forgalmi adólevonás jogszerűtlen megtagadása kapcsán. Hangsúlyozta, hogy a személyi összefonódást a felperes nem vitatta, de azt kifejezetten cáfolta, hogy a két cég között tulajdonosi összefonódás is fennállna. Az ügylet tartalma szerint egy „management buyout” ügylet volt, de az ügylet a bank teljes körű együttműködésével, illetve jóváhagyásával jött létre. A bíróság nem hivatkozott olyan jogszabályi rendelkezésre, mely tiltaná két olyan cég közötti ügyletkötést, amelyben személyi azonosságok állnak fenn. Kifogásolta az adóbírság mértékének megállapítását is, az az Art. 170. § (1) bekezdése szerint jogszerűtlen. A bíróság a bírság kapcsán is a fiskális szempontokat, a költségvetés érdekét helyezte mindenek fölé.

Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az általános forgalmi adó visszaigénylésével kapcsolatban az Áfa tv. és a közigazgatási bíróságok által kialakított és töretlenül alkalmazott ítélkezési gyakorlat szerint csak az alakilag és tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolható jogszerűen az áfa-visszaigénylési jogosultság. A számla tartalmi feltételének vizsgálatánál az alperes jogszerűen vizsgálta a számla mögötti gazdasági esemény valóságos megtörténtét vagy annak hiányát.

Ugyanakkor a perbeli esetben az alperes kiindulási pontja téves volt. A hitelezők védelme, annak megítélése, hogy vagyonkimentés valósult-e meg a felperes, illetve a vagyonelemeket átruházó gazdasági társaság részéről, nem az adóhatóság feladatát képezi. Ennek esetleges megállapítása, a felek között létrejött adásvételi szerződés megítélése a felszámolót illető hatáskör.

Az alperes feladatát annak megállapítása képezte, hogy történt-e a felek között olyan gazdasági esemény, mely az Áfa tv. hatálya alá tartozik, ha igen, az áfalevonási jog gyakorlására jogszerűen, vagy a jogok rendeltetésellenes gyakorlása által valósult-e meg. Jelen ügyben a rendelkezésre álló adatokból egyértelműen megállapítható, hogy a felperes a bank jelzálogjogával terhelt ingóságokat a bank által nyújtott kölcsönből megvásárolta, a vételár teljes összege átutalásra került a Zrt. egyszámlájára.

Az Unió Bírósága már több ügyben megállapította, hogy ha termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha tulajdonosa lenne. (C-118/11. sz. ítélet 39. pontja, C-320/88.sz ítélet 7. pontja) A termékértékesítés áfa törvényben rögzített fogalmi elemi megvalósultak, a felek között valóságos gazdasági esemény jött létre. A felperes a megvásárolt eszközökkel gazdasági tevékenységet végez, árbevétel termel, azokkal sajátjaként rendelkezik. Színlelt szerződésről sem lehetett szó, a felek az adásvételt nem színlelték, az ténylegesen végbe ment, a vagyontárgyak a felperes tulajdonába kerültek át.

Az elsőfokú bíróság ezen túlmenően tévedett akkor, amikor azt állította, hogy a felek között az adó áthárítására nem került sor. A termékértékesítésről kiállított számlával az azon szereplő teljesítési nappal a másik félre az adó áthárítása megtörténik függetlenül attól, hogy az adó befizetése a költségvetésbe a másik fél részéről esetlegesen elmarad.

Annak vizsgálata, hogy a felek által kötött ügylet tisztán mesterségesen létrehozott, kizárólag adóelőny elérése céljából jött létre, valóban az adóhatóság feladatkörét képezi. A gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági és/vagy személyes kapcsolatok azok, amelyek jellegüknél fogva jelzik az adóelőny megszerzésére irányuló alapvető célt annak ellenére, hogy egyébként esetleg fennállnak más gazdasági célok is. Nem tévedett sem az adóhatóság, sem az elsőfokú bíróság, amikor értékelte a felek közötti személyi kapcsolatokat. Ugyanakkor a Kúria szerint hibázott akkor, amikor nem vizsgálta a személyi összefonódást mutató cégektől teljesen elkülönülő jogalany szándékát, akaratát. Figyelmen kívül hagyta a hitelt finanszírozó bank gazdasági érdekét, azt, hogy annak célja a kölcsön nyújtásával annak befizetését előíró rendelkezésével az volt, hogy a gazdaságilag ellehetetlenült cégtől eltérő pozícióban lévő gazdasági társaság váljék a jelzálogjoggal terhelt ingóságok tulajdonosává, mely számára egy kedvezőbb hitelezési pozíciót eredményezett. Az ingóságok piaci értéken történő kivásárlásával a felszámolás előtt álló gazdasági társaság és a hitelt nyújtó bank helyzete is kedvezőbbé vált. Mindezek olyan körülmények, amelyeket az adóhatóság, illetőleg a bíróság az ügy megítélésénél nem értékelt, nem vett figyelembe.

Pusztán a személyi összefonódás és a számla kiállító társaság pénzügyi helyzetének vizsgálata alapján helytelenül jutott arra a következtetésre, hogy a konstrukció megteremtésének egyedüli és kizárólagos célja az adóelőnyhöz jutás volt. Az adóhatóság a

közigazgatási eljárásban nem nyújtott kellő bizonyítékot a Zrt. adótartozásainak mértékére, csupán az első tárgyaláson csatolta a Zrt. adófolyószámláját. Ebből viszont az adóelkerülés, kijátszás nem állapítható meg, mert az általános forgalmi adó nem esetében a Zrt-nek nem adótartozása, hanem éppen adóbefizetési többlete mutatkozott.

A feltárt körülmények nem voltak elegendők annak megállapítására, hogy a létrejött szerződéses konstrukció célja kizárólag adóelőny megszerzése volt. A felek között valós gazdasági esemény zajlott, a felperes a vételárat az áfával növelt összegben megfizette, ezzel ellentétes tényt, körülményt az adóhatóság feltárni, bizonyítani nem tudott.

A Kúria álláspontja szerint - figyelemmel az Európai Unió Bíróságának ezzel összefüggésben kifejtett állásfoglalásaira is - a harmadik fél részéről felmerülő olyan jogos gazdasági érdek is fennállt, amelyet számba kellett venni. Emiatt nem volt lehetőség a visszaélésszerű magatartás, a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítására.

A fentiekben kifejtettek miatt a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítéletet, az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

Az új eljárásban nincs lehetőség az Art. 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése alapján a felek között létrejött szerződés átminősítésére, e magatartás rendeltetésellenes joggyakorlás szerinti minősítésére. A Zrt. által kibocsátott számla általános forgalmi adótartalmának levonása tehát nem tagadható meg.

A Kúria döntésével az alperes pervesztes lett, ezért a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés előírásai alapján kötelezte az együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jogos perben az állam által előlegezett illetéket az alperes illetékmentességére figyelemmel az Itv. 50. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2015. március 26.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**